



**HOCHSCHULE FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNG
UND FINANZEN LUDWIGSBURG**

Wahlpflichtfach 20 – Unternehmensführung in der öffentlichen Wirtschaft

**Die Problematik der Bewertung von Grundstücken und Immobilien
bei der Einführung der Doppik in den Kommunen
Baden-Württembergs unter 20.000 Einwohnern.**

D I P L O M A R B E I T

zur

Erlangung des Hochschulgrades

Diplom-Verwaltungswirt (FH)

im

Studienjahr 2008 / 2009

vorgelegt von

Roland Schreglmann

Erstgutachter: Prof. Uwe Bähr

Zweitgutachter: Prof. Fritz Hieber

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	IV
Abbildungsverzeichnis	V
Anlagenverzeichnis.....	VI
1 Einleitung.....	1
1.1 Themenproblematik.....	1
1.2 Themenabgrenzung	2
1.3 Ziel der Diplomarbeit	3
1.4 Aufbau der Diplomarbeit.....	5
2 Warum Neues Kommunales Haushaltsrecht?	6
2.1 Das Ressourcenverbrauchskonzept.....	6
2.2 Drei-Komponentenhaushalt.....	7
2.3 Begriff des (öffentlichen) Vermögens	9
2.3.1 Arten öffentlichen Vermögens	10
2.3.2 Sachanlagevermögen.....	10
2.3.3 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	11
2.3.4 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte.....	12
2.4 Bilanzierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes	13
2.5 Sinn und Zweck der Vermögenstrennung	13
2.6 Ziele der Vermögensbewertung.....	15
2.7 Grundsatz der Vermögensbewertung.....	16
2.7.1 Anschaffungskosten	17
2.7.2 Herstellungskosten.....	18
2.7.3 Vereinfachungsregeln der Eröffnungsbilanz.....	21
2.8 Ansatz und Bewertungsregeln.....	22
2.9 Abschreibungen.....	25
2.9.1 Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände	26
2.9.2 Herstellungsaufwand versus Erhaltungsaufwand.....	27
2.9.3 Instandhaltungsrückstellungen	29

3 Anlass und Ziel der Umfrage	32
3.1 Befragung	32
3.1.1 Fragebogen	33
3.1.2 Beteiligung an der Umfrage.....	33
3.2 Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz	34
3.3 Datenerhebung.....	38
3.4 Vermögenstrennung	38
3.5 Kosten der Bewertung	39
3.5.1 Schulung von Mitarbeitern.....	40
3.5.2 Arbeitsaufwand für die Bewertung der Grundstücke	42
3.5.3 Arbeitsaufwand für die Bewertung der Immobilien	44
3.5.4 Einstellung zusätzlichen Personals	46
3.6 Einsatz externer Wirtschaftsprüfungsunternehmen	47
4 Bewertung der Grundstücke	49
5 Bewertung der Immobilien	50
5.1 Berechnung der Restnutzungsdauer nach Investitionen.....	50
5.2 Problematik der Abschreibungen.....	51
5.3 Auflösung von Investitionszuschüssen	52
6 Psychologische Aspekte	55
6.1 Nutzen des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts	55
6.2 Sinn des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts	56
6.3 Unterstützung durch das Innenministerium und andere Dienstleister.....	58
7 Chancen und Risiken der Bewertung	59
8 Fazit.....	61
Anlagen	64
Literaturverzeichnis	XXXVI
Selbstständigkeitserklärung	XLI

Abkürzungsverzeichnis

AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
Ba-Wü	Bundesland Baden-Württemberg
BauGB	Baugesetzbuch
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EStG	Einkommenssteuergesetz
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung; auf Grundlage des Arbeitsentwurfs des Innenministeriums vom 21. Dezember 2007 von Baden-Württemberg zur Doppik
GemHVO kameral	Gemeindehaushaltsverordnung von Baden-Württemberg
GemO	Gemeindeordnung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GoöB	Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung
GPA	Gemeindeprüfungsanstalt
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IMK	Innenministerkonferenz
IM	Innenministerium
i. V. m.	in Verbindung mit
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
Rn.	Randnummer
sog.	so genannte
vgl.	vergleiche
WertV	Wertermittlungsverordnung vom 6.12.1988

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Drei-Komponentenrechnung	8
Abbildung 2	Vermögensbestandteile einer Kommune	10
Abbildung 3	Darstellung der Anschaffungskosten	18
Abbildung 4	Darstellung der Herstellungskosten	19
Abbildung 5	Ermittlung der Restnutzungsdauer.....	27
Abbildung 6	Beteiligung an der Umfrage	34
Abbildung 7	Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz	35
Abbildung 8	Zeitraum vom Erfassen der Vermögensgegenstände bis zum Aufstellen der Eröffnungsbilanz	35
Abbildung 9	Aktuelle Stände der Kommunen	36
Abbildung 10	Datenerhebung	38
Abbildung 11	Vermögenstrennung	39
Abbildung 12	Schulung der Mitarbeiter	41
Abbildung 13	Weiterbildungskosten.....	42
Abbildung 14	Anzahl der Grundstücke.....	42
Abbildung 15	Personalkosten der Grundstücksbewertung	43
Abbildung 16	Anzahl der Immobilien.....	45
Abbildung 17	Personalkosten der Immobilienbewertung	45
Abbildung 18	Zusätzliches Personal.....	46
Abbildung 19	Eigenständige oder externe Bewertung	47
Abbildung 20	Zuordnungsschema der Zuweisungen	53
Abbildung 21	Zuschussanteile	54
Abbildung 22	Nutzen des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts.....	56
Abbildung 23	Sinnhaftigkeit des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts	57
Abbildung 24	Unterstützung Innenministerium BW und andere Dienstleister	58

-
- Anlage 14: Wertermittlungsverordnung (WertV), 1988
- Anlage 15: Normalherstellungskosten 2000 (NHK 2000), Gemäß den Wertermittlungsrichtlinien des Bundes und dem Runderlass des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen vom 01. Dezember 2002 (BS 12 – 63 05 04 – 30/1), Gebäudekatalog der Normalherstellungskosten
- Anlage 16: Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), Stellungnahme an das Innenministerium BW vom 2. Mai 2008 zu den Arbeitsentwürfen vom 28. Januar 2005 zur Einführung eines Neuen Kommunalen Haushaltsrechts
- Anlage 17: Anlage zur Wertermittlungsverordnung (WertV), Vervielfältiger des Sachwertverfahrens
- Anlage 18: Auswertung der Umfrage

1 Einleitung

Den Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland stehen in den nächsten Jahren einschneidende Veränderungen bevor, die seit Anfang der 90er Jahre diskutiert und am 21. November 2003 durch die Innenministerkonferenz (IMK) in Jena endgültig beschlossen wurden.

Die grundlegenden Beschlüsse der IMK weisen den Kommunen den Weg von der Kameralistik, dem zahlungsorientierten Darstellungssystem, zu einem ressourcenorientierten Darstellungssystem, entweder in Form der Doppik oder der erweiterten Kameralistik.¹ Von dieser, von den Innenministern der Bundesländer eingeräumten Wahlmöglichkeit, hat sich Baden-Württemberg distanziert. Im Arbeitsentwurf des Innenministerium (IM) über die Haushaltswirtschaft in den Gemeinden ist die kaufmännische doppelte Buchführung (Kommunale Doppik) als alleinige Bilanzierungsform vorgeschrieben.² Die künftige Darstellungsform ist jedoch unerheblich für die Notwendigkeit der vollständigen Erfassung und Bewertung von kommunalem Vermögen. Die Bewertung des kommunalen Vermögens ist die unumgängliche Grundvoraussetzung für die Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) und als eine immense Vorarbeit für die Einführung des neuen Systems anzusehen.

1.1 Themenproblematik

Die Bewertung ist einerseits Grundlage für die einzuführende Kostenrechnung in den Kommunen und fließt andererseits in das externe Rechnungswesen in Form der Aufstellung der Eröffnungsbilanz mit ein.

Damit ebnete die IMK den Weg für die bundesweite Umsetzung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens, die nicht nur die Fachabteilungen

¹ Vgl. Beschlussniederschrift der IMK am 21.11.2003 zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Anlage 9.

² Vgl. Innenministerium Baden-Württemberg Az: 2-2241.0/99; Arbeitsentwurf: Verordnung des Innenministeriums über die Haushaltswirtschaftlich der Gemeinden Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 61, Anlage 10 (im Folgenden zitiert als: „Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007“) und vgl. Innenministerium Baden-Württemberg; Gesetzesentwurf der Landesregierung, Gesetz zur Reform des Gemeindehaushalts Stand 23.01.2009, Art. 1 Nr. 11 i. V. m. Begründung S. 76, Anlage 11 (im Folgenden zitiert als: „Gesetzesentwurf zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Stand 23.01.2009“).

(Kämmereien), sondern alle Bereiche der kommunalen Verwaltung berühren.³

Die Beschlüsse der IMK lassen den einzelnen Bundesländern nicht nur Freiheit in der Form der Darstellung des ressourcenorientierten Systems, sondern auch Freiheiten in den Wertermittlungsansätzen für das kommunale Vermögen. Es sind von den einzelnen Bundesländern hierüber bereits Beschlüsse ergangen, die teilweise unterschiedliche gedankliche Wertermittlungsansätze verfolgen. Daraus resultiert, dass zwei Kommunen bei ihrer Bewertung eines kommunalen Vermögensgegenstandes nicht einen identischen Wert ermitteln, sofern ihre Bundesländer unterschiedliche Beschlüsse zur Wertermittlung getroffen haben.

1.2 Themenabgrenzung

Die Erfassung und Bewertung des gesamten kommunalen Vermögens und der kommunalen Schulden ist ein unumgänglicher Schritt jeder Kommune zur Umsetzung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) und damit des Ressourcenverbrauchskonzeptes. Nur auf Grundlage einer vollständigen Erfassung und Bewertung kann der aus dem Vermögen resultierende Ressourcenverbrauch hinreichend bestimmt werden.

Die Bewertung des Anlagevermögens stellt insbesondere für kleinere Kommunen ein Problem dar, da diese oftmals nicht über das notwendige Fachwissen verfügen. Die enormen finanziellen und zeitlichen Belastungen werden für die kleineren Gemeinden gewaltig sein, da diese neben dem Tagesgeschäft auch die Erfassung und Bewertung des gesamten Anlagevermögens bewältigen müssen. Im Verlauf der Bewertung werden eine Vielzahl von Problemen und rechtlichen Fragen auftauchen, die sehr häufig durch die Individualität der Gegebenheiten verstärkt werden.

³ Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2007), Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, KGST-Bericht 7/2007, Köln, S. 9 (im Folgenden zitiert als „KGST-Bericht 7/2007“).

Die Summe dieses enormen Verwaltungsaufwands wird mit der steigenden Transparenz der Vermögensgegenstände und dem steigenden Kostenbewusstsein begründet, ohne jedoch die individuellen subjektiven Einstellungen der einzelnen Verwaltungsmitarbeiter zu berücksichtigen.

Gerade unter dem Aspekt der zeitlichen und finanziellen Belastungen entscheiden sich einige baden-württembergische Kommunen dafür, ihre Bewertungen von externen Wirtschaftsprüfungsorganisationen durchführen zu lassen. Da jedoch diesen Wirtschaftsprüfungsunternehmen das notwendige Hintergrundwissen in Bezug auf die zu bewertenden Objekte fehlt, gilt es herauszufinden, ob eine Bewertung durch diese Unternehmen grundsätzlich sinnvoll ist.

Bis zum heutigen Tage wurde von der Landesregierung noch keine verbindliche Rechtsgrundlage geschaffen. Daher beruht diese Studie auf den Arbeitsentwürfen des Innenministeriums, sowie verschiedenen Empfehlungen kommunaler Spitzenverbände. Durch die fehlende Rechtsgrundlage werden leider viele kleinere Kommunen ermutigt, ihre negative Haltung gegenüber dem Neuen Kommunalen Haushaltsrecht (NKHR) beizubehalten und somit wertvolle Zeit nicht effizient zu nutzen.

Nach meiner Anfrage beim Innenministerium Baden-Württemberg, soll die Rechtsgrundlage und damit das Gesetz zum Neuen Kommunalen Haushaltsrecht in der ersten Jahreshälfte 2009 beschlossen werden.⁴ Mit der Schaffung einer verbindlichen Rechtsgrundlage wäre somit ein entscheidender Schritt der Landesregierung getan, um einerseits mehr Verantwortungsbewusstsein bei den Gemeinden zu schaffen und andererseits diese zum Handeln zu zwingen.

1.3 Ziel der Diplomarbeit

Ziel dieser Diplomarbeit soll es unter anderem sein, die kleineren Kommunen (unter 20.000 Einwohnern) auf die Problematiken der Vermögensbewertung hinzuweisen, für diese einen Leitfaden entwickeln, der die bevor-

⁴ Vgl. Auskunft des Innenministerium Baden-Württemberg vom 17.11.2008, Anlage 4.

stehenden Probleme aufzeigt und Lösungsansätze liefert. Besonderes Augenmerk wurde auf die Bewertung der Grundstücke und Immobilien gelegt, da diese einen hohen Wert in der Eröffnungsbilanz darstellen werden. Zur Abfrage der Probleme wurde vom Verfasser ein Fragebogen entwickelt, welcher an 114 Gemeinden versandt wurde. Diese, von den teilnehmenden Kommunen, dargelegten Problematiken wurden aufgenommen und mit Lösungsansätzen unterlegt. Genannt wurden unter anderem die Problematik der Abschreibungen, der Umgang mit erhaltenen Investitionszuschüssen oder die Problematik bei Verlängerung der Nutzungsdauer nach Modernisierungsarbeiten.

Der bevorstehende Bewertungsprozess und die damit verbundenen zeitlichen und finanziellen Belastungen wurden ferner abgefragt und mit den daraus resultierenden Kosten transparent dargestellt.

Diese Diplomarbeit soll Aufschluss darüber geben, welche Bewertungsmethoden nach dem NKHR erlaubt sind. Durch die verschiedenen Bewertungsmöglichkeiten gelangen die einzelnen Kommunen zu verschiedenen Ergebnissen und stellen sich somit in der Eröffnungsbilanz positiver bzw. negativer dar. Da nun diese Vermögenswerte abgeschrieben werden, muss demnach in den Folgejahren ein geringerer bzw. größerer Ertrag in der Ergebnisrechnung erwirtschaftet werden. Diese daraus resultierenden Auswirkungen zählt es darzulegen und den Gemeinden zu verdeutlichen.

Der Autor setzt sich weiterhin das Ziel, den Kommunen die Skepsis gegenüber der kommunalen Doppik zu nehmen. Diese sollten unvoreingenommen diese Herausforderung annehmen. Sicherlich handelt es sich bei der Umstellung auf das NKHR um keine Kleinigkeit. Durch diese Systemumstellung wird nicht nur die Gesamtverwaltung berührt, sondern weitestgehend umgekrempelt!

1.4 Aufbau der Diplomarbeit

Nach der Einleitung in Kapitel 1 folgt in Kapitel 2 die Darstellung der rechtlichen Grundlagen, wobei schwerpunktmäßig auf das Neue Kommunale Haushaltsrecht und dessen Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden eingegangen wird. Anschließend werden in Hauptteil die Problematiken der Bewertung anhand des Fragebogens erfasst und in den Kapiteln 3 bis 6 untersucht.

Im 3. Kapitel, welches den Kern des praktischen Teils darstellt, werden die mittels der Umfrage erhobenen zeitlichen und finanziellen Aufwendungen der Gemeinden aufgezeigt und Auswirkungen detailliert untersucht.

Im 4. Kapitel werden die speziellen Probleme der Grundstücksbewertung und im Kapitel 5 die der Immobilienbewertung aufgegriffen.

Im 6. Kapitel werden die subjektiven Einstellungen der teilnehmenden Kommunen aufgearbeitet und deren Meinungen dargelegt.

Kapitel 7 folgt diesen Darstellungen und beschreibt die möglichen Bewertungsstrategien für die Eröffnungsbilanz und deren Auswirkungen für die Folgejahre.

Abschließend werden im 8. Kapitel die Ergebnisse dieser Arbeit zusammengefasst und ein kurzes Fazit gegeben.

Im Anhang zu dieser Arbeit werden verschiedene Ausarbeitungen und Texte aufgeführt, welche die Ausführungen des Hauptteils ergänzen und erläutern.

2 Warum Neues Kommunales Haushaltsrecht?

Die öffentliche Verwaltung in Deutschland durchlebt derzeit eine Phase der Neuorientierung und Umstrukturierung. Die knappen Kassen sind dabei der Motor, der dem Prozess die nötige Dynamik verleiht. Wirtschaftliches Verwaltungshandeln setzt hierbei Kostentransparenz und Kostenbewusstsein voraus.⁵ Das NKHR ist als Instrument zur Professionalisierung der finanzwirtschaftlichen Steuerung anzusehen.⁶ Daher hat das Buchungssystem der „guten alten Kameralistik“, in der ausschließlich der Geldverbrauch dargestellt wurde, ausgedient.

2.1 Das Ressourcenverbrauchskonzept

Zielsetzung der kommunalen Haushaltswirtschaft bleibt weiterhin die Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung.⁷ Der Grundgedanke des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts sieht die Ablösung des „Geldverbrauchskonzepts“ durch das „Ressourcenverbrauchskonzept“ vor. Durch die Einführung von Leistungszielen sollen künftig Werte für kommunale Dienstleistungen nicht auf Grundlage des Geldverbrauchs, sondern auf der Basis des Verbrauchs an Personal- und Sachmittel, einschließlich der Abschreibungen und Rückstellungen ermittelt werden. Dieser Werteverzehr wird seither nur bei der Gebührenkalkulation der kostenrechnenden Einrichtungen mitberücksichtigt. In der Kameralistik werden nur Vorgänge erfasst, die im laufenden Jahr zu einer Minderung bzw. Erhöhung des Geldvermögens führen. Werden beispielsweise Investitionen getätigt, wird im Jahr der Anschaffung der komplette Investitionsbetrag als Ausgabe verbucht. Während der Nutzungszeit erscheint das Investitionsgut nicht mehr in der Geldvermögensrechnung.

⁵ Vgl. Innenministerium Baden-Württemberg (Hrsg.) (2002) Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 8, zweite überarbeitete Auflage, Stuttgart, S. 13 (im Folgenden zitiert als: „Leitlinien Kommunale Kostenrechnung in Baden-Württemberg, Heft 8“).

⁶ Vgl. KGSt-Bericht 2/2004, Einführungsstrategien für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen, S. 14.

⁷ Vgl. Notheis, /Ade (2006) Das Neue Kommunales Haushaltsrecht Baden-Württemberg - Leitfaden für Praxis, Aus- und Fortbildung, Stuttgart, S. 24 (im Folgenden zitiert als „Neues Kommunales Haushaltsrecht BW“).

Das Ressourcenverbrauchskonzept trägt diesen Schwächen Rechnung und weist die jährliche Erhöhung bzw. Minderung des Nettovermögens in Form von Abschreibungen oder Rückstellungen aus. Dieses, auf dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit aufgebautem Konzept, bietet den Kommunen einen besseren Überblick über ihre finanzielle Situation und erhöht somit auch die Wirtschaftlichkeit. Demnach werden die verbrauchten Ressourcen von jeder Generation in Form von Abgaben oder Leistungsentgelten ersetzt und der Nachfolgergeneration uneingeschränkt übergeben.⁸

2.2 Drei-Komponentenhaushalt

Aufgrund des Referentenentwurfs zum Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 8. August 2005 wurde den baden-württembergischen Gemeinden die doppelte Buchführung auferlegt. Gemäß § 77 Abs. 3 GemO⁹ haben die Gemeinden ihre Bücher so zu führen, dass ihre Verwaltungsvorfälle und die finanzwirtschaftliche Lage nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in der Form der doppelten Buchführung ersichtlich ist.

Das Rechnungssystem des NKHR besteht aus drei Hauptrechnungen: der Ergebnisrechnung, der Vermögensrechnung und der Finanzrechnung (Drei-Komponentenrechnung).¹⁰ Alle drei Komponenten stehen gleichwertig nebeneinander¹¹ und bilden gem. § 95 Abs. 2 GemO den Jahresabschluss.

Die **Ergebnisrechnung** ist die handelsrechtliche vergleichbare Gewinn- und Verlustrechnung, in der die ergebniswirksamen Erträge und Aufwendungen, also der Ressourcenverbrauch (z. B. Personalaufwendungen und Abschreibungen) abgebildet werden. Der Saldo der Ergebnisrechnung (Überschuss/Fehlbetrag) stellt die in der Rechnungsperiode erwirtschaftete

⁸ Vgl. Notheis, K./Ade, K. (2006) Neues Kommunales Haushaltsrecht BW, S. 24.

⁹ Vgl. Gesetzentwurf zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Stand 23.01.2009, S. 6.

¹⁰ Vgl. Innenministerium Baden-Württemberg (Hrsg.), Lüder, Klaus (1999) Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Heft 6, 2. Auflage, Stuttgart, S. 8. (im Folgenden zitiert als „Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens, Heft 6“).

¹¹ Vgl. der Gemeindehaushalt (2002) Wohltmann, Matthias: Reform des kommunalen Haushaltsrecht jetzt zügig vorantreiben, der Gemeindehaushalt 7/2002, S. 166.

te Veränderung des Reinvermögens dar, d. h. das Ergebnis vergrößert oder verringert das Eigenkapital der Bilanz.¹²

Die ganzjährig geführte **Finanzrechnung** beinhaltet sämtliche Ein- und Auszahlungen einer Rechnungsperiode. Sie zeigt die Änderungen des Bestands der liquiden Mittel an, da ihr Saldo die Position der liquiden Mittel in der Vermögensrechnung erhöht oder reduziert. Somit erhält man nicht nur beim Jahresabschluss, sondern auch ganzjährig Auskunft über die Liquiditätslage.

Die **Vermögensrechnung** (kaufmännisch: Bilanz) ist nach § 52 GemO in Kontoform aufzustellen. Sie weist am Bilanzstichtag das Bruttovermögen, die Schulden, die Abgrenzungsposten sowie die positive oder negative Nettoposition (Fehlbetrag) aus. Damit gibt sie nicht nur Auskunft über die Mittelverwendung und Mittelherkunft, sondern liefert auch realistische Informationen über das Vermögen und die Schulden einer Gebietskörperschaft.¹³

Die folgende Abbildung verdeutlicht die Zusammenhänge zwischen der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung:

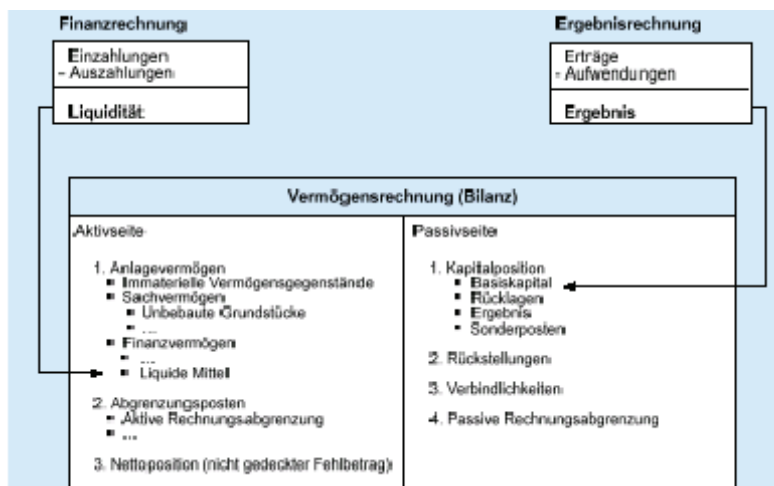


Abbildung 1 Drei-Komponentenrechnung¹⁴

¹² Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, 1. Auflage, Berlin, Frickenhausen, Münster, § 15 Rn. 3, (im Folgenden zitiert als „Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft“).

¹³ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 17 Rn. 1.

¹⁴ Leitfaden zur Bilanzierung nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) Baden-Württemberg (Stand 29.10.2007), S. 26, Anlage 12, (im Folgenden zitiert als „Leitfaden zur Bilanzierung“).

Unter Betrachtung dieser Ansicht werden die Unterschiede zur traditionellen kaufmännischen (HGB-)Doppik ersichtlich. In einem privaten Unternehmen geht es letztlich darum, Gewinne zu erzielen und zusätzlich die Zahlungsfähigkeit in jedem Augenblick, d. h. die Liquidität zu gewährleisten. Die doppelte Buchführung trägt dieser Zielsetzung voll Rechnung.¹⁵ Gerade Gewinnermittlung und Gewinndarstellung ist nicht die originäre Aufgabe der öffentlichen Hand. Jede Kommune hat unwirtschaftliche Dienstleistungen defizitärer Art zu erbringen und kann schon alleine aus diesem Grunde nicht mit einem wirtschaftlichen Unternehmen konkurrieren.¹⁶ Ziel des NKHR ist es sowohl den Ressourcenverbrauch als auch die Vermögenslage für die Entscheidungsträger und die Bürger transparent dazulegen.

2.3 Begriff des (öffentlichen) Vermögens

Für den Vermögensbegriff gibt es keine einheitliche, für alle Rechtsgebiete zutreffende Definition. Je nach Rechtsgebiet, in dem er angewandt wird, hat er einen unterschiedlichen Inhalt.¹⁷ So wird beispielsweise das *öffentliche Vermögen* als das Vermögen bezeichnet, das im wirtschaftlichen Eigentum der öffentlichen Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Kommunen) steht – unabhängig davon, ob das Vermögen öffentlich genutzt wird oder ob es beispielsweise an eine Privatperson vermietet ist und diese es privat nutzt.¹⁸ Die Betriebswirtschaft dagegen bezeichnet mit „Vermögen“ die Summe aller Wirtschaftsgüter, die ein Betrieb durch Einzelverwertung zur Schuldentilgung heranziehen kann.¹⁹

¹⁵ Vgl. Schuster Falko (2007) Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden, 2. Auflage, Straelen, S. 8 (im Folgenden zitiert als „Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden“).

¹⁶ Vgl. Gemeindezeitung Baden-Württemberg, BWGZ 8/2004, S. 243.

¹⁷ Vgl. Faiss/Giebler/Lang/Notheis/Schmid (2002) Kommunales Wirtschaftsrecht in Baden-Württemberg, 7. Auflage, Stuttgart, S. 329 (im Folgenden zitiert als „Kommunales Wirtschaftsrecht Baden-Württemberg“).

¹⁸ Vgl. Marettok/Dörschel/Hellenbrand (2006) Kommunales Vermögen richtig bewerten, 2. Auflage, München, S. 16 ff (im Folgenden zitiert als „Kommunales Vermögen richtig bewerten“).

¹⁹ Vgl. Schuster Falko (2007) Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden, S. 14.

2.3.1 Arten öffentlichen Vermögens

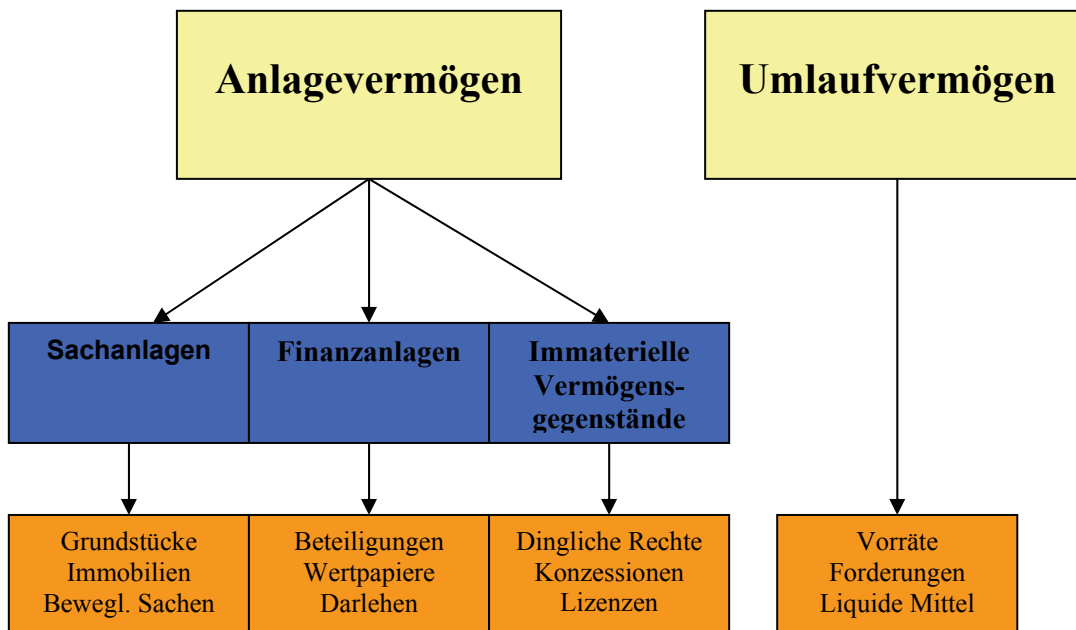


Abbildung 2 Vermögensbestandteile einer Kommune²⁰

Die öffentlichen Liegenschaften (im Schaubild bei Unterpunkt „Sachanlagen“ angesiedelt) sind mit ca. 80 % der herausragende Vermögensbestandteil der Gebietskörperschaften, wobei als weiterer wichtiger Bestandteil die öffentlichen Beteiligungen in Form von Finanzanlagen an Sondervermögen (z. B. Eigenbetriebe) oder Beteiligungen an Unternehmen in privater Rechtsform (z. B. Wohnungsbaugesellschaften, Stadtwerke etc.) genannt werden müssen.²¹

2.3.2 Sachanlagevermögen

Das Sachanlagevermögen umfasst alle körperlichen Vermögensgegenstände (bewegliche und unbewegliche Vermögensgegenstände), die dazu bestimmt sind, der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dauerhaft zu dienen (i. d. R. länger als 1 Jahr) und somit nicht zur baldigen Veräußerung vorgesehen sind. Auch grundstücksgleiche Rechte und geleistete Anzahlun-

²⁰ Eigene Darstellung in Anlehnung an Klee, BWGZ 2003 S. 282.

²¹ Vgl. Marettke/Dörschel/Hellenbrand (2006) Kommunales Vermögen richtig bewerten S. 38 f.

gen auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens werden unter dem Posten „Sachanlagevermögen“ ausgewiesen.^{22 23}

Die Gliederungsvorschrift des § 52 Abs. 3 und 4 GemHVO schreibt eine Mindestgliederung der Vermögensrechnung vor, welche bei örtlichen Besonderheiten oder bei zusätzlichen Informationsbedürfnissen tiefer gegliedert werden darf.²⁴ Diese deutlich stärkere Gliederung entsprechend der handelsrechtlichen Vorschrift des § 266 Abs. 2 A. II HGB wurde gewählt, um den Bilanzlesern Rückschlüsse auf die Art des Vermögens und auf dessen Verwendung und Verwertbarkeit zu ermöglichen.²⁵

2.3.3 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Innerhalb des Sachanlagevermögens befindet sich als erster Posten „Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte“. Als unbebaute Grundstücke werden gem. § 72 Bewertungsgesetz (BewG) Grundstücke bezeichnet, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden. Dabei beginnt die Nutzbarkeit grundsätzlich mit dem Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit.²⁶ Bei der Entscheidung, ob ein Gebäude bezugsfertig ist, ist auf das ganze Gebäude und nicht auf einzelne Wohnungen oder Räume abzustellen.²⁷ Grundstücksgleiche Rechte (= Dingliche Rechte²⁸) stellen ihrem Charakter nach eigentlich immaterielle Vermögensgegenstände dar; da sie jedoch im wirtschaftlichen Eigentum der Kommune stehen, werden sie bilanziell wie Grundstücke behandelt.

²² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2007) Bilanzen, IDW Verlag GmbH, 9 Auflage, Düsseldorf, S. 311 (im Folgenden zitiert als „Bilanzen“).

²³ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen (2008) Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung, 2. Auflage, Köln, S. 88 (im Folgenden zitiert als „Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung“).

²⁴ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 107.

²⁵ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen (2008) Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung; S. 88.

²⁶ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen (2008) Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung; S. 89.

²⁷ Vgl. Teß, Wolfgang (2006) Praktiker-Handbuch Bewertung des Grundvermögens (2006), 22. Auflage, Düsseldorf, S. 40 (im Folgenden zitiert als „Praktiker-Handbuch Bewertung des Grundvermögens 2006“).

²⁸ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen (2008) Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung, S. 130.

Die allgemeingültige Fachliteratur unterteilt den Posten der unbebauten Grundstücke für Zwecke der Finanzstatistik in

- Grünflächen,
- Ackerflächen,
- Wald / Forst und
- sonstige unbebaute Grundstücke.

2.3.4 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Bebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen ein Gebäude errichtet wurde. Der Wert der bebauten Grundstücke setzt sich aus dem Bodenwert des Grundstückes und dem Wert der baulichen und sonstigen Anlagen zusammen.²⁹ Diese beiden Werte sind getrennt voneinander auszuweisen, da nur das Gebäude der planmäßigen Abschreibung unterliegt. Nach der Definition des Bundesfinanzhofes sind Gebäude Bauwerke, wenn sie Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest sind. Der Begriff des Gebäudes setzt jedoch nicht voraus, dass das Bauwerk über die Erdoberfläche hinausragt. Auch unter der Erd- oder Wasseroberfläche befindliche Bauwerke (z. B. Tiefgaragen) können Gebäude im Sinne des Bewertungsgesetzes sein.³⁰

Eine besondere Stellung nehmen Technische Anlagen ein, die mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Hierzu zählen insbesondere Heizungs-, Fahrstuhl-, Klimaanlage sowie Beleuchtungseinrichtungen und Installationen.³¹ Diese – wertmäßig bedeutenden – **unselbständigen Gebäudeteile** werden gemeinsam mit dem Gebäude erfasst, aktiviert und über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben.³²

²⁹ Vgl. Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2007) Rechnungsprüfung im Neuen Haushalts- und Rechnungswesen, Band 2: Prüfung der Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss, KGSt, Bericht 8/2007, Köln, S. 19 (im Folgenden zitiert als „KGSt-Bericht 8/2007“).

³⁰ Vgl. Teß, Wolfgang (2006) Praktiker-Handbuch Bewertung des Grundvermögens, S. 152.

³¹ Vgl. KGSt-Bericht 1/1999, Abschreibungssätze in der Kommunalverwaltung, S. 14.

³² Vgl. Leitlinien Kommunale Kostenrechnung in Baden-Württemberg, (2002) Heft 8, S. 134.

2.4 Bilanzierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes

Im Rahmen der Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung tritt immer wieder die Frage, welche Vermögensgegenstände in die Bilanz aufzunehmen sind. In verschiedenen Stellungnahmen des Innenministeriums wird empfohlen, sich an den Bilanzierungsregeln des HGB und des Steuerrechts zu orientieren, Ausgangspunkt sind demnach §§ 246 und 247 HGB.³³ Nach h. M. sind die Vermögensgegenstände in die Bilanz aufzunehmen, welche sich zum Bilanzierungszeitpunkt im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befinden.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wem dauerhaft (d. h. über die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes), sowohl der Besitz, als auch die Gefahr des zufälligen Unterganges, das Recht zur Ziehung von Nutzen und die Pflicht zum Tragen von Lasten (z. B. Versicherungen, Instandhaltungen) zusteht. Er muss wirtschaftlich betrachtet über den Vermögensgegenstand weitestgehend unabhängig vom rechtlichen Eigentümer verfügen können, weil ihm vom rechtlichen Eigentümer Teilrechte des Eigentums, wie das Nutzungsrecht, das Verwertungsrecht oder das Erwerbsrecht, übertragen wurden.³⁴

Somit sind in der Vermögensrechnung der Gemeinde alle selbstständig verwertbaren und bewertbaren Güter, die sich in ihrem wirtschaftlichen Eigentum befinden, zu aktivieren (Aktivierungsgrundsatz³⁵). Verwertung bedeutet dabei Veräußerung, entgeltliche Nutzungsüberlassung (Vermögensgegenstände der Eigenbetriebe) oder bedingten Verzicht.³⁶

2.5 Sinn und Zweck der Vermögenstrennung

Sämtliche bisherige Gesetzesentwürfe und Arbeitsempfehlungen des Innenministeriums Baden-Württemberg sahen eine Vermögenstrennung des Sachanlagenvermögens in realisierbares und Verwaltungsvermögen vor. Diese Vermögenstrennung wird jedoch, nach Anhörung der Kommunalen

³³ Vgl. Leitfaden zur Bilanzierung, S. 35.

³⁴ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2007) Bilanzen, S. 170.

³⁵ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 17 Rn. 25.

³⁶ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 95.

Spitzenverbände im aktuellen Gesetzesentwurf der Landesregierung³⁷, nicht mehr aufgenommen. Die Vermögenstrennung hatte den Zweck, das realisierbare Vermögen abstrakt auszuweisen, um so der Gemeindeverwaltung und den jeweiligen Kontrollgremien die Möglichkeit zu bieten, durch Gegenüberstellung von Gesamtschulden und Schuldendeckungspotenzial (= realisierbares, marktfähiges Vermögen) darzulegen, ob und in welchem Umfang das Verwaltungsvermögen kreditfinanziert ist.³⁸ Somit erlaubte diese Trennung die Ausweisung der Nettogesamtschulden, d. h. der Verschuldung nach Abzug des Schuldendeckungspotenzials.³⁹

Eine weitere Überlegung dieser Vermögenstrennung war der bessere Einblick auf die tatsächlichen Vermögensverhältnisse der Kommunen. Grundstücke, aber auch Immobilien, die stetig im Wert steigen, sollten nach ihrem Veräußerungswert (Markt- oder Zeitwert⁴⁰) bilanziert werden, realisierbare stille Reserven aufgedeckt und somit die finanzielle Lage genauer wiedergegeben werden.⁴¹

Die Distanzierung von der Vermögenstrennung wird nun damit begründet, dass der nicht unerhebliche Verwaltungsaufwand und die nicht einheitlichen Bilanzierungsarten zu keiner Verbesserung beitragen würden. Ebenso entspricht die Bewertung nach den Veräußerungswerten nicht dem Grundsatz der vorsichtigen Bewertung, da diese Werte i. d. R. höher sind als die Bewertung nach den AHK. Dies führt wiederum zu einer Erhöhung der Abschreibungssumme und erschwert somit den Haushaltsausgleich. Weiterhin wird durch diese unzureichende Bewertungsvorschrift die kommunale Vergleichbarkeit stark beeinträchtigt, was wiederum völlig kontraproduktiv wäre.⁴²

³⁷ Vgl. Gesetzesentwurf zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Stand 23.01.2009, S. 54, Anlage 11.

³⁸ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 96 und

Vgl. Lüder Klaus (1999) Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens, Heft 6, S. 19.

³⁹ Vgl. Notheis, K./Ade, K. (2006) Neues Kommunales Haushaltsrecht BW, S. 132.

⁴⁰ Vgl. KGSt-Bericht 7/2007, Rechnungsprüfung im neuen Haushalts und Rechnungswesen, S. 14.

⁴¹ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 17 Rn. 3.

⁴² Vgl. Auskunft des Innenministerium Baden-Württemberg vom 17.11.2008, Anlage 4.

2.6 Ziele der Vermögensbewertung

Die bedeutendsten Ziele der Vermögensbewertung stellen nach herrschender Meinung dar:

- die Darstellung des vollständigen Ressourcenverbrauchs,
- die Schaffung von Kostentransparenz,
- die möglichst realistische Darstellung der Vermögenssituation der Gebietskörperschaft sowie
- die Vergleichbarkeit der Gebietskörperschaften untereinander.

Diese Einschätzung läuft damit konform zu verschiedenen bisherigen Veröffentlichungen.⁴³

Eine Kommune sollte jederzeit in der Lage sein, ihren Vermögensstand auszuweisen und eine realistische Einschätzung der finanziellen Lage zu ermöglichen. Dies ist nicht nur im Interesse der Verwaltungsspitze, sondern vor allem auch im Interesse ihrer Einwohner und Bürger. Durch die Umsetzung der beschlossenen Reform wird davon auszugehen sein, dass sich die finanzielle Lage vieler Kommunen in den ersten Jahren nach Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts wesentlich kritischer darstellen wird. Die Visualisierung der Folgekosten, sowie die Erwirtschaftung von Abschreibungen und die durch Zuführungen an Rückstellungen entstehenden Aufwendungen, werden den kommunalen Haushalt zusätzlich belasten. Dies könnte dazu führen, dass Investitionen zurückgestellt oder in ihrem Umfang reduziert werden, bisher abgelehnte Alternativen näher betrachtet und die begrenzt vorhandenen Ressourcen noch sparsamer und vor allem wirtschaftlicher verwendet werden.

Mittel- und langfristig betrachtet wird sich dies jedoch wieder ausgleichen, da durch die erwirtschafteten Rückstellungen und Abschreibungen ausreichend Vermögen für Neuinvestitionen oder Instandhaltungsarbeiten zur Verfügung stehen werden.

⁴³ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme an das Innenministerium Baden-Württemberg vom 02.05.2005 zu den Arbeitsentwürfen vom 28.01.2005 zur Einführung eines Neuen Kommunalen Haushaltsrechts (NKHR), S. 4 ff, Anlage 16.

2.7 Grundsatz der Vermögensbewertung

Für die vollständige Erfassung und Bewertung von kommunalem Vermögen existieren verschiedene Anlässe, die einerseits nicht nur abstrakt voneinander gesehen werden können, andererseits sich jedoch, gemessen an ihrer Wichtigkeit, unterscheiden lassen. Die Bewertung des Vermögens erfolgt **grundsätzlich** nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK), vermindert um die Abschreibungen. Das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen eröffnet für die Erstellung der Eröffnungsbilanz einige Vereinfachungsregeln (Wahlrechte), so ist beispielsweise die Bewertung nach Erfahrungswerten möglich. Diese Vereinfachung führt zwangsläufig zu unterschiedlichen Wertansätzen, die vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zu untersuchen sind.

Ein kluger Kämmerer wird sich bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zunächst die Auswirkungen unterschiedlicher Bewertungen ansehen, bevor er sich – auf Basis der gesetzlichen Regelungen – für die eine oder andere Alternative entscheidet.⁴⁴

Eine tendenziell hohe Bewertung hat zur Folge, dass für Güter, die einer Abnutzung unterliegen, in den Folgejahren relativ hohe Aufwendungen entstehen und insofern ein relativ hoher wertmäßiger Ressourcenverbrauch die Jahresergebnisse belastet. Letztlich resultiert daraus eine höhere Belastung der Personen, die die Dienstleistungen der Stadt gegenwärtig nutzen.⁴⁵ Dagegen könnte bei nicht abschreibungsfähigen Vermögensgegenständen die Tendenz dahin bestehen, diese höher zu bewerten, um das Basiskapital zu erhöhen und damit die Kreditwürdigkeit zu verbessern.

Eine niedrige Bewertung des Vermögens hat genau inverse Auswirkungen. So werden stille Reserven angesammelt, die zu erwirtschaftenden Abschreibungen minimiert und der Haushaltsausgleich erleichtert. Letztlich führt dies zu einer Entlastung der Personen, welche die Dienstleistungen der Kommune gegenwärtig nutzen. Zukünftige Generationen müssen

⁴⁴ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 22 Rn. 86.

⁴⁵ Vgl. Schuster, Falko (2008) Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, Basiswissen NKF und NKR, Straelen, S. 148 ff. (im Folgenden zitiert als „Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen“).

hingegen zusätzliche Lasten tragen, wenn die betreffenden öffentlichen Aufgaben auch weiterhin erfüllt werden sollen.⁴⁶

Sofern diese Vereinfachungsregeln nicht ausgeübt werden, sind die allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zu beachten (§§ 37, 38 und 40 bis 46 GemHVO).⁴⁷

Warum Anschaffungs- und Herstellungskosten?

Die Bewertung nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten wird insbesondere dadurch begründet, dass der Ansatz dieser Kosten zu einer einheitlichen, einfachen Berechnungsgrundlage sowohl für die Abschreibungen als auch für die kalkulatorischen Zinsen führt. Die AHK sind eindeutig ermittelbar und nach dem Handels- und Steuerrecht sowie dem Gebührenrecht in Baden-Württemberg vorgeschrieben. Des Weiteren soll der Bürger nur mit den tatsächlichen finanzierten und in seiner Generation entstandenen Kosten verursachungsgerecht belastet werden und nicht mit künftigen, nur fiktiv ermittelten Werteverzehren. Abschließend wird zudem die interkommunale Vergleichbarkeit gefördert.⁴⁸

2.7.1 Anschaffungskosten

Gem. § 255 Abs. 1 HGB sind Anschaffungskosten „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.“⁴⁹ Demnach gehören zu den Anschaffungskosten alle Aufwendungen für die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes, insbesondere der Kaufpreis und die für das Wirtschaftsgut aufgewendeten Nebenkosten, nachträglich anfallende Anschaffungskosten sowie die Anschaffungspreisminderungen.

Diese Kosten stellen für die spätere Bewertung die Obergrenze dar.⁵⁰

⁴⁶Vgl. Schuster, Falko (2008) Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, S. 148.

⁴⁷ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 114.

⁴⁸ Vgl. Innenministerium BW (2002) Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg, Heft 8, S. 124.

⁴⁹ Siehe auch § 44 Abs. 1 GemHVO BW.

⁵⁰ Vgl. Notheis/Ade (2006) Neues Kommunales Haushaltsrecht BW, S. 113.

Bei den nachträglich anfallenden Anschaffungskosten muss ein *ursächlicher* Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang gegeben sein, ein zeitlicher Zusammenhang ist jedoch nicht erforderlich.⁵¹

Vereinfacht lässt sich dies in folgender Aufstellung verdeutlichen:⁵²

Anschaffungspreis	i. d. R. Bruttokaufpreis
+ Kosten für Versetzung in Betriebsbereitschaft	Montage etc.
+ Anschaffungsnebenkosten	Makler, Notar etc.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	Um-, Ausbau etc.
– Anschaffungspreisminderungen	Rabatte, Boni, Skonti
<i>Anschaffungskosten</i>	

Abbildung 3 Darstellung der Anschaffungskosten

2.7.2 Herstellungskosten

Herstellung ist die Schaffung eines bisher noch nicht vorhandenen Wirtschaftsgutes, welches die Kommune auf eigene Rechnung und Gefahr herstellt oder herstellen lässt.

Die Herstellungskosten weisen die Aufwendungen aus, „die durch den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen für die **Herstellung** eines Vermögensgegenstandes, seiner **Erweiterung** oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** entstehen.“⁵³

Eine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeiten liegt unter anderem vor bei: Aufstockung, Anbau, Vergrößerung der nutzbaren Fläche oder Vermehrung der Substanz (Errichtung Außentreppe, Anbringen Markise).⁵⁴

Um beurteilen zu können, ob eine wesentliche Verbesserung eines Gebäudes vorliegt, wird der Zustand des Gebäudes zum Zeitpunkt der Anschaffung und nach den Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten verglichen. Eine wesentliche Verbesserung ist dann gegeben, wenn die

⁵¹ Vgl. Leitfaden zur Bilanzierung, S. 41.

⁵² Aufstellung in Anlehnung an Baetge, Kirsch, Thirle (2007) Bilanzen, S. 201 und Marettek/Dörschel/Hellenbrand (2004) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S. 48.

⁵³ Siehe auch § 255 Abs. 2 S.1 HGB und § 44 Abs. 2 S. 1 GemHVO BW.

⁵⁴ Vgl. KGSt-Bericht 8/2007, Rechnungsprüfung im Neuen Haushalts und Rechnungswesen, S. 85.

Maßnahme in ihrer Gesamtheit über die Substanzerhaltung hinausgeht, den Gebrauchswert des Gebäudes deutlich erhöht und damit künftige erweiterte Nutzungsmöglichkeiten schafft.⁵⁵

Herstellungskosten setzen sich gem. § 255 Abs. 2 und Abs. 3 aus folgenden wesentlichen Komponenten zusammen:

Herstellungskosten des Vermögens- gegenstandes =	Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung (Einzelkosten als HGB-Pflichtbestandteil)	Wert- unter- grenze
	+ angemessen Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit diese auf den Zeitraum der <i>Herstellung</i> entfallen.	Wert- ober- grenze
	+ Kosten der allgem. Verwaltung, für soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen und betriebliche Altersversorgung, soweit diese auf den Zeitraum der <i>Herstellung</i> entfallen.	
	+ Zinsen für Fremdkapital, sofern dieses zur Finanzierung der Herstellung verwendet wurde und die Zinsen auf den Zeitraum der <i>Herstellung</i> entfallen.	

Abbildung 4 Darstellung der Herstellungskosten⁵⁶

⁵⁵ Vgl. KGSt-Bericht 8/2007, Rechnungsprüfung im Neuen Haushalts und Rechnungswesen, S. 85.

⁵⁶ Eigene Darstellung in Anlehnung an: Marettke/Dörschel/Hellenbrand (2004) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S. 49.

Die Zurechenbarkeit der Fremdkapitalzinsen zu den Herstellungskosten ist als Ausnahmefall anzusehen. Erforderlich für die Aktivierung ist die Zurechenbarkeit des aufgenommenen Fremdkapitals in sachlicher und zeitlicher Hinsicht auf den jeweiligen Herstellungsvorgang. Dieser Zusammenhang ist beispielsweise bei einer Objektfinanzierung gegeben.⁵⁷

Eng verzahnt mit der Ermittlung der Herstellungskosten ist die Abgrenzung von Herstellungsaufwand (nachträgliche Herstellungskosten) und Erhaltungsaufwand, wobei auf die Vorraussetzungen des Erhaltungsaufwands im Abschnitt 2.9.2 genauer eingegangen wird.

Nachträgliche **aktivierungspflichtige** Herstellungskosten können in anschaffungsnahe und anschaffungsferne Herstellungsausgaben differenziert werden.

Anschaffungsnahe Herstellungskosten sind gegeben, wenn zeitnah zur Anschaffung (innerhalb der ersten drei Jahre) im Vergleich zu den ursprünglichen Anschaffungskosten hohe Instandhaltungs- und Modernisierungsausgaben anfallen, die nicht für die Erhaltung, sondern für die Verbesserung des Vermögensgegenstandes (Gebäudes) erforderlich sind. Diese Ausgaben werden auch steuerrechtlich als nachträgliche Herstellungskosten betrachtet, wenn sie mindestens 15 % der ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG).

Anschaffungsferne Herstellungsausgaben liegen vor, wenn sich durch die spätere Instandhaltung bzw. Modernisierung eine wesentliche Verbesserung des ursprünglichen Vermögensgegenstandes ergibt. Ein Anzeichen für eine solche wesentliche Verbesserung liegt in einer deutlichen Erhöhung des Nutzwertes, der sich an einer stark verlängerten Nutzungsdauer oder an einem deutlich erhöhten Mietwert des Gebäudes ablesen lässt.⁵⁸

Nach einem Urteil des BFH vom 3. Dezember 2002 liegen aktivierungsfähige Herstellungskosten vor, wenn drei von vier Ausstattungsmerkmalen

⁵⁷ Vgl. Eisele, Wolfgang (2002) Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 7. Auflage, München, S. 307 (im Folgenden zitiert als „Technik des betrieblichen Rechnungswesens“).

⁵⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2007) Bilanzen, S. 316 ff.

(Heizung, Sanitär, Elektro, Fenster) durch Modernisierungsarbeiten von einem schlechteren, auf einen höheren Standard gebracht werden.⁵⁹

2.7.3 Vereinfachungsregeln der Eröffnungsbilanz

Für die erstmalige Bewertung des Altvermögens in der Eröffnungsbilanz sind nach § 62 GemHVO Ersatzwerte (**Erfahrungswerte**) zugelassen, wenn die AHK nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können.⁶⁰ Eine Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs: „unverhältnismäßiger Aufwand“ ist in keiner Fachliteratur gegeben. Dies wird nach den örtlichen Bedürfnissen und Verhältnissen der Archivierung im Einzelfall zu beurteilen sein.

Ziel dieser Sonderregelung ist die Verringerung des Arbeitsaufwands, um die Bewertung der Vermögensgegenstände in der zur Verfügung stehenden Übergangsfrist möglichst ohne oder nur mit geringer externer Unterstützung zu realisieren.⁶¹

Sind Anlagenachweise (bei kostenrechnenden Einrichtungen) nach § 38 GemHVO – kamental bzw. Vermögensgegenstände in einer Vermögensrechnung nachgewiesen, können diese Werte in die Eröffnungsbilanz übernommen werden.⁶²

Anlage 5 enthält ein Zeitraster, welches einen Überblick über die möglichen Wertermittlungswahlrechte gibt.

Erfahrungswerte:

Für Vermögensgegenstände die **vor** dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder hergestellt wurden, können nach § 62 Abs. 3 GemHVO entsprechende Erfahrungswerte zu den Preisverhältnissen zum 1. Januar 1974 angesetzt werden. D. h. selbst wenn die AHK dieser Vermögensgegenstände vorliegen, können Erfahrungswerte herangezogen werden.⁶³ Die Ermittlung der Erfahrungswerte kann nach dem Sach-, Ertrags- oder dem Ver-

⁵⁹ siehe BFH Urteil vom 02.12.2002 Aktenzeichen IX R 64/99 (EDEG Nr. 2003/2662) (Vorinstanz: FG Berlin 17.12.1998 4243/96).

⁶⁰ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 99.

⁶¹ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 113.

⁶² Vgl. Notheis/Ade (2006) Neues Kommunales Haushaltsrecht BW, S. 115.

⁶³ Vgl. Leitfaden zur Bilanzierung, S. 56.

gleichwertverfahren durchgeführt werden. Weiterhin ist eine Bewertung nach dem (historischen) Gebäudeversicherungswert durch Rückindizierung nach dem Baupreisindex zum 1. Januar 1974 erlaubt.

Vermögensgegenstände die **nach** dem 31. Dezember 1974 und gegebenenfalls bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden, sind grundsätzlich nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Können diese nicht oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden, können Erfahrungswerte, die dem Preisverhältnis zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechen, vermindert um Abschreibungen angesetzt werden.

Bei Vermögensgegenständen die sechs Jahre vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden, wird davon ausgegangen, dass die AHK ermittelbar sind, da gem. § 34 GemKVO Belege mindestens 6 Jahre lang aufzubewahren sind.

In der beigefügten Anlage 6 werden die erlaubten Bewertungsvereinfachungsverfahren zur Ermittlung von Erfahrungswerten genauer beschrieben und mit Beispielen unterlegt.

2.8 Ansatz und Bewertungsregeln

Die allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften befinden sich in den §§ 37, 38 und 40 bis 46 GemHVO. Während sich die §§ 37 und 38 GemHVO mit der Inventur beschäftigen, handeln die §§ 40 bis 46 GemHVO den Ansatz und die Bewertung des Vermögens und der Schulden ab. „Die allgem. Bewertungsgrundsätze (§ 43 GemHVO) entsprechen § 252 HGB, jedoch mit kommunalspezifischen Modifizierungen.“⁶⁴ Um der Themenbezogenheit gerecht zu werden, werden vom Verfasser nur die Bewertungsvorschriften des § 43 GemHVO näher erläutert.

⁶⁴ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 98.

Grundsatz der Bilanzidentität (vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO)

Zwischen den Beständen der Schlussbilanz und den Anfangsbeständen können keine Buchungen, keine Änderungen des Bilanzinhalts und keine Bewertungsänderungen vorgenommen werden.⁶⁵

Grundsatz der Einzelbewertung (vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO)

Dieser Grundsatz beinhaltet die Verpflichtung, sämtliche Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Sonderposten und finanzielle Verpflichtungen einzeln und genau zu erfassen und zu bewerten.

Die zulässigen Ausnahmen von diesem Grundsatz sind in der GemHVO abschließend geregelt. Hierbei handelt es sich um: die Stichprobeninventur (§ 38 Abs. 1 GemHVO), die Festbewertung (§ 37 Abs. 2 GemHVO), die Gruppenbewertung (§ 37 Abs. 3 GemHVO) und das Verbrauchsfolgefverfahren (§ 45 Abs. 1 GemHVO).

Grundsatz der wirklichkeitsgetreuen Bewertung (vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 3)

Das im Handelsrecht geltende Vorsichtsprinzip für die Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) wird durch diesen Grundsatz ersetzt. Damit wird bei mehreren Bewertungsvarianten der wahrscheinlichsten und nicht einer aus Vorsichtsgründen niedrigen Variante der Vorzug gegeben.⁶⁶ Eine wirklichkeitsgetreue Darstellung der Finanzsituation soll ferner eine finanzielle Überforderung der kommunalen Leistungsfähigkeit verhindern helfen. Das nachfolgend erläuterte Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip sind Ausprägungen des Grundsatzes der wirklichkeitsgetreuen Bewertung.

Realisationsprinzip: Diesem Prinzip zufolge dürfen nur die Erträge ausgewiesen werden, welche auch realisiert wurden. Dies ist immer dann problematisch, wenn der Zeitpunkt der Leistungserbringung und der Zeitpunkt der Ertragsrealisation auseinander fallen. Fallen diese beiden Zeitpunkte

⁶⁵ Vgl. Notheis/Ade (2006) Neues Kommunales Haushaltsrecht BW, S. 111.

⁶⁶ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 98.

auseinander, so werden z. B. bei einem Dauerschuldverhältnis (langfristige Nutzungsverträge) die zeitanteiligen Teilleistungen realisiert. Vorausberechnungen hingegen, ohne die Erbringung von Leistungen bis zum Bilanzstichtag, dürfen in der Bilanz nicht berücksichtigt werden. Diese vorrausichtlichen Zahlungseingänge sind in einem Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.

Dieses Realisationsprinzip ist die Grundlage, weshalb eine höhere Bewertung der Vermögensgegenstände als zu den AHK nicht zulässig ist.⁶⁷

Imparitätsprinzip: Dieses Prinzip fordert die Berücksichtigung aller vorhersehbaren Risiken und Verluste. Es basiert auf besonderer Gesellschafter- und Gläubigerschutzüberlegungen, deren es im öffentlichen Rechnungswesen nicht bedarf. Somit erfährt dieses Prinzip im öffentlichen Bereich keine Berechtigung.⁶⁸

Periodisierungsprinzip (vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO)

Erträge und Aufwendungen einer Berichtsperiode sind unabhängig von dem Zeitpunkt der anfallenden Zahlungen als Ressourcenzufluss (Erträge) bzw. Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) zu erfassen.⁶⁹ Diese wesentliche Abweichung zum Kassenwirksamkeitsprinzip im kameralen System trägt zur Ermittlung des periodenbezogenen Ressourcenverbrauchs bei.⁷⁰

Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethoden (vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 5)

Die einmal angewandte Bewertungsmethode soll beibehalten werden. Der Grundsatz dient der Objektivierung des Jahresabschlusses und der Periodengerechtigkeit der Erfolgsermittlung.

Im Anhang des Jahresabschlusses sind die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben; Abweichungen sind zu begründen.

⁶⁷ Vgl. Fudalla/Töle/Wöste/zur Mühlen (2008) Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung; S. 60.

⁶⁸ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 17 Rn. 16.

⁶⁹ Vgl. Proll/Reckert (2006) Neues Kommunales Finanzmanagement, Rahmenbedingungen, Hintergründe, Potenziale und Fallstricke der Reform des Gemeindehaushalts, 1. Auflage, Köln, (im Folgenden zitiert als „Neues Kommunales Finanzmanagement“).

⁷⁰ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 15 Rn. 12.

2.9 Abschreibungen

„Die Veranschlagung von bilanziellen Abschreibungen als Aufwand ist – ebenso wie die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen – ein Aspekt, in dem sich die kommunale Doppik sehr deutlich vom bisher kameral geprägten Haushaltsrecht unterscheidet und im Vergleich zur Kameralistik eine höhere Transparenz schaffen soll.“⁷¹ Die Abschreibungen dienen dazu, die Abnutzung von betriebsnotwendigen Anlagen durch den Gebrauch- oder Zeitverschleiß wertmäßig zu erfassen und als Kosten auf die einzelnen Jahre entsprechend der Nutzung aufzuteilen.⁷² Die Höhe der Abschreibungen wird durch drei Determinanten bestimmt: den Abschreibungsausgangswert, die zugrunde gelegte Nutzungsdauer und die gewählte Abschreibungsmethode.

Bilanzmäßige Abschreibungen werden zum Abschlussstichtag im Rahmen der Bewertung des Anlagevermögens in der Schlussbilanz aufgenommen. Sie gehen als Aufwand in die Ergebnisrechnung ein und mindern somit das Jahresergebnis. Im Anschaffungsfall beginnt die Abschreibung mit dem Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht (Nutzen und Lasten bei Grundstücken und Gebäuden) über den Vermögensgegenstand. Im Fall der Herstellung beginnt die Abschreibung mit dem Zeitpunkt der Fertigstellung.⁷³

Abschreibungsmethoden:

Gem. § 46 GemHVO ist grundsätzlich die *lineare* Abschreibungsmethode anzuwenden, da sie den tatsächlichen Wertverlust des Vermögens im allgemeinen ausreichend wiedergibt. Die *degressive* Abschreibung oder die *Leistungs*abschreibung sind jedoch nicht ausgeschlossen, sofern diese dem Nutzungsverlauf besser entsprechen.⁷⁴

⁷¹ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 15 Rn. 51.

⁷² Vgl. Leitlinien Kommunale Kostenrechnung in BW, Heft 8 (2002), S. 125.

⁷³ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 15 Rn. 57.

⁷⁴ Vgl. Notheis/Ade (2006) Neues Kommunales Haushaltsrecht BW, S. 114.

2.9.1 Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände

Die Schätzungen der Gesamt- und Restnutzungsdauer stellt eine zentrale und anspruchsvolle Aufgabe bei der Immobilienbewertung dar; ihre Bilanzrelevanz ergibt sich einerseits bei der Wertermittlung der Eröffnungsbilanz und andererseits aus der Wirkung für die Abschreibungshöhe in den Folgeabschlüssen.⁷⁵

Der Abschreibungszeitraum bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Darunter ist der Zeitraum zu verstehen, während dessen der Vermögensgegenstand erfahrungsgemäß bei ordnungsgemäßer Unterhaltung und Bewirtschaftung genutzt werden kann.⁷⁶

Um eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zwischen den Kommunen zu erreichen, sowie zur Arbeitserleichterung muss eine gesetzliche Norm geschaffen werden, welche die Nutzungsdauern der verschiedenen Vermögensgegenstände verbindlich angibt. Gemäß § 46 Abs. 1 Satz 1 Leittext GemHVO-Doppik⁷⁷ soll eine solche Normierung für die Kommunen durch die Innenministerien der Länder erfolgen. In BW soll daher eine Verwaltungsvorschrift erscheinen, in der detaillierte Abschreibungssätze empfohlen werden.⁷⁸

Eine ungeprüfte Übernahme der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern aus den steuerlichen AfA-Tabellen ist jedoch nicht möglich, da sie aus steuerlichen Gründen zum Teil deutlich von den tatsächlichen Nutzungsdauern abweicht.⁷⁹ Daher bemisst sich der Abschreibungszeitraum derzeit grundsätzlich nach der Bandbreite der KGSt-Abschreibungstabelle.⁸⁰ Die KGSt hat hierzu im Jahre 1999 einen Abschreibungskatalog entwickelt, welcher zur Vereinheitlichung und zur Vergleichbarkeit der in der kommunalen Praxis angewandten Nutzungsdauern und den daraus resultierenden Abschreibungssätzen dient.⁸¹

⁷⁵ Vgl. Marettke/Dörschel/Hellenbrand (2004) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S. 86.

⁷⁶ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 17 Rn. 36.

⁷⁷ Vgl. Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder, Teil 2-Leittext Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen 8./9.12.2003, S. 64, Anlage 13.

⁷⁸ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 100.

⁷⁹ Vgl. Arbeitsentwurf IM Gemeindehaushaltsverordnung, Stand 21.12.2007, S. 100.

⁸⁰ Vgl. Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg (2002), Heft 8, S. 125.

⁸¹ Vgl. KGSt-Bericht 1/1999, Abschreibungssätze in der Kommunalverwaltung.

Um die Problematik der Festlegung der Restnutzungsdauer zu verdeutlichen, wurde an dieser Stelle vom Verfasser ein Beispiel eingefügt.

Die Städtische Schule mit dem ursprünglichen Baujahr 1903 ist in den Jahren 1935, 1962 und 1996 in den wesentlichen Teilen grundsaniert worden. Zum Bewertungsstichtag 01. Januar 2005 schätzt der Gutachter eine voraussichtliche Restnutzungsdauer von 45 Jahren (also bis 2050). Unter Zugrundelegung einer erfahrungsgemäß bestehenden Gesamtnutzungsdauer der Schule von 80 Jahren errechnet sich ein fiktives Baujahr von 1970 (2050 minus 80 Jahre); die entsprechende Alterswertminderung beträgt bei linearer Abschreibung $35/80$ des Sachwerts.

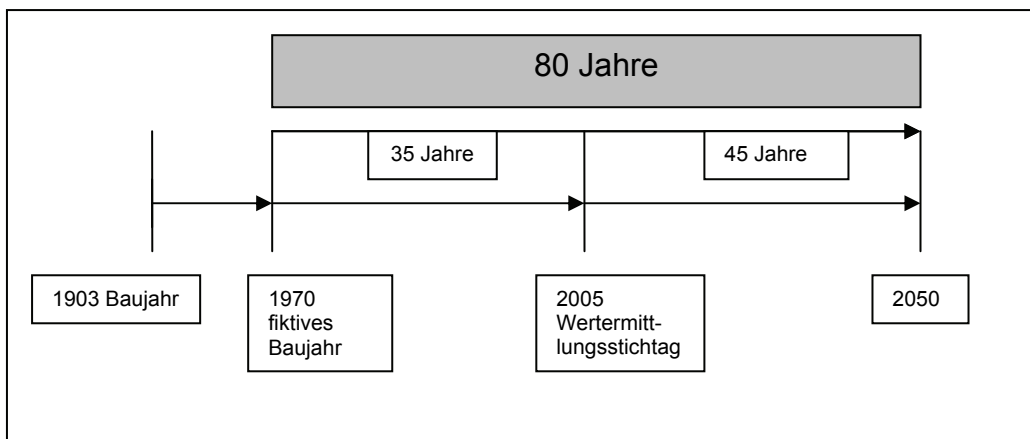


Abbildung 5 Ermittlung der Restnutzungsdauer⁸²

Anhand dieses Beispiels wird deutlich, dass bei Instandsetzung des Vermögensgegenstands eine einheitliche und vergleichbare Regelung gefunden werden muss, welche die Nutzungsdauern verbindlich festlegt.

2.9.2 Herstellungsaufwand versus Erhaltungsaufwand

Leider enthält die GemHVO keine speziellen Regelungen für die Begriffe Herstellungs- und Erhaltungsaufwand. Da jedoch in § 44 GemHVO die Anschaffungs- und Herstellungskostendefinitionen aus dem HGB bzw. dem Steuerrecht übernommen wurden, ist auch hier zur Abgrenzung das Steuerrecht heranzuziehen. Diese Regelung wurde bislang auch schon in

⁸² eigene Darstellung in Anlehnung an: Marettek/Dörschel/Hellenbrand (2004) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S. 87.

der GemHVO kameral angewandt und findet sich in der VwV-Gliederung und Gruppierung wieder.⁸³

In der Praxis ist die Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand je nach Sachverhalt schwierig. Die Frage ist einzelfallbezogen nach folgenden Grundsätzen zu lösen:

1. Aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut in seiner Substanz vermehrt worden ist,
2. der Zustand des Wirtschaftsgutes geändert worden (Nutzungsvorrat, Verwendungsmöglichkeit) dadurch wesentlich verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert worden ist, oder
3. die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes durch die Aufwendung verlängert worden ist.⁸⁴

Handelt es sich bei Maßnahmen an Gebäuden um reine Substanzerhaltung, gehören die damit verbundenen Aufwendungen nicht zu den (aktivierbaren) AHK, sondern stellen (laufenden) Erhaltungsaufwand dar.⁸⁵

Dies ist gegeben, wenn die Aufwendungen

1. die Wesensart eines Wirtschaftsgutes nicht verändern,
2. das Wirtschaftsgut in ordnungsmäßigem Zustand erhalten sollen und
3. regelmäßig in ungefähr gleicher Höhe wiederkehren.

Wesentliches Kriterium für die Annahme von Erhaltungsaufwendungen ist die bloße Instandsetzung.⁸⁶ Diese Aufwendungen für die Unterhaltung dienen unabhängig von ihrer Größenordnung dazu, den Vermögensgegenstand in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten; sie sind im Ergebnishaushalt zu veranschlagen.

⁸³ Vgl. Leitfaden zur Bilanzierung, S. 46.

⁸⁴ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 15 Rn. 46.

⁸⁵ Vgl. KGSt-Bericht 8/2007, Rechnungsprüfung im neuen Haushalts und Rechnungswesen, S. 86.

⁸⁶ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft § 15 Rn. 48.

2.9.3 Instandhaltungsrückstellungen

Das NKHR sieht Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen der Instandhaltung gem. § 41 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO vor. Diese Rückstellungen ohne Verpflichtungen gegenüber Dritten (sog. Aufwandrückstellungen) betonen die periodengerechte Erfolgsermittlung.⁸⁷ Sie haben die Aufgabe, einen eingetretenen Sanierungsstau sofort ablesbar darzustellen⁸⁸ und somit den Verfall des kommunalen Vermögens zu verhindern. Instandhaltungsstau bedeutet, dass notwendige Instandhaltungen in der Vergangenheit unterlassen wurden, die normalerweise zur Erhaltung eines Vermögensgegenstandes nach seinem bestimmungsgemäßen Verbrauch hätten getätigt werden müssen.⁸⁹

Rückstellungen für Instandhaltungen sind zu bilden, wenn im Haushaltsjahr die Aufwendungen für Instandhaltungen unterlassen wurden, jedoch im **Folgejahr** nachgeholt werden sollen.⁹⁰

Zur Erstellung der Eröffnungsbilanz sind erstmals u. a. alle Anlagegüter zu bewerten. Eine entscheidende Rolle spielt dabei der bauliche Zustand des Immobilienvermögens, der unter anderem daraus resultiert, ob die notwendigen laufenden Instandhaltungen bisher durchgeführt wurden. Ist dies nicht erfolgt, so können durch den entstandenen Instandhaltungsstau Wertminderungen über die normale Abnutzung hinaus entstanden sein.⁹¹

Nach dem in Abschnitt 2.8 beschriebenen Prinzip der „wirklichkeitsgetreuen Bewertung“ sind demnach auch unterlassene Instandhaltungen bei der Bewertung mit zu berücksichtigen.

⁸⁷ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen (2008) Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung; S. 53.

⁸⁸ Vgl. KGSt-Bericht 9/2005, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, S. 3.

⁸⁹ Vgl. Marettke/Dörschel/Hellenbrand (2004) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S. 90.

⁹⁰ Siehe § 41 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO.

⁹¹ Vgl. KGSt-Bericht 9/2005, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, S. 27.

Hierzu erlaubt der Gesetzgeber zwei verschiedenen Varianten.

1. Bei der Eröffnungsbilanz wird eine Instandhaltungsrückstellung gebildet, die darf jedoch maximal die Höhe der möglichen Haushaltsreste des letzten kameraleen Jahres betragen (Bruttomethode).⁹² Dadurch wird auf der Passivseite ein Korrekturposten zum aktivierten Vermögensgegenstand eingestellt.
2. Bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz kann der bereits vorhandene Instandhaltungsrückstau durch die Festsetzung entsprechend niedriger Wertansätze des Anlagevermögens berücksichtigt werden (Nettomethode).⁹³

In der Auswirkung auf das Eigenkapital der Gemeinde zum Stichtag der Eröffnungsbilanz unterscheidet sich der Bruttoausweis nicht vom Nettoausweis. Er bedingt zunächst nur eine Bilanzverlängerung durch die Bruttomethode. Die eigentliche bilanz- und haushaltsrechtliche Bedeutung zeigt sich erst, wenn die Instandhaltungsmaßnahmen tatsächlich nachgeholt werden.⁹⁴

Auf Basis der Bruttomethode kann die Gemeinde die nachgeholte Maßnahme erfolgsneutral gestalten, da den Instandhaltungsaufwendungen Erträge aus der Auflösung der Rückstellung gegenüberstehen. Durch diese Ausweisung wird sehr genau dargestellt, welcher Handlungsbedarf besteht bzw. welche Instandhaltungen noch durchzuführen sind. Jedoch muss die jeweilige Kommune durch die gleich bleibenden höheren Abschreibungssätze einen höheren jährlichen Ertrag erwirtschaften. Für sich allein betrachtet bietet die Aktivseite ein falsches Bild, da zu hohe, nicht real existierende Werte dargestellt werden. Nur durch die zusätzliche Betrachtung der Rückstellung werden die tatsächlichen Gegebenheiten wiedergespiegelt.⁹⁵

⁹² Vgl. Leitfaden zur Bilanzierung, S. 203.

⁹³ Vgl. Leitfaden zur Bilanzierung, S. 203.

⁹⁴ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen (2008) Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung, S. 151.

⁹⁵ Vgl. KGSt-Bericht 9/2005, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, S. 32 .

Hat die Gemeinde hingegen die Nettomethode bevorzugt und keine Rückstellungen gebildet, entschließt sich aber später dennoch die Maßnahme nachzuholen, muss der niedrigere Wert der Vermögensgegenstände beibehalten werden. Diese nachgeholte periodenfremde Instandhaltung stellt nun Erhaltungsaufwendungen dar, welche prinzipiell nicht aktivierungsfähig ist. Sie gehen somit zu Lasten des Jahresergebnisses und erschweren den Haushaltsausgleich. Etwaige Wertsteigerungen der Vermögensgegenstände, an denen die Instandhaltungsmaßnahmen nachgeholt wurden, stellen in diesem Fall stille Reserven dar.⁹⁶

Schlimmsten Falls könnte es gar dazu führen, dass Instandhaltungsarbeiten verschoben oder nicht ausgeführt werden.

Sofern unterlassene Instandhaltungen zu so erheblichen baulichen Schäden geführt haben, dass deren Beseitigung zu aktivierungsfähigen Herstellungsaufwand führt, sollte aus Gründen der Bilanzklarheit eine Nettoausweisung erfolgen. Das heißt: Es sollen keine Rückstellungen gebildet werden, sondern Wertabschläge bei den Posten der Aktiva vorgenommen werden. Die Beseitigung der Schäden in den Folgejahren wäre dann ebenfalls erfolgsneutral, da der Herstellungsaufwand aktiviert werden kann. Durch diese Darstellung werden die tatsächlichen Verhältnisse abgebildet und stille Reserven vermieden.

⁹⁶ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen (2008) Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung; S. 151.

3 Anlass und Ziel der Umfrage

Wie Eingangs erwähnt, stellt die Bewertung des Sachanlagevermögens **jede** baden-württembergische Kommune vor erhebliche Probleme. Zwar wurden vom Gesetzgeber einige Vereinfachungsregeln vorgegeben, diese lösen jedoch nicht die vorhandenen subjektiven Probleme der Gemeinden. So treten oftmals aufgrund des fehlenden Fachwissens Probleme der Bilanzierungsfähigkeit, des Zeitraums der Nutzungsfähigkeit und der Höhe der Abschreibungen auf. Es müssen in diesem Zusammenhang Fragen der Eigentümereigenschaft und somit der Wertzuschreibung geklärt werden. Des Weiteren entstehen den Kommunen finanzielle und zeitliche Belastungen, deren Höhe von der Anzahl der Grundstücke und Immobilien, vom Wissensstand der Bewertungspersonen und von den Schwierigkeiten der zu bewertenden Vermögensgegenstände beeinflusst wird. Dem Verfasser ist es ein großes Anliegen, einerseits den Gemeinden einen Überblick über die bevorstehenden Probleme zu geben und andererseits die Verwaltungsspitzen (Bürgermeister, Stadtkämmerer) für eine Unterstützung dieses Projekts zu gewinnen.

3.1 Befragung

Um die Problematik der Bewertung des Anlagevermögens kleinerer Kommunen zu erfassen, wurde vom Verfasser eine Befragung bei den baden-württembergischen Kommunen unter 20.000 Einwohnern durchgeführt. Unter einer Befragung versteht man „das Sammeln von soziologisch relevanten Daten mittels lockerem Einzelgespräch, Gruppendiskussion, Interview oder Fragebogen. Befragungen werden durchgeführt zur Ermittlung objektiver oder subjektiver Tatbestände, sie beruhen damit auf Faktfragen (wie: Wissens-, Gefühl-, Vorstellungs-, Zukunftsverhaltens-Fragen). Die Ergebnisse von Befragungen dienen nicht nur der Beschreibung, sondern

auch der Aufdeckung und Begründung von Tatbestandszusammenhängen (Günter Hartfiel).“⁹⁷

3.1.1 Fragebogen

Als Befragungsinstrument wurde dabei der Fragebogen ausgewählt, da sich mit diesem relativ viele Personen innerhalb einer kurzen Zeit zu einem bestimmten Thema befragen lassen. Die Befragung wurde exemplarisch in Kommunen der Landkreise Ludwigsburg, Heidenheim, Zollernalbkreis, Göppingen, Schwäbisch-Hall, Böblingen und dem Main-Tauber-Kreis durchgeführt.⁹⁸

Der Fragebogen wurde digital per E-Mail an 114 Kommunen versandt und zumeist auch in digitaler Form beantwortet. Lediglich zwei Gemeinden beantworteten den Fragebogen auf postalischem Weg.

Der Fragebogen besteht aus 19 Fragen. Diese gliedern sich in 3 offene und 16 geschlossene Fragen auf. Bei den offenen Fragen gibt es keine vorgegebenen Antwortkategorien, so dass diese von den Befragten frei beantwortet werden konnten. Bei den geschlossenen Fragen waren hingegen bereits Antwortkategorien vorgegeben, sodass ganz bestimmte Hypothesen geprüft werden konnten.⁹⁹

Bei 2 der 16 geschlossenen Fragen gab es die Möglichkeit, mehrere der vorgegebenen Antwortmöglichkeiten auszuwählen (sog. multiple-choice Items). Bei drei geschlossenen Fragen konnten beispielhafte Praxisanwendungen ergänzend hinzugefügt werden.

Die offenen Fragen hingehend wurden dazu eingesetzt, um tatsächliche Problemstellungen zu erfassen oder subjektive Einstellungen und Meinungen der Befragten zu ermitteln.

3.1.2 Beteiligung an der Umfrage

An der durchgeführten Umfrage beteiligten sich 40 Kommunen. Dies entspricht einer Beteiligung von 35 %. Weitere 6 Gemeinden antworteten

⁹⁷ Vgl. Reschel, Richard: Einführung in die Soziologie und die Sozialstruktur der Bundesrepublik Deutschland und des Landes Baden-Württemberg, Skript zur Lehrveranstaltung, Stand 2007, S. 17.

⁹⁸ siehe Anlage 3 Verzeichnis der angeschriebenen Kommunen.

⁹⁹ Vgl. Maiello, Carmine: Verhaltenswissenschaftliche Forschung für Einsteiger: Methodenlehre, Statistik und Computergestützte Datenauswertung, Band 10, Landau 2006, S. 47 (im Folgenden zitiert als „Maiello“).

zwar auf die Umfrage, gaben jedoch an, dass Sie sich mit dem Thema der Vermögensbewertung noch nicht beschäftigt hätten. Von diesen Gemeinden wurde der Fragebogen somit nicht beantwortet.

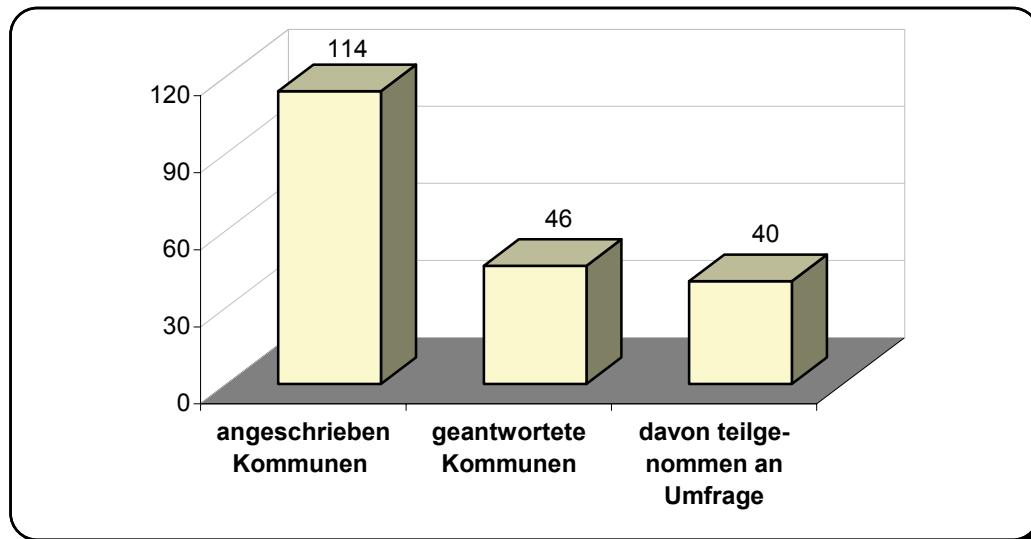


Abbildung 6 Beteiligung an der Umfrage

3.2 Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz

Der Gesetzgeber sieht als spätesten Zeitpunkt für die Anwendung des Neuen Haushaltsrechts das Haushaltsjahr 2016 vor.¹⁰⁰ Damit stehen den Kommunen, ausgehend vom geplanten Beginn des Inkrafttretens des NKHR im Haushaltsjahres 2009, ein großzügig bemessener Übergangszeitraum von mindestens *sieben* Jahren für die Umstellung der Datenverarbeitungssysteme, die Weiterbildung der Beschäftigten, die Umstellung der Haushaltswirtschaft, die Vermögenserfassung und -bewertung und die Vorbereitung der Eröffnungsbilanz zur Verfügung.

Auf die Frage „Zu welchem Zeitpunkt wurde bzw. soll Ihre Eröffnungsbilanz aufgestellt werden?“ gaben zum Zeitpunkt der Umfrage alle 40 Kommunen an, dass Sie noch keine Eröffnungsbilanz aufgestellt haben.

¹⁰⁰ Vgl. Gesetzentwurf zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Stand 23.01.2009, Art. 13 Abs 2 S. 1, S. 36.

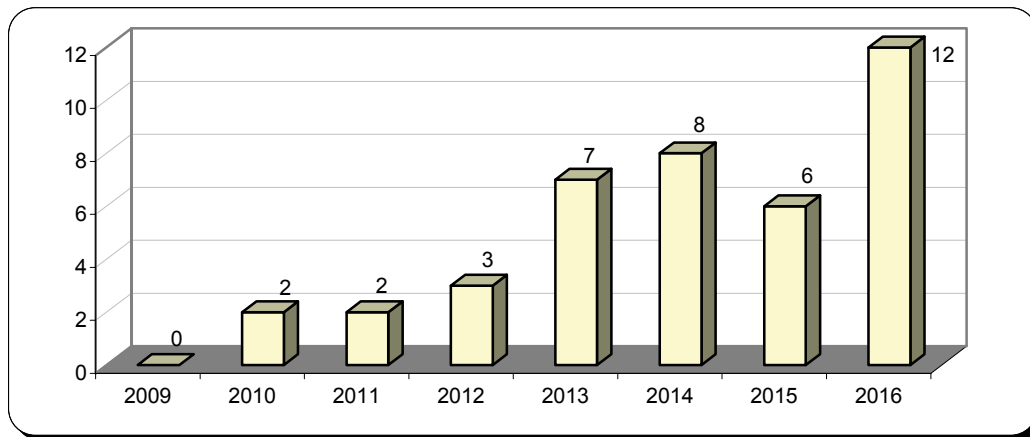


Abbildung 7 Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz

30 % der befragten Kommunen geben an, erst im Jahre 2016 die Eröffnungsbilanz aufzustellen. Dies lässt den Rückschluss zu, dass viele kleinere Kommunen erst einmal abwarten, bis zum einen die gesetzliche Rechtsgrundlage geschaffen worden ist und zum anderen, um evtl. aus Fehlern anderer Kommunen zu lernen und damit Synergieeffekte für sich zu erzielen.

Betrachtet man im Gegensatz dazu die Zeitspanne vom Erfassen der Vermögensgegenstände bis zum Aufstellen der Eröffnungsbilanz¹⁰¹, wird die Dringlichkeit dieses Projekts deutlich. 85 % der Befragten schätzen diese Zeitspanne zwischen 2 und 4 Jahren.

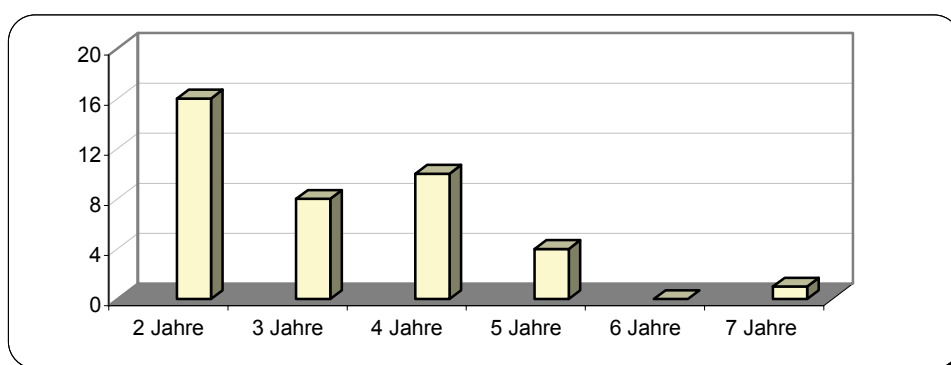


Abbildung 8 Zeitraum vom Erfassen der Vermögensgegenstände bis zum Aufstellen der Eröffnungsbilanz

¹⁰¹ siehe Anhang 2, Fragebogen, Frage Nr. 1.4.

Lediglich 5 Kommunen geben an, dass sie diesen Zeitraum mehr als 4 Jahre zurechnen. Daher ist für den bevorstehenden Erfassungs- und Bewertungsprozess eine zeitnahe Planung unumgänglich. Subtrahiert man die Angaben der Frage 1.1 (Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz) mit der Frage 1.4 (Zeitspanne vom Erfassen bis zum Aufstellen der Eröffnungsbilanz) so ergibt sich folgendes Ergebnis.

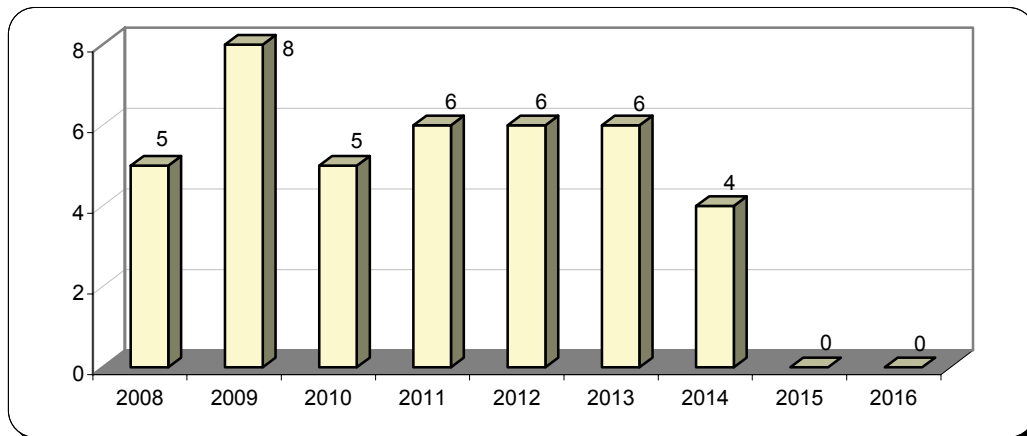


Abbildung 9 Aktuelle Stände der Kommunen

Gemäß dieser Graphik müssten 5 Kommunen im Jahre 2008 und weitere 8 Kommunen im Jahre 2009 mit der Erfassung der Vermögensgegenstände beginnen bzw. begonnen haben.

Unter der Beachtung der erforderlichen Einarbeitungszeit ist es daher unumgänglich, einen verbindlichen Projektplan festzulegen, indem der Erfassungs- und Bewertungsprozess fixiert wird. Um den Einstieg in das NKHR zu erleichtern, bietet die Internetseite www.nkhr-bw.de einige Ansätze, wie dieses Projekt angegangen werden kann. Um die Größe dieses Projekts zu verdeutlichen, möchte der Verfasser einige Teilbereiche nennen, welche bei der Einführung des NKHR mit zu berücksichtigen sind. Es bietet sich an, verschiedene Projektgruppen zu bilden und dadurch die Teilaufgaben auf verschiedene Schultern zu verteilen.

- Projektgruppe **Bilanzierung und Inventarisierung**
(Festlegung der Bilanzstruktur, Bewertung aller Bilanzposten).

- Projektgruppe **Interne Steuerung**
(Einführung der KLR, Anbindung der KLR an den neuen Haushalt, Einführung des Berichtswesen und Controlling).
- Projektgruppe **Qualifizierung**
(Schulung der Führungsebene, der Projektteams und der Mitarbeiter).
- Projektgruppe **Neuer Haushalt**
(Erstellung Leitlinien neuer Haushalt, Schaffung Teilhaushalte und Budgetstruktur, Erstellung neuer Übersichten und neuer Anlagen, Schaffung eines Kontenplans, aufstellen des Haushaltsplans).
- Projektgruppe **Finanzbuchhaltung**
(Einführung neuer Finanzsoftware)

Die Größen und Inhalte dieser Projektgruppen müssen selbstverständlich den örtlichen Bedürfnissen und Verhältnissen der jeweiligen Kommune angepasst werden.

In kleineren Kommunen kann durchaus eine jeweils sinnvolle Zusammenlegung der Projektgruppen erfolgen, da eine weniger detaillierte Arbeitsteilung möglich bzw. nötig ist. Außerdem können so die inhaltlichen Abhängigkeiten der Teilprojekte durch integrative Bearbeitung besser berücksichtigt werden.¹⁰² Unter Beachtung all dieser Teilaufgaben wird eine Übergangszeit von 2 bis 4 Jahren vom Verfasser als realistisch eingeschätzt. Um den Einstieg für kleinere und mittlere Kommunen zu erleichtern, wird speziell für diese Kommunen ein zeitlicher Projektplan seitens des Innenministeriums erarbeitet.¹⁰³

¹⁰² Vgl. KGSt-Bericht 2/2004, Einführungsstrategien für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen, S. 44.

¹⁰³ Vgl. Leitfaden zur Bilanzierung, S. 31.

3.3 Datenerhebung

Als Vorarbeit für die eigentliche Bewertung sind zahlreiche Basisdaten zu ermitteln. Zu diesen Daten gehören bei den bebauten und unbebauten Grundstücken: Gemarkung, Flurstücksnummer, Flurstücksgröße und Anschaffungsjahr. Diese können z. B. bei Grün- oder Waldflächen um die Punkte Nutzungsarten oder Art des Waldes erweitert werden.

Hierzu wurden im Fragebogen die Kommunen unter Punkt 1.2 befragt. Von den teilnehmenden Gemeinden wurden unterschiedliche Angaben über die Datenerhebung gemacht. Am häufigsten wurden die Erhebungsformen mittels Grundbücher, Geoinformationssysteme und automatisierte Liegenschaftsbücher (ALB-Daten) genannt. Jedoch wurden auch die Datenerhebungen über Kaufpreissammlungen, Übernahme der Daten vom Landesvermessungsamt, Ingenieurbüros, sowie Finanz- und Tiefbauamt erwähnt.

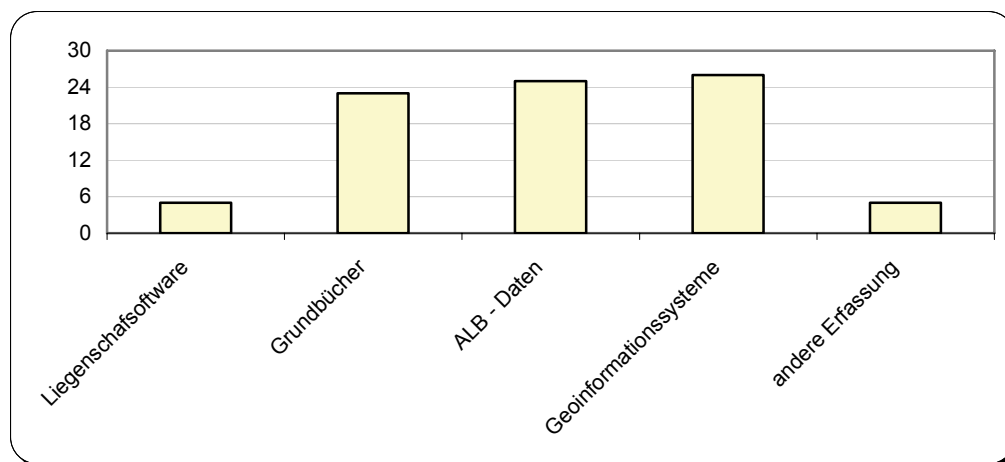


Abbildung 10 Datenerhebung

3.4 Vermögenstrennung

Nachdem sich die kommunalen Landesverbände¹⁰⁴ und andere Institutionen (z. B. KGST) im Rahmen der Anhörung gegen die Wahlmöglichkeit

¹⁰⁴ Vgl. Gemeindezeitung Baden Württemberg, BWGZ 8/2004, S. 243 ff.

zur Vermögenstrennung ausgesprochen haben, wird an dieser Regelung von Seiten der Landesregierung nicht mehr festgehalten.¹⁰⁵

Dennoch wird im Fragebogen unter Punkt 1.3 abgefragt, ob die Kommunen eine Vermögenstrennung durchführen wollen. Diese Frage kam zustande, da zum Zeitpunkt der Fragebogenerstellung die Absetzung der Vermögenstrennung noch nicht ersichtlich war. Demzufolge geben 75 % der Befragten an, dass eine Entscheidung bezüglich der Vermögenstrennung noch aussteht.

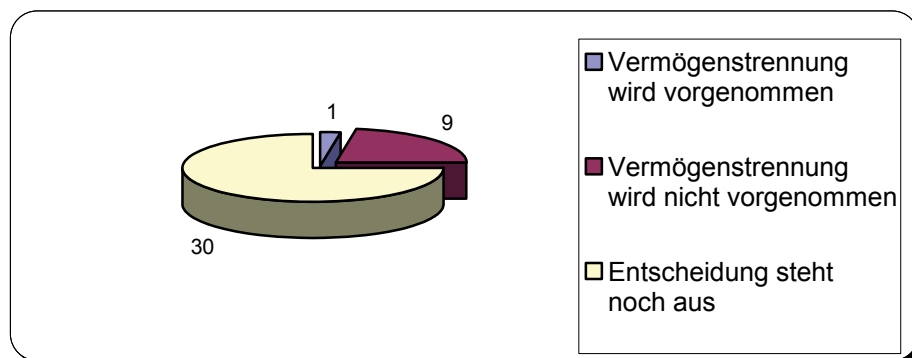


Abbildung 11 Vermögenstrennung

3.5 Kosten der Bewertung

Natürlich verschlingt ein solcher Umstellungsprozess entsprechende finanzielle Mittel. Gegenwärtig liegen auf diesem Gebiet jedoch noch keine konkreten Zahlen von bereits umgestellten Gemeinden vor.¹⁰⁶ Neben den Kosten für Lizenzen neuer Finanzsoftware (die oftmals auf den ersten Blick verschwindet gering erscheinen, Folgekosten und Kosten der Investitionssicherheit zeigen sich leider erst später¹⁰⁷), werden sicherlich die internen und externen Personalkosten den größten Kostenbock darstellen. Unter den internen Kosten werden hauptsächlich die verwaltungseigenen Personalkosten für die Projektarbeit, die Schulungszeiten der Mitarbeiter, die Auswahl- und Beschaffungsprozesszeiten für neue Software und Umorganisationszeiten zu subsumieren sein.

¹⁰⁵ Vgl. Gesetzentwurf zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Stand 23.01.2009, S. 54, Anlage 11.

¹⁰⁶ Vgl. Gemeindezeitung Baden Württemberg, Die Gemeinde, BWGZ 10/2008, S. 306.

¹⁰⁷ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 25 Rn. 79.

Die externen Kosten spiegeln die Beratungs- und Entwicklungsleistungen für eingekaufte Dienstleistungen wieder. Hierunter fallen nicht nur die Leistungen für externe Bewertungen von Vermögensgegenständen, sondern auch die laufenden Kosten für Pflege und Wartung der Software und die externen Schulungskosten der Mitarbeiter.

Die Frage jedoch, ob diese Kosten im Verhältnis zu dem Nutzen (Outcome) stehen, bleibt abzuwarten.

Das Innenministerium vertritt hingegen die Auffassung, dass die Kosten durch den Nutzen der Reform langfristig aufgewogen werden.¹⁰⁸

3.5.1 Schulung von Mitarbeitern

Bekanntlich ist jede Reform nur so gut, wie die Menschen die dahinter stehen. Dies trifft mit Sicherheit auch für die Einführung des NKHR zu. Spätestens mit dem Beginn des verwaltungsweiten Haushaltsplanungsprozesses muss mindestens bei den darin involvierten Beschäftigten ein Fachwissen vorliegen, das eine hohe Qualität und Sicherheit im Planungs- und im nachfolgenden Bewirtschaftungsprozess aufweist. Dieses Fachwissen bezieht sich auf

- ein betriebswirtschaftliches Verständnis für die Bestandteile des neuen Rechnungswesens,
- die Kenntnis der zukünftigen Abläufe des Buchungsgeschäftes und
- die Anwendung der neuen Finanzsoftware.¹⁰⁹

Punkt 1.4 des Fragebogens bezog sich auf die geplanten Schulungen der Mitarbeiter. Erwartungsgemäß gaben 88 % der befragten Kommunen an, auf externe Weiterbildungen zurückzugreifen. Dieses Ergebnis deckt sich auch mit einem Umfrageergebnis der KGSt.¹¹⁰ Bei dieser bundesweit durchgeführten Umfrage im Sommer 2008 gaben 83,8 % der Gemeinden unter 25.000 Einwohnern an, externe Fortbildungsangebote nutzen zu wollen.

¹⁰⁸ Vgl. Gesetzentwurf zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Stand 23.01.2009, S. 57, Anlage 11.

¹⁰⁹ Vgl. KGSt-Bericht 2/2004, Einführungsstrategien für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen, S. 87.

¹¹⁰ Vgl. KGSt-Bericht 4/2008, Stand der Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens, Ergebnisse einer bundesweiten Umfrage, S. 55 und S. 58.

Da nur 8 Kommunen der Ansicht sind, über ausreichende Kenntnisse bezüglich des NKHR zu verfügen, spiegelt dies die Aktualität dieses Projekts und den schnellstmöglichen Handlungsbedarf wieder.

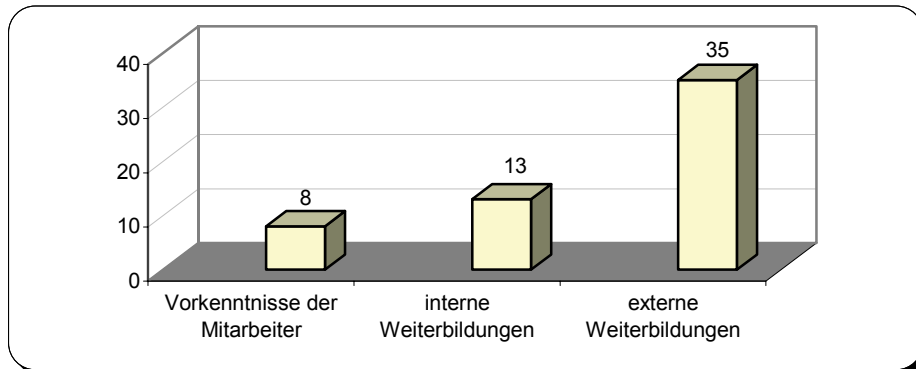


Abbildung 12 Schulung der Mitarbeiter

Das Umfrageergebnis lässt den Rückschluss zu, dass bei den befragten Personen die Inhalte der Doppik und deren Anwendung nicht sehr weit verbreitet sind. Äußerungen wie: „Wir sind uns heute noch nicht einig, was der andere mit Rücklagen oder Rückstellungen genau meint“¹¹¹, untermauern diese These.

Daher ist es aus Sicht des Autors unerlässlich, das vorhandene Personal möglichst frühzeitig und intensiv zu schulen. Je besser der Kenntnisstand über das NKHR ist, desto besser wird auch die Motivation der Mitarbeiter sein. Die Weiterbildungen sollten jedoch projektgruppenorientiert durchgeführt werden. Das heißt, je nach Berührungsgebiet mit dem NKHR sollten die Schulungen stattfinden. Im Anschluss daran, sollten die extern geschulten Personen eine interne Schulung organisieren. Dadurch können die Schulungsangebote den örtlichen Bedürfnissen entsprechend vermittelt, die Kosten gesenkt und die Kommunikation innerhalb des Hauses deutlich verbessert werden.

Unter der Frage 1.5 wollte der Autor erfahren, wie hoch die Gemeinden die Weiterbildungskosten einschätzen. Lediglich 8 Kommunen sind der Ansicht, dass ihre Weiterbildungskosten unter 3.000 Euro liegen. Dies

¹¹¹ siehe Fuldazeitung, „Doppik: Kein Problem in Freiensteinau“, veröffentlicht am 11.09.2008, http://www.fuldaerzeitung.de/druckvorschau/art14187,682120?_FRAME=33.

sind zumeist diejenigen Kommunen, bei denen Vorkenntnisse auf dem Gebiet der Doppik vorhanden sind.

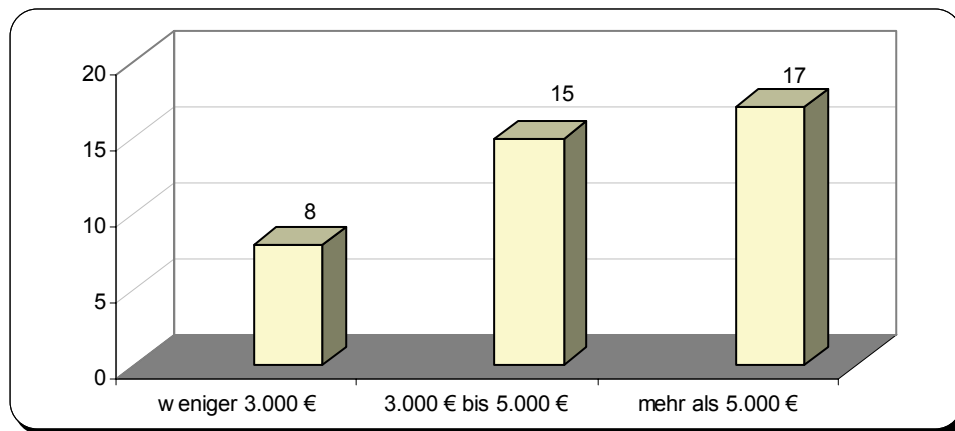


Abbildung 13 Weiterbildungskosten

Um die Weiterbildungskosten in Zukunft zu senken, sollte ein vertiefter betriebswirtschaftlicher Unterricht in allen behördlichen Ausbildungszweigen stattfinden.

3.5.2 Arbeitsaufwand für die Bewertung der Grundstücke

Der Autor wollte in der Frage 2.1 wissen, wie viele Grundstücke im Eigentum der jeweiligen Gemeinden stehen. 75 % der teilnehmenden Gemeinden gaben hierzu an, dass sie weniger als 1.000 Grundstücke besitzen.

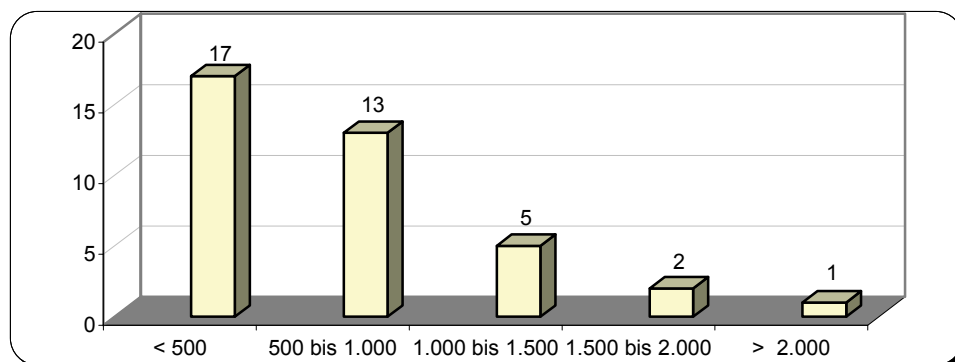


Abbildung 14 Anzahl der Grundstücke

Das Ergebnis dieser Befragung sollte in Zusammenhang mit dem geschätzten zeitlichen Aufwand für die Bewertung der Grundstücke (Frage 2.2) gebracht werden. Nach Auswertung der beantworteten Fragebögen

musste jedoch festgestellt werden, dass kein haltbarer Zusammenhang zwischen diesen beiden Ergebnissen besteht.

Der Arbeitsaufwand der zu bewertenden Grundstücke hängt von verschiedenen Faktoren ab. Liegen beispielsweise Kaufpreissammlungen, Kaufverträge oder Übersichten der Anschaffungs- und Herstellungskosten vor, können diese Vermögensgegenstände sehr rasch bewertet werden. Fehlen hingegen diese Dokumente, so ist die Wertermittlung wesentlich schwieriger und dadurch zeitintensiver. Dies wurde auch sehr deutlich von den Studenten des Benninger Projekts „Wir stellen um“¹¹² zum Ausdruck gebracht. Durch Zusammenlegungen von Grundstücken, durch Flurbereinigungen oder durch Baulandumlegungen verändern sich nicht nur die Größen dieser Grundstücke, sondern auch deren Werte. Diese müssen neu bewertet oder rückindiziert werden. Ein weiteres Kriterium sind die unterschiedlichen Grundstücksarten wie: Bauland, Wald, Straßen oder Ackerflächen, die einer Vergleichung widersprechen. Aus diesen Gründen lässt die Individualität der einzelnen Grundstücke keinen Zusammenhang erkennen.

Um dennoch den bevorstehenden Arbeitsaufwand greifbar darzustellen, wurde vom Verfasser näherungsweise folgende Graphik entworfen.

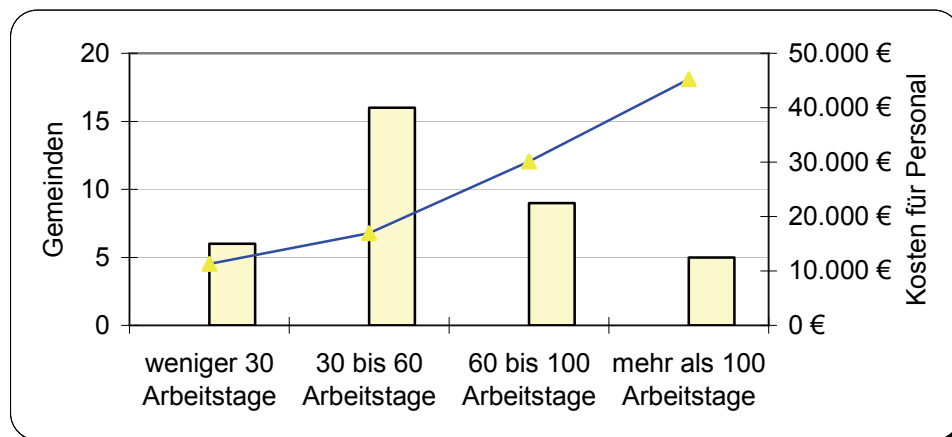


Abbildung 15 Personalkosten der Grundstücksbewertung

¹¹² <http://www.wir-stellen-um.de/resources/GesamtTeil1.pdf>

16 Gemeinden schätzten die Arbeitszeit zur Bewertung ihrer Grundstücke mit einem Arbeitsaufwand zwischen 30 und 60 Tagen ein. Nun wurde diese Arbeitszeit in das Verhältnis zu den Arbeitsplatzkosten gesetzt. Diese Graphik beinhaltet sowohl die Anzahl der geschätzten Arbeitstage, als auch die daraus resultierenden Kosten.

Die Kosten des Arbeitsplatzes setzen sich aus den Personalkosten, Sachkosten und den Verwaltungsgemeinkosten für lediglich einen Bediensteten zusammen. Sie basieren auf einem Sachbearbeiter im Beamtenverhältnis (Besoldungsgruppe A 10, alte Bundesländer).¹¹³ Die exakte Aufstellung der Berechnung ist in der Anlage 7 einzusehen.

Aus dieser Übersicht wird sehr rasch deutlich, welche enorme zeitliche, aber auch finanzielle Belastung auf alle Kommunen zukommen. Werden hingegen noch die Arbeitszeiten der jeweiligen Amtsleiter und der zuarbeitenden Personen berücksichtigt, verschärft sich die finanzielle Belastung dementsprechend.

Folglich sollten gerade die kleineren Kommunen auf bestehende Vereinfachungsregeln (Abschnitt 2.7.3) in der Eröffnungsbilanz zurückgreifen. Sie sollten nach den örtlichen Gegebenheiten abwägen, bei welchen Grundstücken eine genaue und somit zeitintensive bzw. wo Vereinfachungsregeln zur Bewertung ausreichen.

Die Vereinfachungsregeln sind unter Beachtung des Wirtschaftlichkeitsgebots¹¹⁴ durchzuführen, wobei wiederum die Genauigkeit der Bewertung nicht leiden darf.

3.5.3 Arbeitsaufwand für die Bewertung der Immobilien

Durch die Frage 3.1 wurde die Anzahl der Immobilien der Gemeinden ermittelt. 85 % der Gemeinden gaben an, dass sie Eigentümer von weniger als 100 Immobilien sind.

¹¹³ Vgl. KGSt Bericht 7/2008, Kosten eines Arbeitsplatzes (Stand 2008/2009), S. 16.

¹¹⁴ siehe § 77 Abs. 2 GemO.

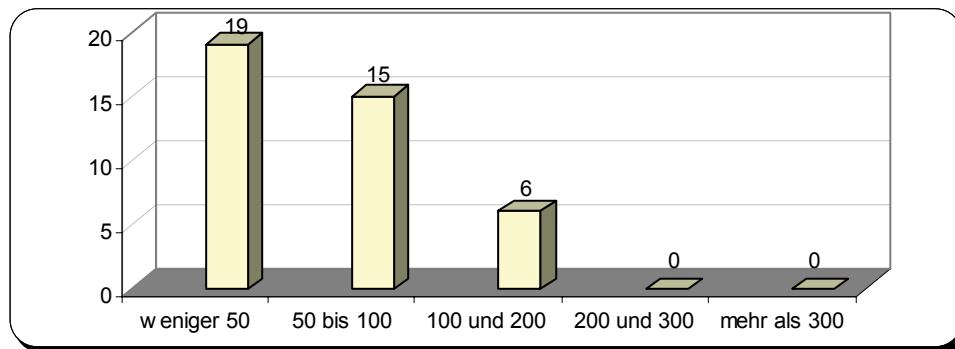


Abbildung 16 Anzahl der Immobilien

Um auch hier den bevorstehenden Arbeitsaufwand zu ermitteln, wurde analog der Grundstücke verfahren. Allerdings wurde der zeitliche Ansatz bei der Bewertung der Immobilien wesentlich¹¹⁵ höher eingeschätzt, so dass Personalkosten in exorbitanter Höhe zum Vorschein treten.

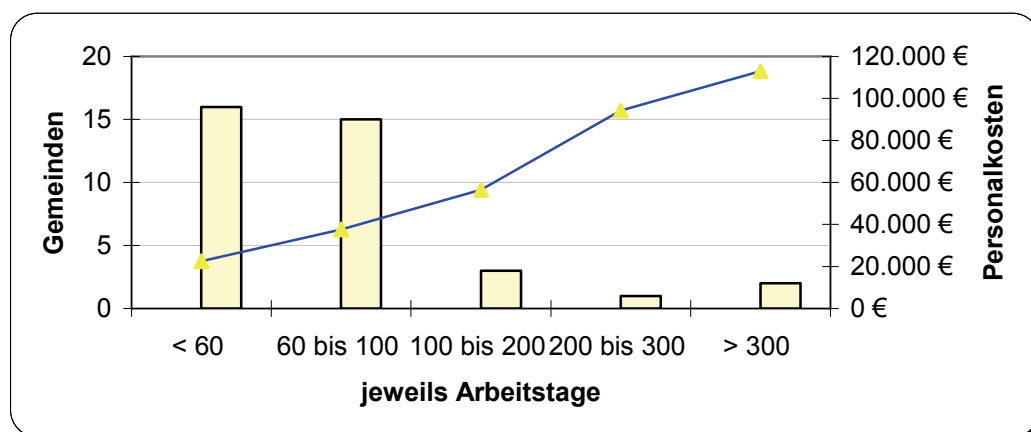


Abbildung 17 Personalkosten der Immobilienbewertung

Dass dieser Arbeitsaufwand für realistisch einzuschätzen ist, beweist die Tatsache, dass eine Gemeinde welche erst vor kurzer Zeit die Bewertung ihres Anlagevermögens durchgeführt hat angab, für ca. 50 Immobilien ca. 80 Arbeitstage benötigt zu haben.

Addiert man nun die Kosten für die Bewertung der Grundstücke und der Immobilien wird die gesamte finanzielle Belastung des Bewertungsprozesses sichtbar. Andererseits dürfen diese einmalig anfallenden Kosten

¹¹⁵ <http://www.wir-stellen-um.de>.

auch nicht überbewertet werden, da sie sehr stark von den örtlichen Gegebenheiten abhängig sind.

3.5.4 Einstellung zusätzlichen Personals

Zweifelsohne ist die Bewertung der Vermögensgegenstände eines der Kernelemente des NKHR und wie in den vorangegangenen Ausführungen beschrieben mit einem riesigen zeitlichen und finanziellen Aufwand verbunden. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, wurde in der Frage 1.6 des Fragebogens abgefragt, ob die Kommunen für den doppikbedingten Mehraufwand zusätzliches Personal zur Verfügung gestellt bekommen. Fast 90 % geben hierbei an, dass sie kein zusätzliches Personal erhalten werden. 4 Kommunen sollen zusätzliches Personal erhalten, um den anfallenden Arbeitsmehraufwand abzudecken.

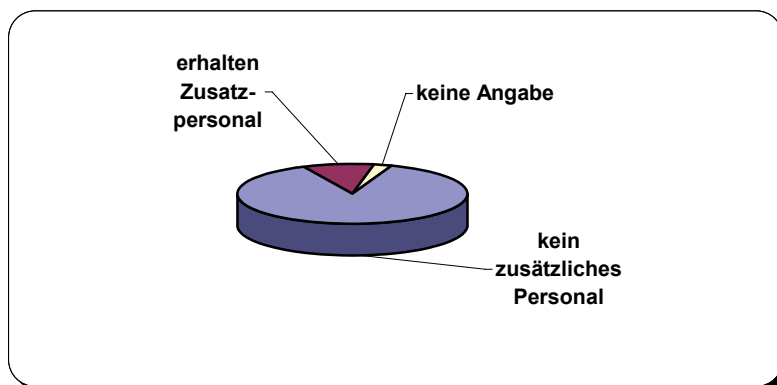


Abbildung 18 Zusätzliches Personal

Bei der Einstellung zusätzlichen Personals dürften besonders interessant die Bewerber sein, die sowohl ein umfangreiches betriebswirtschaftliches Wissen besitzen, als auch mit dem kameralen Haushaltswesen vertraut sind, die zudem über Einblicke in die Verwaltung verfügen und Erfahrungen mit Pilotprojekten aufweisen.¹¹⁶

In den Gemeinden, in denen kein zusätzliches Personal eingestellt wird, sollten von Beginn an klare Abgrenzungsregeln zum bisherigen Tagesge-

¹¹⁶ Vgl. KGSt-Bericht 2/2004 Einführungsstrategien für das neue Haushalts- und Rechnungswesen, S. 105.

schäft getroffen werden. Ist dies aus organisatorischen Gründen nicht möglich, sind Überstundenregelungen zu treffen, um einerseits die Motivation der Personen zu erhöhen und andererseits der Leistungsgerechtigkeit zu den anderen Mitarbeitern gerecht zu werden.

Es bleibt sicherlich abzuwarten, ob nicht doch einige Kommunen zusätzliches Personal einstellen werden (müssen).

3.6 Einsatz externer Wirtschaftsprüfungsunternehmen

Da die Verfügbarkeit des für die anstehenden Aufgaben erforderlichen Know-hows nicht überall und gleichermaßen vorausgesetzt werden kann, stellt die Nutzung externen Fachwissens eine zeitnahe und ergänzende Alternative zur internen Qualifizierung dar.¹¹⁷ In der Frage 1.7 wurde geklärt, ob die Kommunen die Bewertung selbstständig - oder unter Zuhilfenahme externer Unternehmen durchführen. 25 Kommunen geben an, die Bewertung selbstständig durchzuführen. Die Zahl der Gemeinden, welche *grundsätzlich* selbst bewerten möchten und nur bei schwieriger Sachlage auf externe Unterstützung zurückgreifen, beträgt 12. Lediglich drei Gemeinden geben an, ihr Sachanlagevermögen ausschließlich durch Externe bewerten lassen zu wollen. Daraus folgt, dass rund 62 % der Kommunen ihre Bewertung selbstständig durchführen wollen, 38 % setzen auf eine ganze oder teilweise Bewertung durch Externe.

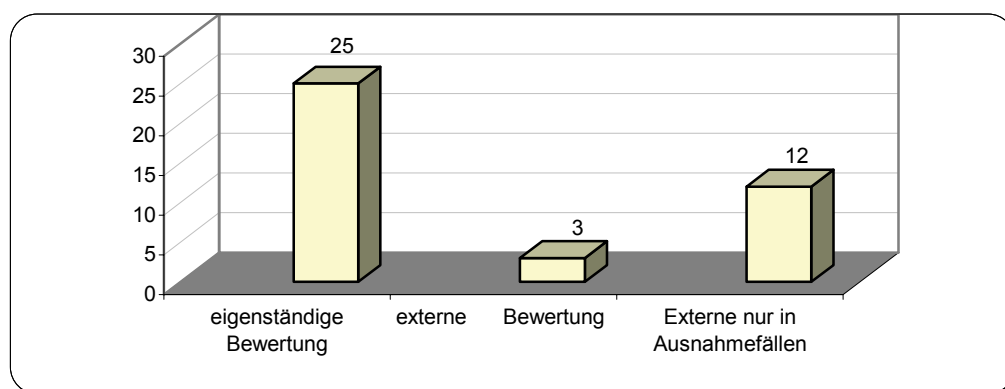


Abbildung 19 Eigenständige oder externe Bewertung

¹¹⁷ Vgl. KGSt-Bericht 2/2004 Einführungsstrategien für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen, S. 102.

Auch dieses Ergebnis deckt sich mit dem Umfrageergebnis der KGSt. Hierzu gaben 45,1 %¹¹⁸ der Gemeinden unter 25.000 Einwohner an, externe Unterstützung vollständig oder teilweise zu nutzen.

Im Arbeitsentwurf der GemHVO bekräftigt der Gesetzgeber ausdrücklich seinen Wunsch der selbstständigen Bewertung des Vermögens durch die Gemeinden. Dies wird auch durch die lange Übergangsfrist und die Vereinfachungsregeln untermauert. Von einem reibungslosen Bewertungsprozess berichten die Studenten der Benninger Projektgruppe.¹¹⁹ Nach Einarbeiten in die Bewertungsregeln und Erkunden der örtlichen Gegebenheiten sei die Bewertung realisierbar gewesen, so der Tenor der Gruppe. Der größte Vorteil sei das Wissen der langjährigen Mitarbeiter, denn diese wissen genau, wann und welche Arbeiten an den jeweiligen Objekten durchgeführt wurden. Durch externe Berater erhöhen sich nicht nur die Kosten, sondern auch die Personenzahl des Projekts, was unmittelbar zu mehr Zeit- und mehr Kommunikationsaufwand führt. Dies ist ins Verhältnis zu setzen mit dem Nutzen des Know-hows dieser Unternehmen, der Zeitersparnis und der Tatsache, dass es für das Ergebnis des Bewertungsprozesses einen Schuldigen gibt.

Als mögliche Externe Berater wurden örtliche Architekturbüros und das Wirtschaftsprüfungsunternehmen Wibera genannt.

¹¹⁸ Vgl. KGSt-Bericht 4/2008, Stand der Einführung des Neue Haushalts- und Rechnungswesens, Ergebnisse einer bundesweiten Umfrage, S. 58.

¹¹⁹ Vgl. Interview: Acht Studenten legen Doppik-Grundstein in Benningen, erschienen am 01.12.2008, <http://www.haushaltssteuerung.de/dokumente/interview-doppik-nkhr-benningen-am-neckar.pdf>.

4 Bewertung der Grundstücke

In der Frage 2.3 des Fragebogens konnten die Teilnehmer in einem Freitext angeben, welche Probleme sie grundsätzlich bei der Bewertung ihrer Grundstücke sehen. 92,5 % der Befragten gaben an, noch nicht mit der Bewertung begonnen zu haben oder fügten dieser Frage keine Antwort bei. Von den Gemeinden, welche sich zu diesem Punkt äußerten, wurde die Problematik der Zu- und Abschreibung von Teilflächen bei Grundstücksverschmelzungen genannt. Durch die Verschmelzungen von Grundstücken seien die Flurstücksnummern und die Kaufpreise nicht mehr genau ermittelbar. Ähnliche Probleme seien auch bei Baulandumlegungen aufgetreten, wenn beispielsweise Ackerflächen in Bauland umgewandelt wurden. Diese Grundstücke sollten auf der Basis der örtlichen Bodenrichtwerte bewertet werden, um so eine rasche und effektive Bewertung zu gewährleisten.

Eine Kommune sah ein Problem bei den aktivierungsfähigen Anschaffungsnebenkosten. So wurde beispielsweise gefragt, welche Nebenkosten angesetzt werden können. Hierzu wurden im Abschnitt 2.7.1 bereits ausführliche Details herausgearbeitet und beschrieben. Zu den **Anschaffungskosten** gehören neben dem Anschaffungspreis alle sog. Nebenkosten zum Beispiel Zölle, Transportkosten, Makler- und Gutachtergebühren, Montage, Inspektions- und Annahmekosten, Umbaukosten, Notariats-, Gerichts- und Registerkosten, Erschließungs- und Anliegerbeiträge, Grunderwerbssteuer sowie Abfindungen für die Auflösung von Mietverträgen bei erworbenen Grundstücken.¹²⁰ Nicht zu den Nebenkosten zählen die Kosten zur Entscheidungsfindung, etwa für Bewertungsgutachten im Vorfeld der Kaufentscheidung. Ferner gehören zu den Anschaffungskosten eines Gebäudes die Abbruchkosten eines alten Gebäudes, sofern der Erwerb des Gebäudes mit der Abbruchabsicht geschehen ist, diese Kosten also bei der Kaufentscheidung bereits berücksichtigt wurden.¹²¹

¹²⁰ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2007) Bilanzen, S. 198.

¹²¹ Vgl. Simon/Cors/Troll (1997) Handbuch der Grundstücksbewertung.

5 Bewertung der Immobilien

Da ein Großteil der teilgenommenen Kommunen noch nicht mit der Bewertung der Immobilien begonnen hat, wurden zumeist keine Antworten gegeben. Hier schrieben viele Kommunen: „Derzeit keine Angaben möglich“ (oder ähnliche Formulierungen). Andere Kommunen benannten konkrete Probleme wie beispielsweise die Verlängerungen von Nutzungsdauern nach Modernisierungsarbeiten, die Problematik der Abschreibungen oder die Verfahren bei Auflösung von Investitionszuschüssen. Ergänzend sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass einige Kommunen schon Erfahrungen mit verschiedenen Bewertungsvereinfachungsmethoden gesammelt haben. So gaben sieben Kommunen an, bereits Gebäude nach dem Versicherungswert und vier Kommunen Gebäude nach dem Vergleichswertverfahren bewertet zu haben.

5.1 Berechnung der Restnutzungsdauer nach Investitionen

Als ein weiteres Problem der Immobilienbewertung wurde die Berechnung der Restnutzungsdauern nach Modernisierungs- und Sanierungsarbeiten an einem Gebäude angegeben. In § 16 Abs.4 Satz 1 WertV wird festgelegt, dass als Restnutzungsdauer die Anzahl der Jahre anzusehen sind, in denen die bauliche Anlage bei ordnungsgemäßer Unterhaltung und Bewirtschaftung voraussichtlich noch genutzt werden kann. Durchgeführte Instandsetzungen oder Modernisierungen oder unterlassene Instandhaltung oder andere Gegebenheiten können die Restnutzungsdauer verlängern oder verkürzen. Nach Satz 2 dieses Paragraphen ist zudem auf die allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse sowie an die Sicherheit der auf dem betroffenen Grundstück wohnenden bzw. arbeitenden Menschen Rücksicht zu nehmen.

Daher erscheint es aus Sicht des Verfassers sachgerechter, die Gesamt- und Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes auf Basis eines fiktiven Baujahres (siehe Abschnitt 2.9.1) zu berechnen. Durch die Verlän-

gerung der Gesamtnutzungszeit wird der erhöhte Restbuchwert durch die jährlichen Abschreibungen minimiert und somit der tatsächliche Ressourcenverbrauch dargestellt.

Erfahrungsgemäß ändert sich die Gesamtnutzungsdauer nach einer Modernisierung, wenn der Wert des Zu- oder Abgangs mehr als 35 % des Restbuchwertes beträgt.¹²²

5.2 Problematik der Abschreibungen

Dass die planmäßigen Abschreibungen den Ressourcenverbrauch abbilden, ist allseits bekannt, doch viele Kämmerer und Verwaltungsfachleute fragen sich, wie diese (wenn auch zahlungsunwirksamen) Aufwendungen erwirtschaftet werden sollen. Ein Vergleich mit den privaten Unternehmen ist aus Sicht des Autors nicht sachgerecht, da diese einerseits nicht den strengen Regeln des Haushaltsausgleichs unterliegen und andererseits durch den Verkauf ihrer Güter und Dienstleistungen diese Erträge erwirtschaften können. Kommunen hingegen müssen sich an diese gesetzlichen Vorgaben halten und eine Vielzahl von Zuschusseinrichtungen (Kindergärten, Bibliotheken, Schwimmbäder, Schulen ...) unterhalten. Durch den Verkauf von Grundstücken werden zwar **einmalig** außerordentliche Erträge erzielt, jedoch tritt das Problem des Haushaltsausgleichs im Folgejahr erneut auf.

In Anbetracht des gegenwärtigen Konjunkturabschwungs und der Finanzkrise werden sehr viele Kommunen mit rückläufigen Gewerbesteuererträgen rechnen müssen. Dadurch wird sich die ohnehin schon ungenügende finanzielle Ausstattung der kleineren Gemeinden weiter verschlechtern und ihnen ihr Spielraum für selbstständige Handlungen vollständig genommen.¹²³

Aus diesem Grunde sollten die Kommunen bei der Bewertung ihrer abschreibungsfähigen Vermögensgegenstände einen möglichst niedrigen

¹²² Vgl. Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg (2002), Heft 8, S. 126.

¹²³ Vgl. der gemeinderat (2008) Wolfram Markus: Zwischen Hoffen und Bangen: Wie wird sich die finanzielle Lage der Kommunen infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise entwickeln? Ausgabe 12/2008, S. 8 f.

Wertansatz wählen, um so die planmäßigen Abschreibungen zu senken und den Haushaltsausgleich zu gewährleisten. Hierfür eignet sich die Bewertung nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten sehr gut, da die „gewaltigen Werteveränderungen in der Vergangenheit“¹²⁴ nicht berücksichtigt werden. Folglich werden durch diese Bewertungsmethode stille Reserven gebildet, auf die in schlechten Zeiten (bei veräußerbaren Vermögensgegenständen) zurückgegriffen werden kann.

Eine besondere Stellung bei den Abschreibungen nehmen die Gebäudebestandteile ein, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen. Hierzu zählen insbesondere Heizungs-, Fahrstuhl-, Klimaanlage sowie Beleuchtungseinrichtungen und Installationen. Diese Gebäudeteile sollten trotz abweichender Nutzungsdauer zusammen mit dem Gebäude abgeschrieben werden. Dies vereinfacht einerseits den Arbeitsaufwand in der Anlagenbuchhaltung und trägt andererseits zur Übersichtlichkeit der Abschreibungsstatistik bei. Dieses vom Grundsatz der wirklichkeitsgetreuen Bewertung abweichende Vorgehen wird auch von der anerkannten Fachliteratur empfohlen.¹²⁵

5.3 Auflösung von Investitionszuschüssen

Staatliche Investitionszuschüsse sind ein wichtiger Bestandteil der Sofortdeckung kommunaler Investitionsausgaben. Sie unterliegen meist einer Zweckbindung und stellen einen Finanzierungsanteil dar.¹²⁶ Im Rahmen der Aufstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz sind auch die Investitionszuschüsse zu erfassen und zu bewerten. Investitionszuschüsse können grundsätzlich entweder auf der Aktivseite der Bilanz durch aktivische Kürzung der AHK (Nettomethode) oder auf der Passivseite der Bilanz durch Bildung eines Sonderpostens (Bruttomethode) abgebildet werden.¹²⁷ Der baden-württembergische Entwurf der GemHVO erlaubt nach

¹²⁴ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 17 Rn. 43.

¹²⁵ Vgl. Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg (2002), Heft 8, S. 134.

¹²⁶ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 9 Rn. 35.

¹²⁷ siehe § 40 Abs. 4 GemHVO.

§ 40 Abs. 3 beide Bilanzierungsmethoden. Mit dem folgenden Zuordnungsschema können Investitionszuschüsse und Zuweisungen sehr zeitnah den jeweiligen Bilanzierungsposten zugeordnet werden.

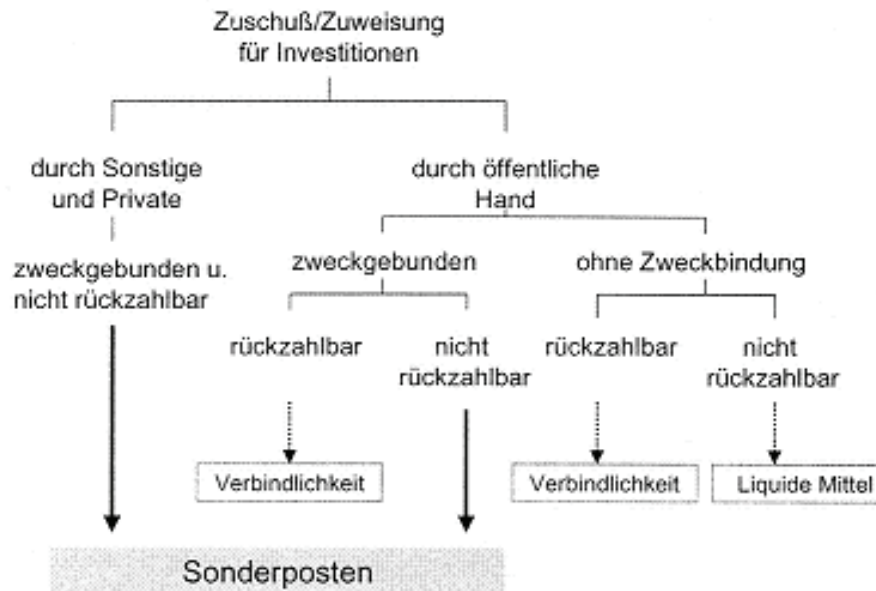


Abbildung 20 Zuordnungsschema der Zuweisungen¹²⁸

Jedoch können erhaltene Zuschüsse, insbesondere bei älteren Immobilien, oftmals nicht mehr exakt ermittelt werden. Um den Arbeitsaufwand dennoch in einem vernünftigen Rahmen zu gestalten, wird vom Verfasser folgende Ermittlungsmethode empfohlen.

Auswertung der relevanten Zuschuss-Haushaltsstelle für einen repräsentativen Zeitraum (meist 5 bis 10 Jahre) und Ableitung eines Zuschussanteils als **Durchschnittswert** über den Betrachtungszeitraum.

¹²⁸ Vgl. KGSt-Bericht 2/2004 Einführungsstrategien für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen, S. 69.

Jahr	Investition TEUR	Zuschüsse TEUR	Zuschussanteil in %
2000	1.250	300	24,0
2001	1.500	275	18,3
2002	1.750	350	20,0
2003	1.300	325	25,0
2004	1.700	250	14,7
	7.500	1.500	20,0

Abbildung 21 Zuschussanteile¹²⁹

Daraus ergibt sich ein Zuschussanteil von durchschnittlich **20 % auf die jährlichen Investitionen.**

Diese erlaubte und schnelle Methode wird ebenfalls von der gängigen Fachliteratur empfohlen. Die spätere Darstellung nach der Netto- oder der Bruttomethode gestaltet sich ähnlich wie bei den Instandhaltungsrückstellungen ergebnisneutral.

Jedoch sollte aus Sicht des Autors in diesem Punkt eine Ausweisung nach der Bruttomethode (erfolgsneutrale Bilanzverlängerung) erfolgen, da somit der tatsächliche Wert des Vermögensgegenstandes ausgewiesen wird und nicht ein fiktiver - um die Zuschüsse gekürzter - Wert. Den daraus resultierenden höheren Abschreibungen stehen ebenso Erträge aus Auflösung des Sonderpostens gegenüber.

¹²⁹ eigene Darstellung in Anlehnung an: Marettek/Dörschel/Hellenbrand (2004) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S. 271.

6 Psychologische Aspekte

Bei der Einführung des NKHR darf der Faktor „Mensch“ nicht außer Acht gelassen werden. In jeder, auch noch so kleinen Kommune sitzen eine Menge von Verwaltungsangehörigen, die alle individuelle Barrieren und Widerstände entwickelt haben. Eine Potenzierung der Barrieren kann dazu führen, dass sich einzelne zu Gruppen, die formell oder aber formal Widerstände aufbauen, zusammenschließen.

Daher sollte die Verwaltungsführung von Beginn an von der Bedeutung und dem Nutzen der Umstellung überzeugt sein und dies nach außen und für die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen erkennbar positiv darstellen.¹³⁰

Man kann diese Vorbehalte und Widerstände nur abbauen, wenn man von vorn herein offen und über alle anstehenden Veränderungen informiert und möglichst viele Mitarbeiter und Entscheidungsträger mit einbezieht.

Im Falle einer eingeführten Projektgruppe muss diese die volle Rückendeckung der Verwaltungsleitung erhalten und in ständiger Kommunikation mit den involvierten Ämtern stehen.

In den Fragen 4.1 bis 4.4 des Fragebogens hat der Verfasser die einzelnen subjektiven Eindrücke in Bezug auf das NKHR abgefragt.

6.1 Nutzen des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts

Von entscheidender Bedeutung für den Erfolg des NKHR ist die Einschätzung des Nutzens. Im Rahmen der Umfrage wollte der Verfasser daher wissen, welchen Nutzen die Teilnehmer in der Einführung der kommunalen Doppik für sich sehen (Frage 4.2). Es waren sechs Antworten möglich:

stimme ich voll zu	= 1 (größt möglicher Nutzen)
stimmt zu	= 2
stimme weder zu noch nicht zu	= 3 (neutral)
stimme nicht zu	= 4
stimme gar nicht zu	= 5 (kein Nutzen)
weiß nicht	= Enthaltung

¹³⁰ KGSt-Bericht 2/2004 Einführungsstrategien für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen, S. 15.

Das Umfrageergebnis der teilnehmenden Kommunen liegt unter Zugrundelegung der o. g. Fünfer-Skala bei 3,54 Punkten, demnach zwischen neutral und stimme nicht zu.

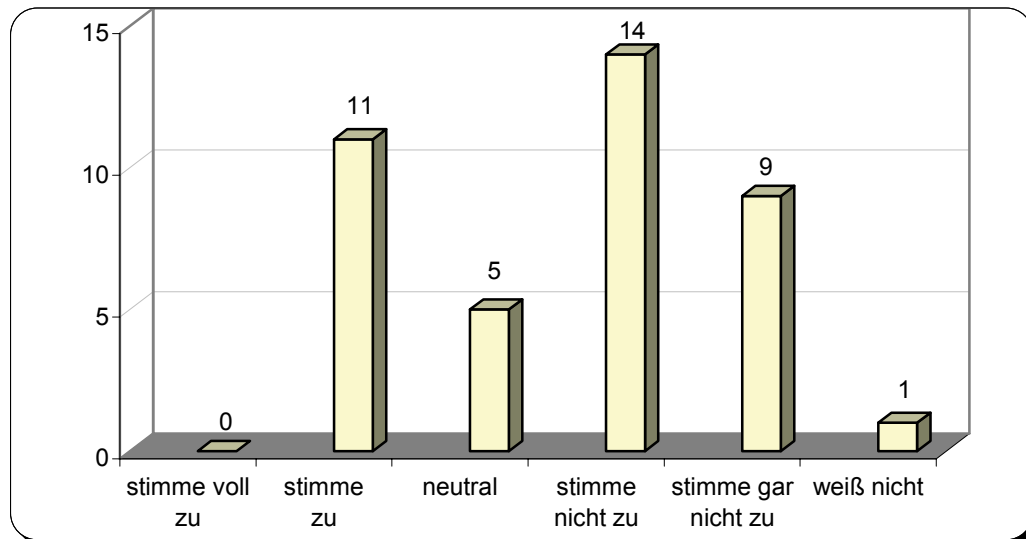


Abbildung 22 Nutzen des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts

Mit diesem negativen Umfrageergebnis wird die große Anzahl der Skeptiker gegenüber dem NKHR mehr als deutlich. 70 % der Kommunen sehen in der Einführung der Doppik keinen Nutzen bzw. sehen den Nutzen neutral. Diesen Personen gilt es nun, die Schwachstellen der Kameralistik aufzuzeigen, ihnen die wesentlichen Vorteile des NKHR darzulegen und sie nachhaltig vom NKHR zu überzeugen.

Zahlreiche Kommunen erläutern ihre (zum Teil negativen) Nutzungseinschätzungen auf dem Fragebogen. Die von den Kommunen gegebenen Antworten sind in der Anlage 8 enthalten.

6.2 Sinn des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts

In Frage 4.1 des Fragebogens „Halten Sie die Einführung der kommunalen Doppik für sinnvoll?“, wurde die subjektive Einstellung der teilnehmenden Kommunen abgefragt. Bei der Auswertung wurde analog der vorangegangenen Frage vorgegangen.

Das Umfrageergebnis der teilnehmenden Kommunen liegt unter Zugrundelegung der o. g. Fünfer-Skala bei 3,61 Punkten, demnach zwischen neutral und stimme nicht zu.

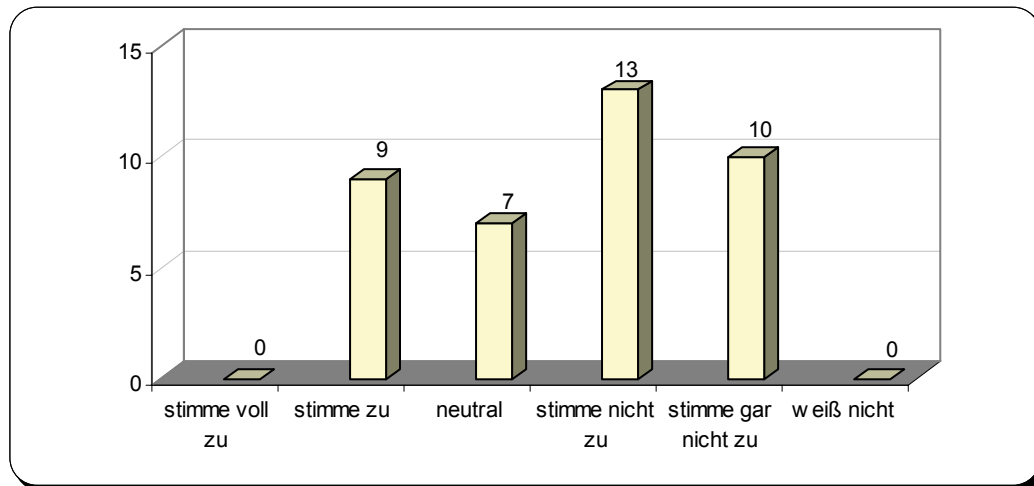


Abbildung 23 Sinnhaftigkeit des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts

Da 70 % der Kommunen keinen Nutzen in der Einführung der kommunalen Doppik sehen, fielen auch die Antworten nach dem Sinn des NKHR ebenfalls negativ aus. Für den Autor lässt sich diese negative Einstellung der kleineren Gemeinden nur schwer begründen. Gerade der Blick in die Vergangenheit zeigt die permanenten zyklischen Schwankungen der Haushaltslagen. Auf periodische Haushaltskrisen reagieren die Kommunalverwaltungen mit Sparmaßnahmen und Investitionsstaus, in deren chronologischer Abfolge die Haushalte überlastet wurden. Nie gelang es, die Haushaltspläne so zu steuern, dass sie nachhaltig ausgeglichen werden konnten.

Aufgrund dieser Erkenntnisse muss es doch im Interesse aller Beteiligten sein, ein Verfahren der Haushaltskonsolidierung einzuführen, das dazu beiträgt, den Ressourcenverbrauch und die tatsächlichen Vermögensverhältnisse darzustellen.

Da jedoch von Seiten des Gesetzgebers bis zum heutigen Tage noch keine rechtsgültigen Grundlagen geschaffen wurden, wiegen sich sehr viele Gemeinden im Schutz dieser Versäumnisse. Gerade die kleineren Kommunen – deren hauswirtschaftliche Lage i. d. R. angespannt ist – schieben die kommunale Doppik vor sich her und versäumen somit die Chance der Ge-

nerationengerechtigkeit. Es drängt sich dem Verfasser die Ansicht auf, dass viele Verwaltungsleute kein Bestreben nach Verbesserungen haben. Lieber wird weiter vor sich hergewirtschaftet ohne die finanziellen Auswirkungen genauer zu betrachten. Sicherlich werden die Kommunen durch die Einführung des NKHR nicht reicher oder gar schuldenfrei, aber es werden die Lasten, die die zukünftigen Generationen zu tragen haben, deutlicher sichtbar.

6.3 Unterstützung durch das Innenministerium und andere Dienstleister

Die Frage 4.3 des Fragebogens bezog sich auf die angebotene Unterstützung seitens des Innenministeriums und anderer kommunaler Spitzenverbände. Bei der Auswertung dieser Frage wurde deutlich, dass die angebotene Unterstützung für nicht ausreichend empfunden wird.

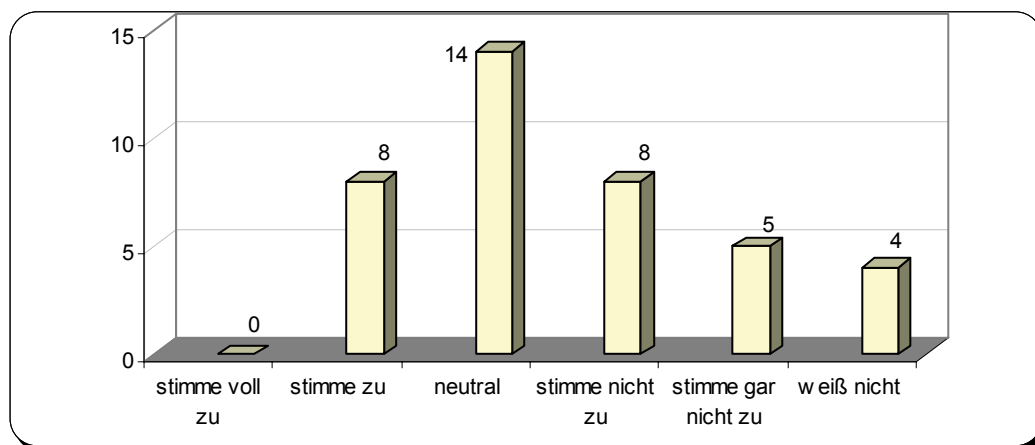


Abbildung 24 Unterstützung Innenministerium BW und andere Dienstleister

Die geringe Unterstützung ist sicherlich auch in Zusammenhang mit der fehlenden Rechtsgrundlage zu sehen. Die KGSt und die allgemeine Fachliteratur bieten jedoch zum Thema NKHR sehr viel und sehr gute Berichte und Bücher an. Empfehlenswert ist zudem die Internetseite www.nkhr-bw.de. In verschiedenen Arbeitsgruppen, die mit Vertretern der Landesregierung und aller Kommunalen Spitzenverbände besetzt sind, wurden einige Leitfäden ausgearbeitet, an welche sich die Gemeinden bei ihrer Umstellung orientieren können.

7 Chancen und Risiken der Bewertung

§ 62 GemHVO eröffnet den Gemeinden sehr große Entscheidungsspielräume bei der Erstbewertung. Durch die verschiedenen erlaubten Bewertungsmethoden ergeben sich unterschiedliche Vermögenswerte, die durch unterschiedliche Nutzungsdauern und den daraus resultierenden Abschreibungen verändert werden können. Daher stellt sich nun die Frage, welche Bewertungsstrategie für die Gemeinde, vor allem bei der Erstbewertung, sinnvoll ist.

Durch einen hohen Bilanzwert steigt gleichzeitig auch das Eigenkapital. Dies führt zu einer günstigen Aktiv-Passiv Relation, da sich die Gemeinde wohlhabend darstellt. Dadurch wird zwar einerseits die Kreditwürdigkeit verbessert, aber auch andererseits die Gefahr eingegangen, dass bei einer Veräußerung des Vermögensgegenstandes ein niedriger Wert als der Bilanzierungswert erzielt werden kann. Eine solch positive Darstellung könnte weiterhin Begehrlichkeiten bei den Bürgern und den Gemeinderäten wecken und somit dem Konsolidierungskurs mancher verschuldeten Gemeinde entgegenstehen.

Die daraus resultierenden höheren Abschreibungen spiegeln jedoch den vollständigen Ressourcenverbrauch wieder.

Ein niedriger Bilanzwert entlastet den Haushaltsausgleich durch die geringeren Abschreibungen, jedoch werden die tatsächlichen Wertverhältnisse nicht wiedergegeben und stille Reserven geschaffen. Weiterhin besteht durch einen niedrigen Ansatz die Gefahr der Überschuldung. Eine Überschuldung ist gegeben, wenn die Summe der Aktiva; die Verbindlichkeiten – im wesentlichen die Rückstellungen und die kurz- bzw. langfristigen Verschuldungen – nicht übersteigen. In diesem Fall weist die Kommune ein negatives Eigenkapital aus („nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehl-

betrag“).¹³¹ Diese Überschuldung wird durch das NKHR ausdrücklich untersagt.

Instandhaltungstaus stellen kein Problem der Vermögensbewertung in der Eröffnungsbilanz dar, sondern werfen allenfalls Fragen der Rückstellungsbildung (siehe Abschnitt 2.9.3) auf.

Grundsätzlich sollten daher die Kommunen ihre abschreibungsfähigen Vermögensgegenstände niedrig bewerten, um einerseits stille Reserven zu schaffen und andererseits, den Haushaltsausgleich nicht zusätzlich durch hohe Abschreibungen zu gefährden. Für diese Bewertung ist eine Bewertung nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten bestens geeignet, da entstandene Wertsteigerungen nicht berücksichtigt werden. Indessen könnte bei nicht abschreibungsfähigen Vermögensgegenständen die Tendenz dahin bestehen, diese höher zu bewerten, um das Eigenkapital zu erhöhen und somit die Kreditwürdigkeit zu verbessern.

Diese Abwägung muss jedoch jede Kommune für sich nach den örtlichen Gegebenheiten und ihren zukünftigen Absichten eigenständig entscheiden.

¹³¹ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, § 17 Rn. 44.

8 Fazit

Mit der Einführung des NKHR werden die wirtschaftlichen Notlagen der kleinen Städte mit aller Deutlichkeit auf einer betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren Grundlage dokumentiert. Diese Reform ist aber mehr als die Änderung des Rechnungsstils. Sie bietet Gelegenheit zur Reorganisation von Verwaltungsabläufen und dadurch mittel- und langfristig die Möglichkeit zur Effizienzsteigerung innerhalb der Verwaltung.

Für den bevorstehenden Erfassungs- und Bewertungsprozess heißt dies, dass eine entsprechende Planung und ein vorgegebener zeitlicher Rahmen unerlässlich sind. Dieser Rahmen sollte aus Sicht des Autors zwischen 2 und 4 Jahren betragen und mit den jeweiligen beteiligten Verwaltungseinheiten abgestimmt sein. Weiterhin sollten Projektgruppen eingerichtet werden, die mit Leuten bestückt sind, welche von den Inhalten des NKHR überzeugt sind und bereit sind, in einem Team ohne hierarchische Strukturen zu arbeiten. Idealerweise wären dies freiwillige Personen, die motiviert und flexibel sind und genügend Rückgrat haben, um unpopuläre Entscheidungen gegenüber anderen Fachbereichen zu treffen.

Den bedeutendsten Kostenfaktor stellen die Personalkosten dar, neben den Kosten für die Finanzsoftware, soweit deren Beschaffung erforderlich ist. Wird kein neues Personal eingestellt, könnte der Standpunkt vertreten werden, dass vorhandenes Personal bereits in den Budgets der laufenden Verwaltung veranschlagt ist und somit ein gesondertes Budget nicht berücksichtigt werden muss („Die Leute sind sowieso da“).

Um dem Projekt allerdings eine angemessene Aufmerksamkeit zu sichern und den Gesamtaufwand realistisch abzubilden, sollte auf diese Vorgehensweise verzichtet werden. Vielmehr sollten im Vorfeld konkrete Überstundenregelungen und Aufgabenabgrenzungen zum Tagesgeschäft mit den involvierten Personen getroffen werden. Diese Personen sollten diese

Aufgabe als ein Sprungbrett für ihre weitere Karriere betrachten und deshalb besonders motiviert zu Werke gehen.

Die Bewertung des Vermögens sollte aus Sicht des Verfassers selbstständig durchgeführt und nur in absoluten Ausnahmefällen auf externe Unternehmen zurückgegriffen werden.

Grundsätzlich wird eine niedrige Bewertung nach den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten empfohlen. Ist eine Ermittlung der AHK nicht möglich, sollten Erfahrungswerte herangezogen werden. Da die Bilanzierung von Erfahrungswerten keine festen Werte darstellen, sondern auf subjektiven festgestellten Werten beruhen, ist in diesem Zusammenhang auf eine genaue und nachvollziehbare Dokumentation zu achten. Sachwert-, Ertragswert- und Vergleichswertverfahren sind äußerst aufwendige Verfahren, deren Durchführung oftmals nicht selbstständig möglich ist. Deshalb wird an dieser Stelle eine Bewertungsempfehlung nach den Gebäudeversicherungswerten ausgesprochen. Diese, etwas ungenaue aber zulässige Bewertungsmethode, ist pragmatisch und einfach und deshalb gerade für kleinere Gemeinden empfehlenswert.

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen sollten aus Sicht des Autors nicht gebildet werden. Denn diese Rückstellungen spiegeln nicht zwingend den gesamten Sanierungsstau wieder. Daher sollte eine Ausweisung nach der Nettomethode erfolgen und Wertabschläge bei den Posten der Aktiva vorgenommen werden. Diese Ausweisung unterstützt zudem die Bilanzklarheit, da die tatsächlichen Werte bilanziert werden. Die Beseitigung der Schäden könnte in den Folgejahren erfolgsneutral gestaltet werden, wenn die Instandhaltung aktivierungsfähigen Herstellungsaufwand darstellt. Weiterhin lässt die Bildung von Rückstellungen nicht automatisch den Rückschluss zu, dass die zur Sanierung erforderlichen Mittel auch tatsächlich zur Verfügung stehen.

Erhaltene Investitionszuschüsse hingegen sollten aus Sicht des Autors nach der Bruttomethode (erfolgsneutrale Bilanzverlängerung) ausgewiesen werden. Diese Darstellung erlaubt die Abbildung des tatsächlichen Wertes der Immobilie. Den daraus resultierenden höheren Abschreibungen stehen ebenso Erträge aus Auflösung des Sonderpostens gegenüber, was zu einer erfolgsneutralen Gestaltung führt.

Die Berechnung der Gesamt- und Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes sollte auf Basis eines fiktiv ermittelten Baujahres erfolgen. Durch eine Verlängerung der Gesamtnutzungszeit nach einer Investition wird der erhöhte Restbuchwert durch die längeren Abschreibungen minimiert und somit der tatsächliche Ressourcenverbrauch dargestellt.

Auf die Frage: „Steht der bevorstehende Bewertungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen?“, gibt es aus Sicht des Verfassers nur eine mögliche Antwort: **Ja, der Nutzen ist gegeben.** Nur durch die vollständige Offenlegung des kommunalen Vermögens mit dem Vorteil, dass sich die kommunale Haushaltswirtschaft am Ressourcenverbrauch orientiert, wird ein Beitrag zu intergenerativer Gerechtigkeit geleistet.

Der Vorbereitungsstand und die aktive Befassung mit den Vorarbeiten für das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen sind in hohem Maße vom Stand des Gesetzgebungsverfahrens abhängig. So ist aus Sicht des Verfassers das Hauptproblem in der fehlenden Rechtsgrundlage zu sehen. Diese fehlende Grundlage verleitet viele Gemeinden dazu, die Umstellung nicht aktiv anzugehen und den Erfassungs- und Bewertungsprozess vor sich her zu schieben. Leider wird gerade in diesen Monaten wertvolle Zeit für nicht durchgeführte Fort- und Weiterbildungen der Mitarbeiter vergeudet.

Für die Umstellung des Rechnungswesens gibt es daher nur einen richtigen Zeitpunkt: den sofortigen Beginn !

Anlagen

Sehr geehrte Damen und Herren,

mein Name ist Roland Schreglmann. Ich bin 35 Jahre alt und Student an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg.

Im Rahmen meiner Diplomarbeit führe ich eine Umfrage zum Thema „Die Problematik der Bewertung von Grundstücken und Immobilien bei der Einführung der Doppik in den Kommunen Baden-Württembergs unter 20.000 Einwohnern“ durch.

Ziel ist es, die Problematiken der kleineren Baden-Württembergischen Gemeinden bei der Bewertung der Vermögensgegenstände zu ermitteln und ihnen eine Hilfsstellung zu geben, wie die Bewertung schnellstmöglich und unkompliziert durchgeführt werden kann.

Ich lade Sie recht herzlich ein, bei dieser spannenden Umfrage mitzumachen.

Hier ein paar Infos zum Fragebogen:

- Das Ausfüllen des Fragebogens ist freiwillig. Es sind 19 Fragen. Der zeitliche Aufwand beträgt max. 5-10 Minuten.
- Ein Großteil der Fragen sind geschlossene Fragen. Diese sind einfach und rasch mittels markieren einer vorgegebenen Antwort zu beantworten. Bei der offenen Frage dürfen auch Stichwörter eingegeben werden.
- Bitte füllen Sie den Fragebogen vollständig aus.
- Selbstverständlich werden alle Antworten streng vertraulich und anonym behandelt und ausgewertet. In der Diplomarbeit wird selbstverständlich kein direkter Bezug auf eine teilnehmende Gemeinde oder gar auf eine teilnehmende Person genommen.
- Bitte beachten Sie den Einsendeschluss. Dies ist Freitag der 14. November 2008

Ansprechpartner für inhaltliche und technische Fragen:

Roland Schreglmann
Lehrenweg 15/1
71254 Ditzingen

Tel: 07156 / 928853

Mobil: 0170 / 4868330

E-Mail: roland.schreglmann@t-online.de
schreglmann_roland.stud06@fh-ludwigsburg.de

Ich bedanke mich im Voraus für Ihre Teilnahme und freue mich auf spannende Ergebnisse.

Freundliche Grüße
Roland Schreglmann

Fragebogen

1. Grundlagen

1.1 Zu welchem Zeitpunkt wurde bzw. soll Ihre Eröffnungsbilanz aufgestellt werden?

- wurde	zum 1.1.2005	<input type="checkbox"/>	- wird	zum 1.1.2009	<input type="checkbox"/>
	zum 1.1.2006	<input type="checkbox"/>		zum 1.1.2010	<input type="checkbox"/>
	zum 1.1.2007	<input type="checkbox"/>		zum 1.1.2011	<input type="checkbox"/>
	zum 1.1.2008	<input type="checkbox"/>		zum 1.1.2012	<input type="checkbox"/>
	aufgestellt.			zum 1.1.2013	<input type="checkbox"/>
				zum 1.1.2014	<input type="checkbox"/>
				zum 1.1.2015	<input type="checkbox"/>
				zum 1.1.2016	<input type="checkbox"/>
				aufgestellt.	

1.2 In welcher Form bzw. in welcher Software sind Ihre Daten vorhanden?

Liegenschaftssoftware	<input type="checkbox"/>
Liegenschaftsbetriebe	<input type="checkbox"/>
Grundbücher	<input type="checkbox"/>
Automatisiertes Liegenschaftsbuch (ALB-Daten)	<input type="checkbox"/>
Geoinformationssysteme	<input type="checkbox"/>
andere Erfassung	<input type="checkbox"/>

erfasst durch:

1.3 Wurde bzw. soll bei Ihnen eine Trennung zwischen realisierbarem Vermögen und Verwaltungsvermögen durchgeführt werden?

ja, eine Trennung wird vorgenommen	<input type="checkbox"/>
nein, es wird keine Trennung vorgenommen	<input type="checkbox"/>
keine Aussage möglich, da Entscheidung aussteht	<input type="checkbox"/>

1.4 Wie wurden bzw. sollen Ihre Mitarbeiter auf dem Gebiet der Doppik geschult werden?

Vorkenntnisse von den Mitarbeitern sind vorhanden	<input type="checkbox"/>
Interne Weiterbildungen	<input type="checkbox"/>
Externe Weiterbildungen	<input type="checkbox"/>
Weiterbildungen durch:	

1.5 Wie hoch schätzen Sie die Kosten für die Weiterbildungen Ihrer Mitarbeiter?

- weniger als 3.000 €
- zwischen 3.000 € und 5.000 €
- mehr als 5.000 €

1.6 Erfolgt die Bewertung der Grundstücke und der Immobilien neben Ihrer normalen Arbeitszeit oder erhalten Sie für diese Arbeiten zusätzliches Personal?

- nein, wir bekommen kein zusätzliches Personal
- ja, wir bekommen eine oder mehrere Arbeitskräfte

1.7 Wurde bzw. soll die Bewertung Ihrer Grundstücke und Immobilien durch Ihr Amt oder durch ein externes Wirtschaftsprüfungsunternehmen durchgeführt werden?

Bewertung wurde bzw. soll selbstständig durchgeführt werden

Bewertung wurde bzw. soll durch ein externes Wirtschaftsprüfungsunternehmen durchgeführt werden

Ein externes Wirtschaftsprüfungsunternehmen soll nur in Ausnahmefällen und bei schwieriger Sachlage herangezogen werden.

Welches Wirtschaftsprüfungsunternehmen wurde bzw. soll beauftragt werden?

1.8 Wie lange schätzen Sie den Zeitraum von der Erfassung der Vermögensgegenstände bis zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz?

- | | | | |
|------------|--------------------------|--------------|--------------------------|
| zwei Jahre | <input type="checkbox"/> | sechs Jahre | <input type="checkbox"/> |
| drei Jahre | <input type="checkbox"/> | sieben Jahre | <input type="checkbox"/> |
| vier Jahre | <input type="checkbox"/> | acht Jahre | <input type="checkbox"/> |
| fünf Jahre | <input type="checkbox"/> | | |

4. Zusammenfassende Fragen

4.1 Die Einführung der Doppik in den Kommunen halte ich für sinnvoll!

- | | |
|-------------------------------|--------------------------|
| stimme ich voll zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme weder zu noch nicht zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme nicht zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme gar nicht zu | <input type="checkbox"/> |
| weiß nicht | <input type="checkbox"/> |

4.2 Ich sehe einen Nutzen für meine Gemeinde durch die Einführung der Doppik!

- | | |
|-------------------------------|--------------------------|
| stimme ich voll zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme weder zu noch nicht zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme nicht zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme gar nicht zu | <input type="checkbox"/> |
| weiß nicht | <input type="checkbox"/> |

4.3 Die angebotenen Unterstützungen durch das Innenministerium, KGST und Lenkungsgruppen halte ich für ausreichend.

- | | |
|-------------------------------|--------------------------|
| stimme ich voll zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme weder zu noch nicht zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme nicht zu | <input type="checkbox"/> |
| stimme gar nicht zu | <input type="checkbox"/> |
| weiß nicht | <input type="checkbox"/> |

4.4 Worin sehen Sie den Hauptnutzen durch die Einführung der Doppik?

4.5 Wünschen Sie eine Abschrift der Diplomarbeit in pdf-Format?nein, bitte senden Sie mir keine Ausfertigung zu ja, bitte senden Sie mir eine Ausfertigung zu E-Mail :

Vielen Dank für Ihre Geduld und Ihre Bemühungen!

Bitte den ausgefüllten Fragebogen **abspeichern** und zurücksenden – Danke!!

Verzeichnis der angeschriebenen Gemeinden

Nr.	angeschriebene Gemeinden	Antwort er- halten, je- doch <i>nicht</i> an der Um- frage teil- genommen	Antwort er- halten und an der Um- frage teilge- nommen	keine Ant- wort erhal- ten
1.	Abstatt			X
2.	Affalterbach			X
3.	Ahorn			X
4.	Aidlingen			X
5.	Albstadt	X		
6.	Altdorf			X
7.	Asperg			X
8.	Assamstadt		X	
9.	Bad-Schussenried			X
10.	Benningen		X	
11.	Besigheim		X	
12.	Bissingen			X
13.	Bitz			X
14.	Blaufelden			X
15.	Bondorf			X
16.	Boll		X	
17.	Bönnigheim			X
18.	Boxberg			X
19.	Creglingen		X	
20.	Dautmergen			X
21.	Deckenpfronn		X	
22.	Donzdorf			X
23.	Dormettingen			X
24.	Dotternhausen			X
25.	Eberdingen		X	
26.	Ebersbach		X	
27.	Ehningen		X	
28.	Eningen		X	
29.	Erdmannhausen		X	
30.	Erligheim			X
31.	Freiberg am Neckar			X
32.	Freudenberg			X
33.	Freudental			X

34.	Gaildorf		X	
35.	Gärtringen			X
36.	Gäufelden		X	
37.	Geislingen			X
38.	Gemrigheim		X	
39.	Gerabronn	X		
40.	Gerlingen		X	
41.	Grafenau			X
42.	Grossbottwar			X
43.	Grosselfingen			X
44.	Großrinderfeld			X
45.	Grünsfeld		X	
46.	Haigerloch		X	
47.	Hausen a. T.			X
48.	Hechingen			X
49.	Hemmingen		X	
50.	Heiningen		X	
51.	Hessigheim		X	
52.	Hildrizhausen			X
53.	Herbrechtingen			X
54.	Holzgerlingen			X
55.	Ilshofen			X
56.	Igersheim	X		
57.	Jettingen			X
58.	Jungingen		X	
59.	Kirchheim –Neckar			X
60.	Kirchberg		X	
61.	Königheim	X		
62.	Korntal-Münchingen		X	
63.	Külshausen	X		
64.	Lauda-Königshofen			X
65.	Lauterstein			X
66.	Löchgau		X	
67.	Magstadt		X	
68.	Marbach - Schiller- stadt		X	
69.	Markgröningen			X
70.	Messtetten			X
71.	Möglingen			X
72.	Mötzingen			X
73.	Mundelsheim			X
74.	Niederstetten			X
75.	Nufringen		X	
76.	Nusplingen			X
77.	Obernheim			X
78.	Oberriexingen			X

79.	Oberrot		X	
80.	Oberstenfeld		X	
81.	Pleidelsheim		X	
82.	Rangendingen			X
83.	Ratshausen			X
84.	Renningen			X
85.	Riedlingen		X	
86.	Rosenfeld			X
87.	Rosengarten		X	
88.	Rutesheim			X
89.	Sachsenheim			X
90.	Schoenberg		X	
91.	Schönbuch		X	
92.	Schöneich		X	
93.	Schrozberg			X
94.	Schwieberdingen	X		
95.	Sersheim			X
96.	Steinenbronn			X
97.	Straßberg			X
98.	Süßen		X	
99.	Tamm		X	
100.	Tauberbischofsheim		X	
101.	Tettnang			X
102.	Uhingen			X
103.	Vellberg			X
104.	Waldenbuch			X
105.	Walheim			X
106.	Weikersheim	X		
107.	Weil der Stadt			X
108.	Weilen u. d. R.			X
109.	Weissach			X
110.	Werbach			X
111.	Wiesensteig			X
112.	Winterlingen			X
113.	Wittighausen		X	
114.	Zimmern u. d. B.			X

Gesamtauswertung des Fragebogens

angeschriebenen Gemeinden	Antwort erhalten	davon an der Umfrage teilgenommen	keine Antwort erhalten	Rücklaufquote
<i>114 angeschriebene Gemeinden</i>	<i>46</i>	<i>40</i>	<i>68</i>	<i>40,35 %</i>

**INNENMINISTERIUM
BADEN - WÜRTTEMBERG**

Postfach 10 24 43 • 70020 Stuttgart
E-Mail: poststelle@im.bwl.de
FAX: 0711/231-5000

elektronisch an:
roland.schreglmann@t-online.de

Herrn
Roland Schreglmann
Lehrenweg 15/1
71254 Ditzingen

Datum 17.11.2008
Name Martin Bendel
Durchwahl 0711 231-3233
Aktenzeichen 2-2241.0/78
(Bitte bei Antwort angeben)

—

Vermögensbewertung im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)
Ihre Anfrage vom 10. November 2008

—

Sehr geehrter Herr Schreglmann,

Ihre mit o.g. Nachricht gestellten Fragen beantworten wir wie folgt:

Eine Verabschiedung des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts durch den Landtag von Baden-Württemberg ist im Jahr 2008 nicht mehr zu erwarten. Das Innenministerium geht aufgrund des derzeitigen Verfahrensstandes inzwischen vielmehr davon aus, dass der Landtag den Gesetzentwurf in der ersten Hälfte des Jahres 2009 beraten und beschließen wird. Es ist allerdings daran gedacht, die Teile des Gesetzes, welche die Reform des kommunalen Haushaltsrechts betreffen, rückwirkend zum 1. Januar 2009 in Kraft treten zu lassen. Das Innenministerium hält daher an der im Gesetzentwurf enthaltenen Übergangsfrist für die verbindliche Einführung der Kommunalen Doppik bis zum Jahr 2016 fest.

Nachdem sich die kommunalen Landesverbände und andere Institutionen im Rahmen der Anhörung gegen die Wahlmöglichkeit zur Vermögenstrennung ausgesprochen haben, wird an dieser Regelung aller Voraussicht nach nicht mehr weiter festgehalten werden. Die Abstimmung mit den Regierungsfractionen ist in diesem Punkt allerdings noch nicht abgeschlossen.

- 2 -

Ihre Annahme, dass es in Baden-Württemberg keine Wahlmöglichkeit zwischen der kommunalen Doppik und der erweiterten Kameralistik geben wird, ist zutreffend. Dies ergibt sich aus der Begründung zu § 77 Abs. 3 GemO (Artikel 1 Nr. 11 des Gesetzentwurfs). Der ursprüngliche Arbeitsentwurf vom 28. Januar 2005 sah ein derartiges Wahlrecht noch vor. Nachdem die kommunalen Landesverbände mit einer Gesetzesregelung ohne Wahlrecht einverstanden waren, enthielt der nachfolgende Referentenentwurf vom 8. August 2005 eine entsprechende Regelung nicht mehr.

Bei der Bewertung von Erbbaurechtsgrundstücken ist zu differenzieren, ob die Kommune Geber oder Nehmer des Erbbaurechts ist. Ist sie Erbbaurechtsgeber, so ist das Grundstück aufgrund ihres zivilrechtlichen Eigentums daran in der Vermögensrechnung auszuweisen. Ist die Kommune dagegen Erbaurechtsnehmerin, so hat sie wegen der zeitlichen Befristung dieses Rechts kein wirtschaftliches Eigentum am Grundstück. Bilanziert werden daher nur die Anschaffungskosten des dinglichen Rechts, also z.B. die Notariatskosten.

Unter Berücksichtigung dieser Differenzierung sind die Aussagen im Bilanzierungsleitfaden und in den Bewertungsrichtlinien der Stadt Albstadt durchaus schlüssig. Unabhängig davon bitten wir Sie zu berücksichtigen, dass es sich bei dem derzeit veröffentlichten Bilanzierungsleitfaden um einen vorläufigen Arbeitsentwurf mit Stand vom 29.10.2007 handelt. Dieser wird im Augenblick zwischen der Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg, den kommunalen Landesverbänden und dem Innenministerium abgestimmt. Änderungen müssen deshalb bis zur Veröffentlichung einer vollständig geprüften Endfassung des Bilanzierungsleitfadens vorbehalten bleiben.

Aus diesem Grund bitten wir um Verständnis dafür, dass wir derzeit von der Beantwortung Ihrer weiteren Fragen zur Vermögensbewertung Abstand nehmen. Über die Internetpräsenz www.nkhr-bw.de werden die weiteren Entwicklungen im Bereich der Reform des kommunalen Haushaltsrechts ständig aktualisiert. Wir empfehlen Ihnen, sich dort auf dem Laufenden zu halten. Für die Erstellung Ihrer Diplomarbeit wünschen wir Ihnen viel Erfolg.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

Jörg Klingbeil

Erfahrungswerte / Zeitraster

Vermögensgegenstände werden zur Ermittlung des Wertes in 3 Zeiten-Raster eingeteilt		
Der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt liegt		
6 Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz	nach dem 31.12.1974 und gegebenenfalls bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz (siehe auch linke Spalte!)	vor dem 31.12.1974
Es sind folgende Werte für die Bewertung des Vermögensgegenstandes anzusetzen:		
Anschaffungs- und Herstellungskosten	Anschaffungs- und Herstellungskosten	Anschaffungs- und Herstellungskosten
Es wird vermutet, dass die AHK ermittelt werden können. Diese sind vermindert um Abschreibungen anzusetzen.	Können diese nicht oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden, können Erfahrungswerte , die dem Preisverhältnis zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechen, vermindert um Abschreibungen angesetzt werden.	<u>ODER</u> Erfahrungswerte zu den Preisverhältnissen zum 1.1.1974 vermindert um Abschreibungen

Abbildung: Darstellung der Bewertungsregeln¹

¹ Eigene Darstellung in Anlehnung an Internetseite www.nkhr-bw.de/Bewertungen/Vermögen.

Verfahren zur Ermittlung der Erfahrungswerte

Grundsätzlich ist nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 62 Abs. 1 GemHVO) zu bewerten. Können diese nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden, so sind zu den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte anzusetzen.

Generell können folgende Verfahren zur Ermittlung der Erfahrungswerte eingesetzt werden:

- **Sachwertverfahren**
- **Ertragswertverfahren**
- **Vergleichswertverfahren**
- **Versicherungswerte (historischer)¹**

Bei der Ermittlung dieser Verkehrswerte (Marktwerte) ist die „Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung – WertV²)“ anzuwenden.³

Eine Rückindizierung muss bei allen Verfahren vorgenommen werden.

Sachwertverfahren (§§ 21 – 25 WertV)

Das Sachwertverfahren stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke dar. Der Sachwert setzt sich aus dem Bodenrichtwert sowie dem Wert der baulichen Anlage und der sonstigen Anlage (z.B. Außenanlage) zusammen.⁴ Es handelt sich dabei um das Verfahren, das bei der Bewertung des kommunalen Vermögens überwiegend

1 siehe: Gesetz zur Reform des Gemeindehaushalts Teil B vom 15.11.2007, S. 69.

2 siehe Anlage 14.

3 Vgl. der gemeindehaushalt 9/2008, S.196.

4 Vgl. Marettke/Dörschel/Hellenbrand (2006) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S.72 ff.

zum Einsatz kommt. Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben bringt es in der Regel mit sich, dass solche Vermögenswerte, für die es keinen vergleichbaren Verkaufspreis gibt und die zumindest nicht zu direkt zurechenbaren Erträgen führen, den überwiegenden Teil des kommunalen Vermögens ausmachen. In diesem Zusammenhang wird auch der Begriff des *kommunalnutzenorientiertes Vermögenswerts* verwendet. Zu denken ist beispielsweise an die Schulen, Kindergärten, Rathäuser, Feuerwehrgebäude, Bibliotheken und Hallenbäder.⁵

Zur Ermittlung der Herstellungskosten kommt der von Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen herausgegebenen Baukostenkatalog Normalherstellungskosten 2000⁶ (NHK 2000) zu Anwendung. Dieser bestimmt die nach den Wertverhältnissen vom Jahre 2000 bestehenden Normalherstellungskosten in € je m² Bruttogrundfläche bzw. je m³ Bruttorauminhalt in Abhängigkeit von Gebäudeart, Gebäudebaujahrklassen und Ausstattung. Der Baukostenkatalog nennt Mittelpreise für Gebäudetypen, beispielsweise Schulgebäude, je nach Geschoszahl einschließlich der Einbauten ohne Baunebenkosten und mit Umsatzsteuer für die Ausstattungsstandards „einfach“, „mittel“, „gehoben“ und „stark gehoben“.⁷

Die Wertermittlung nach dem Sachwertverfahren lässt sich - stark vereinfacht - folgendermaßen darstellen:

1. Bestimmen der Objektart und der Normalherstellungskosten-Typ.
2. Bestimmen von umbauten Raum (Bruttorauminhalt, m³) oder der Nutzungsfläche (Bruttogrundfläche, m²)
3. Ermittlung der zutreffenden aktuellen *Normalherstellungskosten* für den umbauten Raum bzw. der Bruttogrundfläche, ausgehend vom Gebäudekatalog für Normalherstellungskosten gem. den Wertermittlungsrichtlinien des Bundes.

⁵ Vgl. Schuster, Falko (2008) Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, S. 145.

⁶ siehe Anlage 15 Gebäudekatalog Normalherstellungskosten 2000.

⁷ Vgl. Marettke/Dörschel/Hellenbrand (2006) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S.112.

4. Multiplikation der Normalherstellungskosten mit dem ermittelten Raum bzw. mit der ermittelten Fläche. Abzüglich der festgestellten Baumängeln.
5. Festlegen der üblichen Nutzungsdauer für ein vergleichbares neues Objekt.
6. Schätzen der Restnutzungsdauer des Objekts und simultan dazu, Festlegung des Teils der als Alterswertminderung vom Neubauwert abgezogen werden muss. Es verbleibt der Sachwert !⁸

⁸ Vgl. Schuster, Falko (2008) Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, S. 145.

Vereinfachtes Berechnungsbeispiel zum Sachwertverfahren⁹

Berufsschule Gebäudetyp 13
Turnhalle Gebäudetyp 20
jeweils Baujahr 1985

Gebäude		Bruttogrundfläche
1. Schulgebäude	massive Bauweise	4.000 m ²
2. Turnhalle	massive Bauweise	1.500 m ²
Grundstücksgröße		8.000 m ²
Gesamtnutzungsdauern:		Erhobene Restnutzungsdauern:
- Schulgebäude 80 Jahre		- Schulgebäude 30 Jahre
- Turnhalle 80 Jahre		- Turnhalle 40 Jahre
Normalherstellungskosten entsprechend Wertermittlungsverordnung:		
Gebäude	BGF	NHK
1. Schulgebäude	4.000 m ²	X 1.200 € je m ²
2. Turnhalle	1.500 m ²	X 950 € je m ²
		= 4.800.000 €
		= 1.425.000 €
		= 6.225.000 €
Gebäudeherstellungswert zum Wertermittlungsstichtag		
	Schulgebäude	Turnhalle
	4.800.000 €	1.425.000 €
- Alterswertminderung (62,5 % bzw. 50 %)	- 3.000.000 €	- 712.500 €
	= 1.800.000 €	= 712.500 €
Summe Gebäude		= 2.512.500 €
+ Zeitwert der Außenanlage		+ 200.000 €
= Zeitwert Gebäude und Außenanlage		= 2.712.500 €
+ Baunebenkosten (15% vom Zeitwert aus Gebäudetypenblatt)		+ 406.875 €
= Rechnerischer Sachwert der Gebäude und Außenanlage		= 3.119.375 €
- Wertminderung wegen festgestellte Mängel		- 600.000 €
= tatsächlicher Sachwert der Gebäude und Außenanlage		= 2.518.375 €
+ Bodenwert (100 € je m ²)		+ 800.000 €
= Sachwert des bebauten Grundstücks		3.319.375 €

Abb. Sachwertverfahren

⁹ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen (2008) Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung; S.133.

Vorteile des Sachwertverfahrens:

- Keine Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand.
- Objektives Verfahren, da es sich an laufenden aktualisierten Normalherstellungskosten orientiert.¹⁰
- Der vorhandene/ tatsächliche Ausstattungsstandart wird über die Normalherstellungskosten mit berücksichtigt.

Ertragswertverfahren (§§ 15 – 20 WertV)

Das baurechtliche Ertragswertverfahren, geht von nachhaltig erzielbaren Nutzungserlösen je Bezugseinheit aus und ermittelt zunächst den nachhaltig erzielbaren *Rohertrag* (= Mieteinnahmen). Aus dem Rohertrag wird durch Abzug der anfallenden Bewirtschaftungskosten der *Reinertrag* errechnet. Sowohl Rohertrag als auch Bewirtschaftungskosten werden im Regelfall auf Jahresbasis ermittelt.¹¹

Dieses Bewertungsverfahren wird vorrangig benutzt, sofern sich nachhaltig erzielbare Erträge über den Markt erzielen lassen. In kommunalen Eröffnungsbilanzen kommen vor allem Miethäuser, Eigentumswohnungen und teilweise Verwaltungsgebäude ggf. noch Kindergärten in Frage, sofern sich Rohmieten und Liegenschaftszinssätze aus der Marktanalyse ableiten lassen.

Der Ertragswert setzt sich aus dem Bodenwert, der Nutzungsdauer und dem Gebäudewert zusammen.

¹⁰ Vgl. Schuster, Falko (2008) Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, S. 144.

¹¹ Vgl. Marettke/Dörschel/Hellenbrand (2006) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S.105.

Vereinfachtes Berechnungsbeispiel zum Ertragswertverfahren¹²

		Daten	Erläuterungen
Bodenwert	Grundstücksgröße	1.558 m ²	aus Liegenschaftskataster
	Grundstückswert/m ²	20,12 €	Bodenrichtwert (BRW)
	Grundstückswert	31.339,73 €	Grundstücksgröße x Wert/m ²
	Grundstücksnebenkosten	1.567 €	in % vom Grundstück (5 % vom Grundstückswert)
	Bodenwert	32.906,73 €	
Restnutzung	Baujahr	1962	
	erwartete Nutzungsdauer	80 Jahre	
	bisherige Nutzungsdauer	36 Jahre	
	Restnutzungsdauer	44 Jahre	
Gebäudeertragswert	Wohnfläche	103,24 m ²	aus Mietakte
	Einnahmen/Monat	290,32 €	aus Mietakte (2,81 €/m ²)
	Jahresrohertrag	3.483,84 €	Einnahmen/ Monate x 12
	Bewirtschaftungskosten	522,58 €	15 % der Jahreseinnahmen
	Jahresreinertrag	2.961,28 €	
	Bodenertragsanteil	1.672,84 €	5 % vom Bodenwert
	Gebäudereinertrag	1.288,44 €	Jahresrohertrag abzgl. Bodenwertanteil
	Vervielfältigter lt. WertV	17,66	Faktor: RND = 44; i = 5% (Anlage17)
	Gebäudeertragswert	22.753,85 €	Gebäudereinertrag x Vervielfältiger

¹² Vgl. KGSt-Bericht 8/2007, Rechnungsprüfung im neuen Haushalts und Rechnungswesen, S.21.

Der Ertragswert entspricht dem Barwert aller künftigen Erträge (d.h. dem auf den Eröffnungsbilanzstichtag abgezinnten Wert). Bei der Berechnung des Barwerts wird von einem über die Restnutzungsdauer gleich bleibenden Reinertrag ausgegangen, der mit einem marktorientierten Liegenschaftszinssatz abgezinst wird. Der Liegenschaftszinssatz berücksichtigt dabei die am Markt erwarteten Wert- und Ertragsentwicklungen. Soweit Wertkorrekturen berücksichtigt werden (z.B. Bauschäden) werden diese wie beim Sachwertverfahren durch Zu- und Abschläge berücksichtigt.

Der Reinertrag ergibt sich aus dem Rohertrag (= alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung nachhaltig erzielbaren Einnahmen aus dem Grundstück; entspricht der Nettokaltmiete zzgl. Mieten für Garagen multipliziert mit der Nutzungsfläche) abzüglich der Bewirtschaftungskosten. Abschreibungen werden durch Einrechnung in den Vervielfältiger (vgl. Anlage 1 zur Wertermittlungsverordnung¹³) berücksichtigt.¹⁴

Der Gebäudeertragswert ergibt sich als Kapitalisierung des Jahresreinertrags mit einem Vervielfältiger. Vom Jahresreinertrag ist zuvor ein Bodenwertanteil abzuziehen, um eine angemessene Verzinsung des Bodenwerts zu berücksichtigen. Dafür wird ein marktüblicher Zins (5 %) angesetzt.

Vergleichwertverfahren (§§ 13 – 14 WertV)

Das Vergleichwertverfahren setzt voraus, dass eine (regionaler) Markt für vergleichbare Objekte, was beispielsweise bei Reihenhäusern eines bestimmten Typs der Fall sein könnte, vorhanden ist.¹⁵ Bei diesem Verfahren wird ein Vergleich der Kaufpreise vorgenommen. Es geht also - vereinfacht gesagt – um eine direkte Ableitung des Verkehrswerts aus vorhandenen Kaufpreisen.¹⁶ Dieser zu erzielenden Verkaufspreise wird anschlie-

¹³ siehe Anlage 17

¹⁴ Vgl. KGSt-Bericht 8/2007, Rechnungsprüfung im neuen Haushalts und Rechnungswesen, S.22.

¹⁵ Vgl. Schuster, Falko (2008) Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, S. 144.

¹⁶ Vgl. Marettke/Dörschel/Hellenbrand (2006) Kommunales Vermögen richtig bewerten, S.72.

ßend mit bereits verkauften gleichartigen Objekten verglichen. Je spezifischer demnach die Immobilie ist, umso weniger ist das Vergleichswertverfahren für die Praxis geeignet.

Bei Grundstücksbewertungen kann auch auf normierte Vergleichswerte in Form der nach § 196 BauGB von bestellten Gutachterausschüssen regelmäßig ermittelten und veröffentlichten Bodenrichtwerte als Näherungen für Veräußerungswerte zurückgegriffen werden.¹⁷ Dabei sollen alle Grundstücke, die vor dem 31.12.1974 beschafft wurden, zu Bodenrichtwerten zum Stichtag 31.12.1974 bewertet werden, ab 1975 sind die Bodenrichtwerte zum jeweiligen Anschaffungsjahr zugrunde zu legen.¹⁸

Versicherungswerte

Der Gebäudeversicherungswert stellt einen fiktiven Gebäudewert dar. Er drückt den aktuellen Zeitwert des Objekts für die Versicherungsgesellschaft aus und gibt somit den maximalen Erstattungswert im Schadensfall an. Bei der Ermittlung des Herstellungswerts (= Erfahrungswert für die Eröffnungsbilanz) nach den Gebäudeversicherungswerten wird wie folgt vorgegangen:

Dem Kommunen liegen aus den jeweiligen Versicherungsverträgen die Versicherungssummen der jeweiligen Objekte vor. Diese Versicherungssummen müssen nun mit dem jeweiligen Index des Anschaffungsjahres anhand der Indextabelle für Gebäudeversicherungsumrechnungen¹⁹ multipliziert werden und anschließend durch 100 (da 100 Reichsmark in DM) geteilt werden.²⁰ Dies ergibt die fiktiv ermittelten Herstellungskosten des Objekts zum jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkts, ausgedrückt in DM.

Vereinfachtes Berechnungsbeispiel:

¹⁷ Vgl. Henneke/Strobl/Diemert (2008) Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, §17 Rn.53.

¹⁸ Vgl. Leitfaden zur Bilanzierung, S. 426.

¹⁹ Vgl. Leitfaden zur Bilanzierung, S. 427.

²⁰ Vgl. Leitlinien Kommunale Kostenrechnung in BW, Heft 8 (2002), S.134.

Gebäude	Baujahre 1980;	Versicherungswert 100.000 DM
Herstellungskosten 1980=	$\frac{\text{Versicherungssumme} \times \text{Index}^1}{100}$	(da 100 Reichsmark in DM)
Herstellungskosten 1980 =	$\frac{100.000 \text{ DM}}{100} \times 1.226,3$	= 1.226.300 DM

Dieser Wert ist in Euro umzurechnen und um die Abschreibungen zu mindern.

Der Index zu Berechnung der Versicherungssummen basiert auf dem Baupreisindex des Jahres 1914.

Der Grund, weshalb man ausgerechnet das Jahr 1914 als Basis nimmt, ist, weil es das letzte Jahr war, in dem die Baupreise "stabil" (aussagekräftig) waren und nicht besonderen (Bau-)Preissteigerungen, wie z.B. dem 1. Weltkrieg (ab 1914), unterworfen waren.²¹

²¹ siehe Wikipedia: Gebäudeversicherungswert, http://de.wikipedia.org/wiki/Gleitender_Neuwertfaktor

Berechnung der Bewertungskosten

Die Berechnungen der Personalkosten zur Bewertung der Grundstücke sowie der Immobilien beruhen auf dem KGSt-Bericht 7/2008 - Kosten eines Arbeitsplatzes (Stand 2008/2009).

Die Arbeitsplatzkosten setzen sich folgend zusammen:

- **Personalkosten** (einschließlich Versorgungszuschlägen, Beihilfe, Sozialleistungen usw.)
- **Sachkosten** (Einrichtungen und Ausstattungen, Miete und Betrieb der Räume, Kosten für den Einsatz von Informationstechnik usw.)
- **Verwaltungsgemeinkosten** (Kosten für allgem. Service, Steuerungsdienste, Overheadkosten und Kosten der Querschnittsämter)

Zugrunde gelegt wurde für beide Berechnungen ein Büroarbeitsplatz für einen Sachbearbeiter im Beamtenverhältnis der Besoldungsgruppe A 10 in den alten Bundesländern.

Personalkosten	51.300 Euro
Sachkosten	15.600 Euro
Verwaltungsgemeinkosten	<u>10.260 Euro</u>
Kosten des Arbeitsplatzes im Jahr	77.200 Euro

Unter Berücksichtigung der Arbeitszeit von 1680 Arbeitsstunden¹ bei einer 41 Std./Woche betragen die Kosten je Arbeitsstunde 45,95 Euro.² Dies ergibt bei 8,2 Arbeitsstunden Arbeitsplatzkosten in Höhe von **376,79 Euro** pro Arbeitstag.

¹ Vgl. KGSt Bericht 7/2008, Kosten eines Arbeitsplatzes (Stand 2008/2009), S. 12.

² Vgl. KGSt Bericht 7/2008, Kosten eines Arbeitsplatzes (Stand 2008/2009), S. 16.

Arbeitsplatzkosten zur Bewertung der Grundstücke

Unter der Frage 2.2 des Fragebogens wurde der geschätzte zeitliche Arbeitsaufwand für die Bewertung der Grundstücke abgefragt. Hierbei wurde folgend geantwortet:

weniger als 30 Arbeitstage	6
zwischen 30 und 60 Arbeitstage	16
zwischen 60 und 100 Arbeitstage	9
mehr als 100 Arbeitstage	5

Da bei dieser Frage keine exakten Antworten möglich waren, wurden unter Einbeziehung des KGSt-Berichts näherungsweise folgende Werte ermittelt:

Antwort	berechnet mit	Kosten je Arbeitstag	ermittelte Kosten
weniger als 30 Arbeitstage	30 Arbeitstagen	376,79 Euro	11.304 Euro
zwischen 30 und 60 Arbeitstage	45 Arbeitstagen	376,79 Euro	16.956 Euro
zwischen 60 und 100 Arbeitstage	80 Arbeitstagen	376,79 Euro	30.143 Euro
mehr als 100 Arbeitstage	120 Arbeitstagen	376,79 Euro	45.215 Euro

Arbeitsplatzkosten zur Bewertung der Immobilien

Zur Ermittlung des Bewertungsaufwandes bei den Immobilien wurde analog verfahren. Unter der Frage 3.2 des Fragebogens wurde der geschätzte zeitliche Arbeitsaufwand für die Bewertung der Immobilien abgefragt.

weniger als 60 Arbeitstage	16
zwischen 60 und 100 Arbeitstage	15
zwischen 100 und 200 Arbeitstage	3
zwischen 200 und 300 Arbeitstage	1
mehr als 300 Arbeitstage	2

Da auch hier keine exakten Antworten möglich waren, wurden näherungsweise folgende Werte ermittelt:

Antwort	berechnet mit	Kosten je Arbeitstag	ermittelte Kosten
weniger als 60 Arbeitstage	60 Arbeitstagen	376,79 Euro	22.607 Euro
zwischen 60 und 100 Arbeitstage	100 Arbeitstagen	376,79 Euro	37.679 Euro
zwischen 100 und 200 Arbeitstage	150 Arbeitstagen	376,79 Euro	56.518 Euro
zwischen 200 und 300 Arbeitstage	250 Arbeitstagen	376,79 Euro	94.198 Euro
mehr als 300 Arbeitstage	300 Arbeitstagen	376,79 Euro	113.037 Euro

Anmerkungen und Hinweise zum Hauptnutzen des Neuen kommunalen Haushaltsrechts

Die nachfolgende Auflistung beinhaltet einige Meinungen der teilgenommenen Kommunen zum Hauptnutzen des NKHR.

- Es gibt keinen Nutzen. Das ist ein Firlefanz, den sich irgendein hoch bezahlter Depp ausgedacht hat. Seit Jahrzehnten bestehen und wirtschaften Gemeinden ohne Doppik. Während die Banken mit ihrer kaufmännischen Buchführung weltweit zusammenbrechen, müssen wir uns um so einen Scheiß kümmern.
- Bei den Eigenbetrieben wird kameralistisch gebucht und daraus eine G. u. V. sowie eine Bilanz entwickelt. Vermögenswerte, Ressourcenverbrauch und die weitere Entwicklung der Betriebe lässt sich dort eindeutig ablesen. Auch wir haben unsere Ziele klar definiert. Die Kosten- u. Leistungsrechnung ist bei uns eingeführt und der Produktplan für Baden-Württemberg ist ebenfalls seit 2 Jahren umgesetzt. Mir konnte bis heute niemand (auch keiner der Herren Professoren an der FH Ludwigsburg) überzeugende Argumente nennen, was durch eine doppische Buchungsweise für die Kommunen noch verbessert werden könnte.
- Im Moment noch keinen, vielleicht ergibt sich das während der Einführung.
- Überhaupt keinen Nutzen – vollkommen unnötig, da in Gemeinden unserer Größenklasse genügend Transparenz herrscht. Die Doppik wird somit keinen EURO mehr in die stark strapazierten Gemeindekassen bringen. Man sollte sich seitens des IM überlegen, ob es keine anderen Probleme bei den Kommunen gibt. Natürlich habe ich es etwas leichter über diese Einführung zu urteilen, weil ich Geburtsjahrgang XXXX bin und froh bin, dass dieser „Kelch“ an mir vorübergehen wird. Daher bedaure ich schon heute die jungen Kollegen, die sich mit so etwas vollkommen Unnötigen herumärgern müssen.
- Wechsel in der Sichtweise, Generationsgerechtigkeit, Steuern über Ziele, die Änderung des Buchungsstils alleine (Doppik) alleine bringt ja noch gar nichts.

- Man erhält einen besseren Überblick über den Vermögensstand. Man sieht besser in welchen Bereichen die Kosten (einschließlich Querschnittskosten und kalk. Kosten) anfallen, sofern der Produktplan entsprechend sachbezogen aufgebaut ist.
- Besserer Überblick über Vermögen und dessen Zustand, bessere Steuerung.
- Die vollständige Vermögenserfassung ist ein wichtiger und richtiger Aspekt, die Form der Buchführung völlig nachrangig und irrelevant für die öffentliche Hand.
- Ich sehe keinen wirklichen Vorteil für kleinere Kommunen. Der Arbeitsaufwand wird stark steigen. Die Entscheidungen werden nach wie vor unter politischen Gesichtspunkten getroffen. Hierbei ändert auch eine „kaufmännische Verbuchung“ nichts. Außerdem sehe ich eine Gefahr darin, dass künftig die Verwaltungsspitze Bilanzpolitik betreibt.
- Die Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens halte ich für gut. Dies hat jedoch nichts mit der Einführung der Doppik zu tun. Ich kenne die Doppik gut, da ich sie in BWL am Wirtschaftsgymnasium gelernt habe. Sie ist für den hoheitlichen Bereich aber völlig ungeeignet!!
- Pro: klarere Kostenstrukturen, Beteiligung aller Mitarbeiter an einem gewissen „Kostendenken“ durch Einführung von outputorientierter Produktsteuerung. Contra: zusätzlicher Verwaltungsaufwand = zusätzliche Kosten, Zwang der Gemeinden, erwirtschaftete Abschreibungen als Liquiditätsreserve zu halten, führt zu unkalkulierbaren wirtschaftlichen Konsequenzen. Die Auswirkungen auf die politischen Diskussionen sind nicht absehbar bzw. untersucht. Führt die Einführung der Doppik zu flächendeckenden Schließungen von Hallenbädern, Freibädern, Büchereien und anderen freiwilligen Einrichtungen, weil ansonsten ohne drastische Hebesatzerhöhungen ein Haushaltsausgleich nicht mehr bewerkstelligt werden kann? Die Erfahrungen bei der Einführung der neuen Steuerungsinstrumente bei der Landesverwaltung zeigen, dass die Verwaltung nicht so unwirtschaftlich arbeitet, wie unsere Politik uns oft glauben machen will. Wenn dies nicht der Fall ist, werden die Kosten der Reform sich auch nicht, wie vom IM proklamiert, amortisieren. Welche Konsequenzen wird dies für die Abgabenzahler haben? Die Einführung der Doppik nutzt jemandem, sicher aber nicht dem Steuerzahler und somit dem Bürger.
- Werteverzehr wird dokumentiert.

- Generationengerechtigkeit und da Abschreibungen erwirtschaftet werden müssen entsteht eine Sensibilisierung der Entscheidungsträger bei neuen Investitionen.
- Ein gewisser Mehrnutzen wird allerdings darin gesehen, dass eine Harmonisierung der Buchungssysteme erfolgt (Eigenbetriebe, Hoheitsbereich). Weiterhin erwarten wir ein neues Kostenbewusstsein und eine gleichmäßige Belastung der Generationen, aufgrund der möglichen Rückstellung.
- Der Verwaltungsaufwand ist viel zu groß und hat immense Kosten zur Folge. Außerdem sind versch. Punkte bis heute noch nicht geklärt (z.B. Ausgleich des Haushalts). Nicht nachvollziehbar ist, dass den Gemeinden die Einführung der Doppik vorgeschrieben wird, das Land Baden-Württemberg dies jedoch für seinen Bereich nicht durchführt.
- In der Transparenz von Aufwand + Ertrag; Vergleichbarkeit mit anderen Kommunen eher möglich.
- Rücklagen bilden, Reinvestitionen langfristig planen und Folgekosten genauer betrachten bei Neuinvestition. Die Kosten- und Leistungsrechnung bringt in der Zukunft einen besseren Überblick.
- Nutzen??? Ist diese Frage ironisch gemeint??? Es gibt keinerlei Nutzen für Kommunen < 20.000 Einwohner. Für die Kommunen bedeutet die Doppik lediglich unnötigen Mehraufwand, der Arbeits- und Finanzmittel der Kommunen bindet und somit die kommunale Investitionstätigkeit massiv schwächt!!!! Ergebnis wird sein, dass die kommunale Selbstverwaltung weiter massiv ausgehöhlt wird.

Literaturverzeichnis

- Baetge, Jörg / Kirch, Hans-Jürgen / Thiele Stefan (2007)
Bilanzen – Westfälisches Wilhelms-Universität Münster, Institut der
Wirtschaftsprüfer (IDW), 9. aktualisierte Auflage, IDW Verlag
GmbH, Münster und Wuppertal 2007, ISBN 978 3 8021 1322 2
- Eisele, Wolfgang (2002)
Technik des betrieblichen Rechnungswesens – Vahlens Handbü-
cher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Buchführung und
Bilanzen, Kosten- und Leistungsrechnen, Sonderbilanzen, Mün-
chen, Verlag Franz Vahlen GmbH, ISBN: 3-8006-2799
- Faiß, Konrad / Lang, Manfred / Nothais, Klaus / Giebler, Peter (2002)
Kommunales Wirtschaftsrecht in Baden Württemberg, Systemati-
sche Darstellung zur Finanzwirtschaft der Kommunen, 7. Auflage,
Richard Boorberg Verlag, ISBN: 3-415-02887-9
- Fudalla, Mark / Tölle, Martin / Wöste, Christin / zur Mühlen Manfred (2008)
Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung –
Grundsätze für das „Neue Kommunale Finanzmanagement“ (NKF),
Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2008, ISBN 978-3-503-
11241-8
- Henneke, Hans-Günter / Strobl, Heinz / Diemert, Dörte (2008)
Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft – Doppik Neue Steue-
rung, Berlin, Frickenhausen, Münster, Verlag C.H. Beck oHG, Mün-
chen, ISBN: 978 3 406 57088 9
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)
Stellungnahme an das Innenministerium Baden – Württemberg vom
2.Mai 2005 zu den Arbeitsentwürfen vom 28. Januar 2005 zur Ein-
führung eines Neuen Kommunalen Haushaltsrechts (NKHR)
- Innenministerium Baden-Württemberg (Hrsg.) (2002)
Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg,
Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum
kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 8, zweite
überarbeitete und ergänzte Auflage, Stuttgart, Staatsanzeiger für
Baden-Württemberg GmbH
- Innenministerium Baden-Württemberg Az: 2-2241.0/99
Arbeitsentwurf Verordnung des Innenministeriums über die Haus-
haltswirtschaft der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung –
GemHVO), Stand 21.12.2007,
<http://www.innenministerium.baden-wuerttemberg.de/fm7/1227/Arbeitsentwurf%20zur%20GemHVO.pdf>, 3. Februar 2009, 14:00 Uhr

- Lüder, Klaus (1999)
Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushaltswesens, Staatsanzeiger für Baden – Württemberg GmbH, Heft 6, 2. überarbeitete Auflage, 1999
- Marettke, Christian / Dörschell, Andreas / Hellenbrand, Andreas (2004)
Kommunales Vermögen richtig bewerten – Haufe Praxisratgeber zur Erstellung der Eröffnungsbilanz und als Grundlage der erweiterten Kameralistik, München, Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co KG
- Maiello, Carmine (2006)
Verhaltenswissenschaftliche Forschung für Einsteiger: Methodenlehre, Statistik und Computergestützte Datenauswertung, Band 10, 2006, Landau
- Notheis, Klaus / Ade, Klaus (2006)
Das Neue Kommunale Haushaltsrecht Baden-Württemberg – Leitfaden für Praxis, Aus- und Fortbildung-, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, ISBN: 3-415-03804-1
- Proll, Uwe / Reckert, Klaus (2006)
Neues Kommunales Finanzmanagement, Rahmenbedingungen, Hintergründe, Potenziale und Fallstricke der Reform des Gemeindehaushalts, Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft. m. b. H., 1. Auflage, Köln, ISBN 978-3-89817-512-8
- Reschel, Richard (2007)
Einführung in die Soziologie und die Sozialstruktur der Bundesrepublik Deutschland und des Landes Baden-Württemberg, Skript zur Lehrveranstaltung, Stand 2007
- Schuster, Falko (2007)
Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden, Verwaltungsdoppik im Neuen Kommunalen Rechnungswesen und Finanzmanagement, 2. Auflage, Oldenbourg Verlag München, ISBN 978 3 486 58221 5
- Schuster, Falko (2008)
Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, Basiswissen NKF und NKR, 1. Auflage, Oldenbourg Verlag München, ISBN 978 3 486 58437 0
- Simon, Jürgen / Cors Klaus / Troll Max (1997)
Handbuch der Grundstücksbewertung, Verkehrswerte, Feuerversicherungswerte, Steuerbilanzwerte, Einheitswerte, Grundbesitzwerte bei Geschäfts- und Fabrikgrundstücken, Hannover, Essen, Bonn, 4. Auflage, Verlag Vahlen München, 1997, ISBN: 3 8006 2148 7

- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (1999)
Abschreibungssätze in der Kommunalverwaltung, KGSt, Bericht
1/1999, Köln
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (2003)
Fortbildungen für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen,
KGSt, Bericht 11/2003, Köln
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (2004)
Einführungsstrategien für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen,
KGSt, Bericht 2/2004, Köln
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2005)
Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen im neuen Haushalts-
und Rechnungswesen, KGSt, Bericht 9/2005, Köln
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2007)
Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen,
Band 1: Grundlagen, Optionen, Vorgehensmodelle, KGSt, Bericht
8/2007, Köln
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2007)
Rechnungsprüfung im Neuen Haushalts- und Rechnungswesen,
Band 2: Prüfung der Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss, KGSt,
Bericht 8/2007, Köln
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2008)
Stand der Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens,
Ergebnisse einer bundesweiten Umfrage, KGSt, Bericht
4/2008, Köln
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement 2008/2009
Kosten eines Arbeitsplatzes (Stand 2008/2009), KGSt, Bericht
7/2008, Köln

Internet

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

<http://www.nkhr-bw.de/servlet/PB/show/1178317/>

Leitfaden%20Bilanzierung%20Stand%2029%2010%202007_

Stand 29. Oktober 2007, 4. Februar 2009, 15:08 Uhr

Geschäftsbericht 2008 der Gemeindeprüfungsanstalten

<http://www.gpabw.de/ftp/gb2008.pdf>, 4. Februar 2009, 14:03 Uhr

Landtag von Baden-Württemberg

Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu der Mitteilung der Landesregierung vom 19. Dezember 2007 Bericht der Landesregierung zu einem Beschluss des Landtags, Beratende Äußerung des Rechnungshofs vom 27. März 2007 zur Wirtschaftlichkeit des Projekts NSI in der Landesverwaltung, Drucksache 14 / 2354, 14. Wahlperiode http://www.landtag-bw.de/WP14/Drucksachen/2000/14_2354_D.PDF, 4. Februar 2009, 14:08 Uhr

Innenministerium Baden-Württemberg

Gesetzesentwurf der Landesregierung ‚Gesetz zur Reform des Gemeindehaushalts, Stand 23.01.2009 http://www.nkhr-bw.de/servlet/PB/show/1287031/KV_Reform%20GHH_Gesetzesentwurf.pdf, 16. Februar 2009, 08:12 Uhr

Doppik: Kein Problem in Freiensteinau FREIENSTEINAU

„Die Begriffe waren unser erstes Problem. Bei uns sagt manchmal die eine etwas und die andere weiß nicht, wovon die Rede ist“, erzählt Sonja Höbeler und schmunzelt. http://www.fuldaerzeitung.de/druckvorschau/art14187,682120?_FRAME=33, 4. Februar 2009, 16:12 Uhr

Normalherstellungskosten 2000 (NHK 2000)

Gemäß den Wertermittlungsrichtlinien des Bundes und dem Rund-erlass des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen vom 01.12.2002 (BS 12 – 63 05 04 – 30/1), Gebäudekatalog der Normalherstellungskosten

Wikipedia Gebäudeversicherungswert, Zugriff: 22.01.2009 13:29 Uhr,

http://de.wikipedia.org/wiki/Gleitender_Neuwertfaktor, 4. Februar 2009, 12:42 Uhr

Acht Studenten legen Doppik-Grundstein in Benningen, erschienen am 1. Dezember 2008,

<http://www.haushaltssteuerung.de/dokumente/interview-doppik-nkhr-benningen-am-neckar.pdf>, 4. Februar 2009, 12:21 Uhr

Zeitschriften

Der Gemeindehaushalt (2002)

Fachzeitschrift für das kommunale Haushalts- und Wirtschaftsrecht, das Kassen-, Rechnungs- und Prüfungswesen sowie das gesamte kommunale Abgabenrecht, Wohltmann Matthias: Reform des kommunalen Haushaltsrechts jetzt zügig vorantreiben, Juli 2002, S. 165–167

Gemeindezeitung Baden-Württemberg (2004)

Berthold Ernst: Die kamerale Nachbetrachtung eines kommunalen kaufmännischen Rechnungsabschlusses oder: wissen wir überhaupt was wir tun? BWGZ 8/2004, S. 243–245.

Gemeindezeitung Baden-Württemberg (2008)

Die Gemeinde: Haushaltsregelungen müssen realistisch bleiben, BWGZ 10/2008, S. 306, hrsg. vom Gemeindetag Baden-Württemberg.

Der Gemeinshaushalt (2008)

Fachzeitschrift für das kommunale Haushalts- und Wirtschaftsrecht, das Kassen-, Rechnungs- und Prüfungswesen sowie das gesamte kommunale Abgabenrecht, Jens Radde und Urte Lickfett: Die Bewertung vom Erbaugrundstücken in der kommunale Bilanz, September 2008, S. 195 ff.

der gemeinderat (2008)

Das unabhängige Magazin für die kommunale Praxis, Ausgabe 12/2008, Wolfram Markus: Zwischen Hoffen und Bangen: Wie wird sich die finanzielle Lage der Kommunen infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise entwickeln? S. 8–9.

Selbstständigkeitserklärung

Ich versichere, dass ich diese Diplomarbeit selbstständig und nur unter der Verwendung der angegebenen Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe.

Ditzingen, 16.02.2009

Unterschrift

Beschlussniederschrift

über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder
am 21. November 2003 in Jena

**TOP 26: Reform des Gemeindehaushaltsrechts;
 Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haus-
 halts- und Rechnungswesen**

Berichterstattung: Baden-Württemberg

Hinweis: AK III am 24./26.10.00 zu TOP 6.1, 6.2

 IMK am 23./24.11.00 TOP 36.2

 AK III am 10./11.10.02 zu TOP 6

 AK III am 28./29.04.03 zu TOP 6

 AK III am 16./17.10.03 zu TOP 10

Veröffentlichung: Freigabe Beschluss und Bericht mit Anlagen

Az: VIII F 1.3

Beschluss:

1. Die IMK nimmt den Bericht zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts mit den beigefügten Anlagen zustimmend zur Kenntnis. Auf der Grundlage der IMK-Beschlüsse
 - vom 11.06.1999 über die „Konzeption zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts“ und
 - vom 24.11.2000 über Eckpunkte für die Reform des kameralistischen Haushalts- und Rechnungssystems sowie Eckpunkte für ein kommunales Haushalts- und Rechnungssystem auf der Grundlage der doppelten Buchführung

Beschlussniederschrift

über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder
am 21. November 2003 in Jena

noch TOP 26

soll durch die Reform des Gemeindehaushaltsrechts

- das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen von der bislang zahlungsorientierten Darstellungsform auf eine ressourcenorientierte Darstellung umgestellt und
- die Steuerung der Kommunalverwaltungen statt durch die herkömmliche Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung) durch die Vorgabe von Zielen für die kommunalen Dienstleistungen (Outputsteuerung) ermöglicht werden.

Die IMK geht davon aus, dass die Reform des kommunalen Haushaltsrechts einen grundlegenden Wandel der kommunalen Haushaltswirtschaft und der Kommunalverwaltungen bewirken wird.

2. Die IMK empfiehlt, die vom AK III vorgelegten Textentwürfe für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts

- Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen,
- Gemeindehaushaltsverordnung für die erweiterte kameralistische Buchführung,
- Produktrahmen mit Erläuterungen,
- Empfehlung für Kontenrahmen,

zur Grundlage bei der Umsetzung in den Ländern zu machen.

Sie betont, dass die Regelungsvorschläge für länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede Raum lassen. Es besteht Übereinstimmung, dass länderspezifische Abweichungen nicht die Grundzüge der Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts in Frage stellen sollen.

Beschlussniederschrift

über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder
am 21. November 2003 in Jena

noch TOP 26

3. Die IMK nimmt weiterhin zur Kenntnis, dass zur Begleitung des Normregelungsverfahrens beim Unterausschuss „Kommunale Wirtschaft und Finanzen“ des AK III eine „Arbeitsgruppe Haushaltsrecht“ eingerichtet worden ist.
4. Der Vorsitzende wird gebeten, den Beschluss und Bericht dem Vorsitzenden der Finanzministerkonferenz mit der Bitte zuzuleiten, der IMK die Haltung der FMK zu der skizzierten Reform des Gemeindehaushaltsrechts zu übermitteln.

Protokollnotiz RP:

Rheinland-Pfalz trägt den aus dem „Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit“ abgeleiteten Deckungsgrundsatz für den Haushaltsausgleich nicht mit. Stattdessen sei lediglich zu fordern, überproportionale Lasten nicht auf zukünftige Generationen zu verlagern. Aus dieser Forderung könne im Umkehrschluss keinesfalls gefordert werden, dass ein bestimmtes Maß an Vorteilen von Generation zu Generation weitergegeben werden müsse. Gerade aufgrund der gesellschaftlichen Strukturentwicklung komme dem Ressourcenverbrauch, soweit er über die abgabenrechtlich normierten Abschreibungen hinaus in anderen Abschreibungen zum Ausdruck kommt, eine andere Qualität zu. Im Hinblick auf den Deckungsgrundsatz seien letztlich die Abschreibungen außerhalb der abgabenrechtlich normierten Bereiche von einer obligatorischen Verpflichtung der Deckung durch laufende Erträge auszunehmen; eine fakultative Einbeziehung aufgrund jeweils landesinterner Entscheidung oder auch „freiwillige“ Deckung durch die Kommunen selbst stehe dem nicht entgegen.

Protokollnotiz SH:

Schleswig-Holstein weist auf folgendes hin:

1. Ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen führt im Vergleich zum derzeitigen kameralen Haushalts- und Rechnungswesen zu einem deutlich höheren Verwaltungsaufwand. Dies gilt – etwas abgeschwächt – auch für den Leitentwurf für eine erweiterte Kameralistik mit vollständiger Vermögenserfassung und –bewertung sowie flächendeckender Berücksichtigung der Abschreibungen. Kommunen könnten dies als einen neuen Standard ansehen, der sie nicht nur verwaltungsmäßig, sondern auch kostenmäßig belastet. Eine Forderung nach finanziellem Ausgleich kann nicht ausgeschlossen werden. Dies gilt insbesondere für kleinere Gemeinden, bei denen der Nutzen durch die erhöhte Transparenz durch die Ausweisung des Ressourcenverbrauchs relativ gering ist. Vor diesem Hintergrund ist auch die zurückhaltende Einlassung der kommunalen Spitzenverbände in Ziffer 3.5 nachvollziehbar.

Beschlussniederschrift

über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder
am 21. November 2003 in Jena

noch TOP 26

2. Der Schulungs- und Fortbildungsbedarf des Personals ist erheblich.
3. Beide Leitentwürfe für ein neues kommunales Haushaltsrecht weisen den Ressourcenverbrauch durch flächendeckende Berücksichtigung der Abschreibungen unter Einbeziehung der Zuführungen zu Rückstellungen/Rücklagen für ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen aus. Im Vergleich zum derzeitigen kameralen Haushalts- und Rechnungswesen führt das zu einer Verschlechterung des ausgewiesenen Haushaltsergebnisses (Anmerkung: Eine Belastung der Liquiditätslage der Kommunen ergibt sich nicht.) Die Zahl der Kommunen mit unausgeglichenem Haushalt wird zunehmen. Gleichzeitig wird erstmals das gesamte Vermögen der Kommunen und deren Eigenkapitalausstattung offengelegt. Auf mögliche Diskussionen über die Finanzverteilung zwischen Land und Kommunen wird hingewiesen.
4. Es gibt nur wenige Kommunen, die bereits einen Abschluss entsprechend den Leitentwürfen vorgelegt haben. Angaben über die Höhe der zu erwartenden Verschlechterung der ausgewiesenen Haushaltsergebnisse durch die Systemumstellung lassen sich daher nicht machen. Dies gilt auch für die Höhe des Vermögens und der Eigenkapitalausstattung der Kommunen.

Arbeitsentwurf

Verordnung

des Innenministeriums über
die Haushaltswirtschaft der Gemeinden
(Gemeindehaushaltsverordnung - GemHVO)
vom

Auf Grund von § 99 und § 144 Satz 1 Nr. 14, 16, 18 bis 26 der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg in der Fassung vom 24. Juli 2000 (GBl. S. 582, ber. S. 698), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 2008 (GBl. S.), wird, zu § 144 Satz 1 Nr. 14 im Benehmen mit dem Finanzministerium, verordnet:

INHALTSÜBERSICHT

ERSTER ABSCHNITT

Haushaltsplan, Finanzplanung

- § 1 Bestandteile des Haushaltsplans, Gesamthaushalt, Anlagen
- § 2 Ergebnishaushalt
- § 3 Finanzhaushalt
- § 4 Teilhaushalte, Budgets
- § 5 Stellenplan
- § 6 Vorbericht
- § 7 Haushaltsplan für zwei Jahre
- § 8 Nachtragshaushaltsplan
- § 9 Finanzplan

ZWEITER ABSCHNITT

Planungsgrundsätze

- § 10 Allgemeine Planungsgrundsätze
- § 11 Verpflichtungsermächtigungen
- § 12 Investitionen
- § 13 Verfügungsmittel
- § 14 Kosten- und Leistungsrechnungen
- § 15 Fremde Finanzmittel
- § 16 Weitere Vorschriften für Erträge und Aufwendungen
- § 17 Erläuterungen

DRITTER ABSCHNITT

Deckungsgrundsätze

- § 18 Grundsatz der Gesamtdeckung
- § 19 Zweckbindung
- § 20 Deckungsfähigkeit
- § 21 Übertragbarkeit

VIERTER ABSCHNITT

Liquidität und Rücklagen

- § 22 Liquidität
- § 23 Rücklagen

FÜNFTER ABSCHNITT

Haushaltsausgleich und Deckung von Fehlbeträgen

- § 24 Haushaltsausgleich
- § 25 Deckung von Fehlbeträgen des Jahresabschlusses

SECHSTER ABSCHNITT

Weitere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

- § 26 Überwachung der Erträge und Forderungen
- § 27 Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen
- § 28 Berichtspflicht
- § 29 Haushaltswirtschaftliche Sperre
- § 30 Vorläufige Rechnungsvorgänge
- § 31 Vergabe von Aufträgen
- § 32 Stundung, Niederschlagung und Erlass
- § 33 Kleinbeträge

SIEBTER ABSCHNITT

Buchführung und Inventar

- § 34 Buchführung
- § 35 Führung der Bücher
- § 36 Bücher, Belege
- § 37 Inventar, Inventur
- § 38 Inventurvereinfachungsverfahren
- § 39 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

ACHTER ABSCHNITT

Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden

- § 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbot, Vermögen
- § 41 Rückstellungen
- § 42 Vorbelastung künftiger Haushaltsjahre
- § 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze
- § 44 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden
- § 45 Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 46 Abschreibungen

NEUNTER ABSCHNITT

Jahresabschluss

- § 47 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung
- § 48 Rechnungsabgrenzungsposten
- § 49 Ergebnisrechnung
- § 50 Finanzrechnung
- § 51 Planvergleich
- § 52 Vermögensrechnung (Bilanz)
- § 53 Anhang
- § 54 Rechenschaftsbericht
- § 55 Vermögensübersicht, Verbindlichkeitenübersicht

ZEHNTER ABSCHNITT

Gesamtabschluss

- § 56 Konsolidierter Gesamtabschluss
- § 57 Kapitalflussrechnung
- § 58 Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz

ELFTER ABSCHNITT

Übergangs- und Schlussvorschriften

- § 59 Übergangsbestimmung für Sanierungs-, Entwicklungs- und Umlegungsmaßnahmen
- § 60 Sondervermögen, Treuhandvermögen
- § 61 Begriffsbestimmungen
- § 62 Erstmalige Bewertung (Eröffnungsbilanz)
- § 63 Berichtigung der Eröffnungsbilanz
- § 64 Inkrafttreten, Übergangszeit

ERSTER ABSCHNITT
Haushaltsplan, Finanzplanung

§ 1

Bestandteile des Haushaltsplans, Gesamthaushalt, Anlagen

(1) Der Haushaltsplan besteht aus

1. dem Gesamthaushalt,
2. den Teilhaushalten und
3. dem Stellenplan.

(2) Der Gesamthaushalt besteht aus

1. dem Ergebnishaushalt (§ 2),
2. dem Finanzhaushalt (§ 3) und
3. je einer Übersicht (Haushaltsquerschnitt) über die Erträge und Aufwendungen der Teilhaushalte des Ergebnishaushalts (§ 4 Abs. 3) sowie der Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen der Teilhaushalte des Finanzhaushalts (§ 4 Abs. 4 und § 11).

(3) Dem Haushaltsplan sind beizufügen

1. der Vorbericht,
2. der Finanzplan mit dem ihm zugrunde liegenden Investitionsprogramm; ergeben sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans wesentliche Änderungen für die folgenden Jahre, so ist ein entsprechender Nachtrag beizufügen,
3. das Haushaltsstrukturkonzept, wenn ein solches erstellt werden muss,
4. eine Übersicht über die aus Verpflichtungsermächtigungen in den einzelnen Jahren voraussichtlich fällig werdenden Auszahlungen; werden Auszahlungen in den Jahren fällig, auf die sich der Finanzplan noch nicht erstreckt, ist die voraussichtliche Deckung des Zahlungsmittelbedarfs dieser Jahre besonders darzustellen.
5. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten aus Anleihen, Kreditaufnahmen und Rechtsgeschäften, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, der Rückstellungen und der Rücklagen zu Beginn des Haushaltsjahres,
6. der letzte Gesamtabschluss,

7. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
8. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Unternehmen und Einrichtungen, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 Prozent beteiligt ist oder eine kurz gefasste Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen und
9. eine Übersicht über die Budgets nach § 4 Abs. 5.

§ 2

Ergebnishaushalt

(1) Der Ergebnishaushalt enthält

als ordentliche Erträge

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuweisungen und Zuwendungen (nicht für Investitionen), Umlagen und aufgelöste Investitionszuwendungen und -beiträge,
3. sonstige Transfererträge,
4. öffentlich-rechtliche Entgelte (ohne Investitionsbeiträge),
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Zinsen, Darlehensrückflüsse und ähnliche Erträge,
8. aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen und
9. sonstige ordentliche Erträge;
10. Summe der ordentlichen Erträge (Summe Nummer 1 bis 9);

als ordentliche Aufwendungen

11. Personalaufwendungen,
12. Versorgungsaufwendungen,
13. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
14. planmäßige Abschreibungen,
15. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Aufwendungen,
16. Transferaufwendungen (u. a. Abschreibungen auf Investitionsförderungsmaßnahmen) und
17. sonstige ordentliche Aufwendungen;

18. Summe der ordentlichen Aufwendungen (Summe Nummer 11 bis 17);
 19. ordentliches Ergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 10 und 18);
 20. Fehlbetragsabdeckung aus Vorjahren;
 21. veranschlagtes ordentliches Ergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 19 und 20);
 22. realisierbare außerordentliche Erträge und
 23. realisierbare außerordentliche Aufwendungen;
 24. veranschlagtes Sonderergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 22 und 23);
 25. veranschlagtes Gesamtergebnis (Überschuss oder Fehlbetrag; Summe aus den Salden Nummer 21 und 24);
- sowie als Fehlbetragsabdeckung, soweit nicht nach Nummer 20 abgedeckt
26. die Entnahme aus Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses nach § 25 Abs. 1,
 27. die Entnahme aus Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses nach § 25 Abs. 2,
 28. den Fehlbetragsvortrag auf das ordentliche Ergebnis des Folgejahres,
 29. die Minderung des Basiskapitals nach § 25 Abs. 3.

(2) Unter den Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ sind die nicht der Rechnungsperiode zuzuordnenden (periodenfremden), regelmäßig und unregelmäßig anfallenden Erträge und Aufwendungen, insbesondere Gewinne und Verluste aus Vermögensveräußerung, auszuweisen.

§ 3

Finanzhaushalt

Der Finanzhaushalt enthält
aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. Einzahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der veranschlagten zahlungswirksamen ordentlichen Erträge) und
2. Auszahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der veranschlagten zahlungswirksamen ordentlichen Aufwendungen);

3. Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit - ordentliches Ergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 1 und 2);
4. Einzahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierbaren außerordentlichen zahlungswirksamen Erträge ohne Einzahlungen aus Investitionstätigkeit) und
5. Auszahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierbaren außerordentlichen zahlungswirksamen Aufwendungen ohne Auszahlungen aus Investitionstätigkeit);
6. Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit - Sonderergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 4 und 5);
7. Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit - Gesamtergebnis (Summe aus den Salden Nummer 3 und 6);
aus Investitionstätigkeit
8. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
9. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit,
10. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen,
11. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögen und
12. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit;
13. Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 8 bis 12);
14. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
15. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
16. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen,
17. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögen,
18. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen und
19. Auszahlungen für sonstige Investitionen;
20. Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 14 bis 19);
21. Saldo aus Investitionstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 13 und 20);
22. veranschlagter Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelfehlbetrag (Summe aus den Salden Nummer 7 und 21);
aus Finanzierungstätigkeit
23. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,

24. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,
25. Entnahme aus Liquiditätsreserve (einschließlich Aufnahme innerer Darlehen für Investitionen) und
26. Zuführung an Liquiditätsreserve (einschließlich Tilgung innerer Darlehen für Investitionen);
27. Saldo aus Finanzierungstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 23 bis 26);
28. Finanzierungsmittelbestand (Summe der Salden Nummer 22 und 27).

§ 4

Teilhaushalte, Budgets

(1) Der Gesamthaushalt ist in Teilhaushalte zu gliedern. Die Teilhaushalte können nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gebildet werden. Mehrere Produktbereiche können zu Teilhaushalten zusammengefasst und Produktbereiche nach vorgegebenen Produktgruppen auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden. Die Teilhaushalte sind in Produktbereiche, Produktgruppen und Produkte sowie in einen Ergebnishaushalt und in einen Finanzhaushalt zu gliedern.

(2) Jeder Teilhaushalt bildet mindestens eine Bewirtschaftungseinheit (Budget). Die Budgets sind jeweils einem Verantwortungsbereich zuzuordnen. In den Teilhaushalten sind die Produktgruppen darzustellen, zusätzlich sollen Schlüsselprodukte, die Leistungsziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung dargestellt werden.

(3) Der Teilergebnishaushalt enthält

1. die anteiligen ordentlichen Erträge nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 9, soweit diese nicht zentral veranschlagt werden,
2. die anteiligen ordentlichen Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 11 bis 17, soweit nicht zentral veranschlagt,
3. die anteilige Fehlbetragsabdeckung aus Vorjahren (§ 2 Abs. 1 Nr. 20),
4. Erträge aus internen Leistungen,

5. Aufwendungen für interne Leistungen,
6. kalkulatorische Kosten und
7. den kalkulatorischen Fehlbetragsvortrag aus dem Vorjahr.

Bei den kalkulatorischen Kosten können im Teilhaushalt auch kalkulatorische Zinsen verrechnet werden, soweit sie die Fremdzinsen nach § 2 Abs. 1 Nr. 15 übersteigen.

Für jedes Haushaltsjahr sind

1. die Summe der ordentlichen Erträge und Aufwendungen,
2. der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge, der Summe der ordentlichen Aufwendungen und der Ergebnisabdeckung aus Vorjahren als veranschlagter Aufwands-/Ertragsüberschuss (anteiliges veranschlagtes ordentliches Ergebnis),
3. der Saldo aus den Nummern 4 bis 7 des Satzes 1 als veranschlagtes kalkulatorisches Ergebnis und
4. die Summe der Salden der Nummern 2 und 3 als veranschlagter Nettoressourcenbedarf oder Nettoressourcenüberschuss auszuweisen.

(4) Der Teilfinanzhaushalt enthält aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. den anteiligen Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf nach § 3 Nr. 7,

und für die Investitionstätigkeit

2. die anteiligen Einzahlungen nach § 3 Nr. 8 bis 12 und
3. die anteiligen Auszahlungen nach § 3 Nr. 14 bis 19.

Für jedes Haushaltsjahr ist der Saldo aus dem anteiligen Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf nach Nr. 1 und aus den anteiligen Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit als anteiliger veranschlagter Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzmittelbedarf auszuweisen. Abweichend von den Sätzen 1 und 2 kann der Teilfinanzhaushalt auf die Darstellung der Investitionstätigkeit beschränkt werden (Satz 1 Nr. 2 und 3). Die Investitionen oberhalb der örtlich festgelegten Wertgrenzen sind einzeln unter Angabe der Investitionssumme, der bereit gestellten Finanzierungsmittel, der Gesamtkosten der Maßnahme und der Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre darzustellen.

(5) Werden Teilhaushalte nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert (Absatz 1 Satz 2), sind dem Haushaltsplan eine Übersicht über die Zuordnung der

Produktbereiche und Produktgruppen zu den Teilhaushalten und eine Übersicht über die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen des Ergebnishaushalts zu dem verbindlich vorgegebenen Produktrahmen als Anlage beizufügen.

§ 5 Stellenplan

(1) Der Stellenplan hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Arbeitnehmer auszuweisen. Soweit erforderlich, sind in ihm die Amtsbezeichnungen für Beamte festzusetzen. Stellen von Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert auszuweisen. In einer Übersicht ist die Aufteilung der Stellen auf die Teilhaushalte darzustellen.

(2) Im Stellenplan ist ferner für die einzelnen Besoldungs- und Entgeltgruppen die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben. Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sind zu erläutern.

(3) Soweit ein dienstliches Bedürfnis besteht, dürfen im Stellenplan ausgewiesene

1. Planstellen mit Beamten einer niedrigeren Besoldungsgruppe derselben Laufbahn besetzt werden,
2. freigewordene Planstellen des Eingangsamts einer Laufbahn des höheren, gehobenen oder mittleren Dienstes mit Beamten der nächstniedrigeren Laufbahn besetzt werden, deren Aufstieg in die nächsthöhere Laufbahn vom Dienstherrn beabsichtigt ist,
3. Planstellen des Eingangsamts einer Laufbahn vorübergehend mit Beamten zur Anstellung besetzt werden, deren Anstellung vom Dienstherrn beabsichtigt ist, und
4. freigewordene Planstellen mit Arbeitnehmern einer vergleichbaren oder niedrigeren Entgeltgruppe besetzt werden, längstens jedoch für die Dauer von fünf Jahren.

§ 6

Vorbericht

Der Vorbericht gibt einen Überblick über die Entwicklung und den Stand der Haushaltswirtschaft unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde. Er soll eine durch Kennzahlen gestützte, wertende Analyse der finanziellen Lage und ihrer voraussichtlichen Entwicklung enthalten. Insbesondere soll dargestellt werden,

1. welche wesentlichen Ziele und Strategien die Gemeinde verfolgt und welche Änderungen gegenüber dem Vorjahr eintreten,
2. wie sich die wichtigsten Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, das Vermögen und die Verbindlichkeiten, mit Ausnahme der Kassenkredite, in den beiden dem Haushaltsjahr vorangehenden Jahren entwickelt haben und im Haushaltsjahr entwickeln werden,
3. wie sich unter Berücksichtigung einer Fehlbetragsabdeckung aus Vorjahren das Gesamtergebnis und die Rücklagen in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahren entwickeln werden und in welchem Verhältnis sie zum Deckungsbedarf des Finanzplans nach § 9 Absatz 4 stehen,
4. welche Investitionen im Haushaltsjahr geplant sind und welche finanziellen Auswirkungen hieraus sich für die folgenden Jahre ergeben,
5. in welchem Umfang Eigenmittel zur Finanzierung von Investitionen und in welchem Umfang Mittel aus längerfristigen Rückstellungen eingesetzt werden,
6. welcher Finanzierungsbedarf für die Auflösung von Rückstellungen entsteht und welche Auswirkungen sich daraus im Finanzplanungszeitraum ergeben,
7. in welchen wesentlichen Punkten der Haushaltsplan vom Finanzplan des Vorjahres abweicht und
8. wie sich der Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Finanzmittelbedarf, der Bestand an liquiden Mitteln und der Zahlungsmittelbestand im Vorjahr entwickelt haben, in welchem Umfang Kassenkredite in Anspruch genommen worden sind und wie sich der Zahlungsmittelbestand im Haushaltsjahr voraussichtlich entwickeln wird.

§ 7

Haushaltsplan für zwei Jahre

(1) Werden in der Haushaltssatzung Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre getroffen, sind im Haushaltsplan die Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen und die Verpflichtungsermächtigungen für jedes der beiden Haushaltsjahre getrennt zu veranschlagen. Soweit es unumgänglich ist, kann hierbei von Vorschriften über die äußere Form des Haushaltsplans abgewichen werden.

(2) Die Fortschreibung des Finanzplans für das zweite Haushaltsjahr (§ 85 Abs. 5 GemO) ist vom Gemeinderat vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres zu beschließen.

(3) Anlagen nach § 1 Abs. 3 Nr. 6, 7 und 8, die nach der Verabschiedung eines Haushaltsplans nach Absatz 1 erstellt worden sind, sind der Fortschreibung nach Absatz 2 beizufügen.

§ 8

Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Erträge und Einzahlungen sowie Aufwendungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung bereits geleistet, angeordnet oder übersehbar sind, sowie die damit zusammenhängenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. Bereits geleistete oder angeordnete über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen einschließlich ihrer Deckung sind nachrichtlich anzugeben.

(2) Enthält der Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen, sind deren Auswirkungen auf den Finanzplan anzugeben; die Übersicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 ist zu ergänzen.

§ 9

Finanzplan

(1) Der Finanzplan besteht aus einer Übersicht über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen und des zu veranschlagenden Gesamtergebnisses des Ergebnishaushalts und einer Übersicht über die Entwicklung der Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzhaushalts. Für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen ist eine Gliederung nach Produktbereichen oder Teilhaushalten vorzunehmen. Die Gliederung richtet sich nach den Mustern.

(2) In das dem Finanzplan zugrundezulegende Investitionsprogramm sind die im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen. Jeder Jahresabschnitt soll die fortzuführenden und neuen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen mit den auf das betreffende Jahr entfallenden Teilbeträgen wiedergeben. Unbedeutende Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen können zusammengefasst werden.

(3) Bei der Aufstellung und Fortschreibung des Finanzplans sollen die vom Innenministerium auf der Grundlage der Empfehlungen des Finanzplanungsrats bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

(4) Der Finanzplan soll für die einzelnen Jahre, spätestens im letzten Jahr, bei Erträgen und Aufwendungen ausgeglichen sein, sofern nicht ein Haushaltsstrukturkonzept (§ 24 Abs. 4) besteht. Die Finanzierung der Investitionsauszahlungen ist darzustellen.

ZWEITER ABSCHNITT

Planungsgrundsätze

§ 10

Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlich im Haushaltsjahr anfallenden und entstehenden Höhe, die Einzahlungen und Auszahlungen in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen; sie sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.

(2) Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(3) Im Gesamthaushalt und in den Teilhaushalten sind Erträge und Einzahlungen, Aufwendungen und Auszahlungen nach Arten (§§ 2 und 3) zu veranschlagen. In den Teilhaushalten ist im Ergebnishaushalt der anteilige Nettoressourcenbedarf untergegliedert in anteiliges ordentliches Ergebnis und kalkulatorisches Ergebnis zu veranschlagen. Dabei sind die verbindlichen, vom Gemeinderat festgelegten Aufwandspositionen und Ertragspositionen (Vorabdotierungen) zu berücksichtigen.

(4) Für denselben Zweck sollen Aufwendungen und Auszahlungen nicht an verschiedenen Stellen im Haushaltsplan veranschlagt werden. Wird ausnahmsweise anders verfahren, ist auf die Ansätze gegenseitig zu verweisen.

§ 11

Verpflichtungsermächtigungen

Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Dabei ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen werden.

§ 12

Investitionen

(1) Bevor Investitionen von erheblicher finanzieller Bedeutung beschlossen werden, soll unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich unter Einbeziehung der Folgekosten die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.

(2) Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen erst veranschlagt werden, wenn Pläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Kosten der Maßnahme sowie die voraussichtlichen Jahresraten unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter und ein Bauzeitplan im einzelnen ersichtlich sind. Den Unterlagen ist eine Schätzung der nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen beizufügen.

(3) Ausnahmen von Absatz 2 sind bei unbedeutenden Maßnahmen und bei unabweisbaren Instandsetzungen zulässig; eine Kostenberechnung muss jedoch stets vorliegen.

§ 13

Verfügungsmittel

Im Ergebnishaushalt können in angemessener Höhe Verfügungsmittel des Bürgermeisters veranschlagt werden. Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten werden. Sie sind nicht übertragbar und nicht deckungsfähig.

§ 14

Kosten- und Leistungsrechnungen

Als Grundlage für die Verwaltungssteuerung sowie für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Verwaltung sollen für alle Aufgabenbereiche nach den örtlichen Bedürfnissen Kosten- und Leistungsrechnungen geführt werden. Die Kosten sind aus der Buchführung nachprüfbar herzuleiten. §§ 13 bis 19 des Kommunalabgabengesetzes bleiben unberührt. Für Hilfsbetriebe, die ausschließlich zur Deckung des Eigenbedarfs der Gemeinde dienen (§ 102 Abs. 4 Nr. 3 GemO), gilt § 14 Abs. 2 des Kommunalabgabengesetzes entsprechend mit der Maßgabe, dass auch Kostenunterdeckungen in der Regel auszugleichen sind.

§ 15

Fremde Finanzmittel

(1) Finanzmittel, die die Kasse des endgültigen Kostenträgers oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeindekasse einnimmt oder ausgibt, sind nicht zu veranschlagen.

(2) Durchlaufende Finanzmittel, insbesondere Mittel, die die Gemeinde auf Grund eines Gesetzes unmittelbar für den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers einnimmt oder ausgibt, einschließlich der ihr zu Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel, sind nicht zu veranschlagen.

§ 16

Weitere Vorschriften für Erträge und Aufwendungen

(1) Abgaben, abgabenähnliche Entgelte und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen. Satz 1 gilt entsprechend für geleistete Umlagen, die an die Gemeinde zurückfließen.

(2) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. Die Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen sind auf die Teilhaushalte aufzuteilen.

(3) Interne Leistungen sind in Höhe der Selbstkosten in den Teilhaushalten zu verrechnen (innere Verrechnungen). Dasselbe gilt für aktivierungsfähige interne Leistungen, die einzelnen Maßnahmen des Finanzhaushalts zuzurechnen sind.

§ 17

Erläuterungen

Die Ansätze sind soweit erforderlich zu erläutern. Insbesondere sind zu erläutern

1. Ansätze von Erträgen und Aufwendungen, soweit sie erheblich sind und von den bisherigen Ansätzen erheblich abweichen,
2. neue Investitionsmaßnahmen des Finanzhaushalts; erstrecken sie sich über mehrere Jahre, ist bei jeder folgenden Veranschlagung die bisherige Abwicklung darzulegen,
3. Notwendigkeit und Höhe der Verpflichtungsermächtigungen,
4. Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen zur Erfüllung von Verträgen, die die Gemeinde über ein Jahr hinaus zu erheblichen Zahlungen verpflichten,
5. Sperrvermerke, Zweckbindungen und andere besondere Bestimmungen im Haushaltsplan,
6. Abschreibungen, soweit sie erheblich von den planmäßigen Abschreibungen oder soweit sie von den im Vorjahr angewendeten Abschreibungssätzen abweichen und
7. Ausnahmen nach § 12 Absatz 3.

DRITTER ABSCHNITT
Deckungsgrundsätze

§ 18

Grundsatz der Gesamtdeckung

(1) Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

1. die Erträge des Ergebnishaushalts insgesamt zur Deckung der Aufwendungen des Ergebnishaushalts und
2. die Einzahlungen des Finanzhaushalts insgesamt zur Deckung der Auszahlungen des Finanzhaushalts.

(2) Die Inanspruchnahme gegenseitiger Deckungsfähigkeit (§ 20) und die Übertragung (§ 21) sind nur zulässig, wenn dadurch das geplante Gesamtergebnis nicht gefährdet ist und die Kreditaufnahmevorschriften beachtet werden.

§ 19

Zweckbindung

(1) Erträge sind auf die Verwendung für bestimmte Aufwendungen zu beschränken, soweit sich dies aus rechtlicher Verpflichtung ergibt. Sie können auf die Verwendung für bestimmte Aufwendungen beschränkt werden,

1. wenn die Beschränkung sich aus der Herkunft oder Natur der Erträge ergibt oder
2. wenn ein sachlicher Zusammenhang dies erfordert und durch die Zweckbindung die Bewirtschaftung der Mittel erleichtert wird.

Zweckgebundene Mehrerträge dürfen für entsprechende Mehraufwendungen verwendet werden.

(2) Im Haushaltsplan kann bestimmt werden, dass Mehrerträge bestimmte Aufwendungsansätze des Ergebnishaushalts erhöhen oder Mindererträge bestimmte Aufwendungsansätze vermindern. Ausgenommen hiervon sind Erträge aus Steuern, allgemeinen Zuweisungen und Umlagen.

(3) Mehraufwendungen nach den Absätzen 1 und 2 gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen.

(4) Absätze 1 und 3 gelten für den Finanzhaushalt entsprechend.

§ 20

Deckungsfähigkeit

(1) Aufwendungen im Ergebnishaushalt, die zu einem Budget gehören, sind gegenseitig deckungsfähig, wenn im Haushaltsplan nichts anderes bestimmt wird.

(2) Aufwendungen im Ergebnishaushalt, die nicht nach Absatz 1 deckungsfähig sind, können für gegenseitig oder einseitig deckungsfähig erklärt werden, wenn sie sachlich zusammenhängen.

(3) Absätze 1 und 2 gelten für Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für Investitionstätigkeit entsprechend.

(4) Zahlungswirksame Aufwendungen eines Budgets können zu Gunsten von Auszahlungen des Budgets nach § 3 Abs. 1 Nr. 10 bis 12 im Finanzhaushalt für einseitig deckungsfähig erklärt werden.

(5) Bei Deckungsfähigkeit können die deckungsberechtigten Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen zu Lasten der deckungspflichtigen Ansätze erhöht werden.

§ 21

Übertragbarkeit

(1) Die Ansätze für Auszahlungen für Investitionen bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar, bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Bau oder der Gegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann.

(2) Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen eines Budgets können ganz oder teilweise für übertragbar erklärt werden. Sie bleiben bis längstens ein Jahr nach Schluss des Haushaltsjahres verfügbar.

(3) Absätze 1 und 2 gelten entsprechend für überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, wenn sie bis zum Ende des Haushaltsjahres in Anspruch genommen, jedoch noch nicht geleistet worden sind.

VIERTER ABSCHNITT Liquidität und Rücklagen

§ 22

Liquidität

(1) Die liquiden Mittel müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein.

(2) Die vorübergehende Verwendung liquider Mittel aus angesammelten langfristigen Rückstellungen für andere Zwecke als inneres Darlehen und ihre Tilgung sind im Anhang zum Jahresabschluss einzeln darzustellen und zu erläutern.

(3) Liquide Mittel, die innerhalb des Finanzplanungszeitraums zur Deckung von Auszahlungen des Finanzhaushalts nicht benötigt werden, können in Anteilen an Investmentfonds im Sinne des Investmentmodernisierungsgesetzes sowie in ausländi-

schen Investmentanteilen, die nach dem Investmentmodernisierungsgesetz öffentlich vertrieben werden dürfen, angelegt werden. Die Investmentfonds dürfen

1. nur von Investmentgesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden,
2. nur auf Euro lautende und von Emittenten mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ausgegebene Investmentanteile,
3. nur Standardwerte in angemessener Streuung und Mischung,
4. keine Wandel- und Optionsanleihen und
5. höchstens 30 Prozent Anlagen in Aktien, Aktienfonds und offenen Immobilienfonds, bezogen auf den einzelnen Investmentfonds, enthalten.

Die Gemeinde erlässt für die Geldanlage in Investmentfonds Anlagerichtlinien, die Sicherheitsanforderungen, die Verwaltung der Geldanlagen durch die Gemeinde und regelmäßige Berichtspflichten regeln.

§ 23

Rücklagen

Für Überschüsse des ordentlichen Ergebnisses und Überschüsse des Sonderergebnisses sowie bei Vermögenstrennung nach § 40 Abs. 5 für die Überschüsse des Bewertungsergebnisses sind gesonderte Rücklagen zu führen.

FÜNFTER ABSCHNITT

Haushaltsausgleich und Deckung von Fehlbeträgen

§ 24

Haushaltsausgleich

(1) Kann der Ausgleich der ordentlichen Aufwendungen und der ordentlichen Erträge im Ergebnishaushalt unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren (§ 80 Abs. 2 GemO) nicht erreicht werden, sind Mittel der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses zum Haushaltsausgleich zu verwenden. Anstelle oder zu-

sätzlich zur Rücklagenverwendung kann im Ergebnishaushalt auch eine pauschale Kürzung von Aufwendungen bis zu einem Betrag von 1 % der Summe der Aufwendungen unter Angabe der zu kürzenden Teilhaushalte veranschlagt werden (globale Minderausgabe).

(2) Soweit ein Ausgleich des Ergebnishaushalts nach Absatz 1 trotz Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten nicht erreichbar ist, können Überschüsse des Sonderergebnisses und Mittel der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses zum Haushaltsausgleich verwendet werden, wenn diese Mittel nicht für künftige Investitionen benötigt werden.

(3) Soweit ein Ausgleich des Ergebnishaushalts nach Absatz 1 oder 2 nicht erreichbar ist, kann ein Haushaltsfehlbetrag im Finanzplan (§ 9) längstens in die drei folgenden Haushaltsjahre vorgetragen werden, wenn spätestens im letzten Jahr des Finanzplans ein ausgeglichener Ergebnishaushalt nach Absatz 1 oder 2 erreicht wird.

(4) Soweit ein Ausgleich des Ergebnishaushalts nach Absatz 1 bis 3 nicht erreichbar ist, kann ein verbleibender Haushaltsfehlbetrag in nachfolgende Haushaltsjahre vorgetragen werden, wenn durch ein Haushaltsstrukturkonzept nachgewiesen wird, dass spätestens nach Ende des Finanzplanungszeitraums (§ 85 Abs. 1 GemO) binnen fünf Jahren ein Haushaltsausgleich nach Absatz 1 oder 2 erreicht wird. Abweichend von Satz 1 kann die Aufstellung eines Haushaltsstrukturkonzepts um bis zu fünf Jahre hinausgeschoben werden, wenn spätestens im letzten Jahr des Finanzplans (§ 9) der Zahlungsmittelüberschuss (§ 3 Abs. 1 Nr. 3) mindestens die Höhe des Gesamtbetrags der ordentlichen Kredittilgung und des Tilgungsanteils aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften erreicht.

(5) Im Haushaltsstrukturkonzept sind die Ursachen für den unausgeglichene Ergebnishaushalt zu beschreiben und verbindliche Maßnahmen, durch die der Haushaltsausgleich und eine geordnete Haushaltswirtschaft auf Dauer sicher gestellt werden können, sowie die Laufzeit des Konzepts zu bestimmen.

§ 25

Deckung von Fehlbeträgen des Jahresabschlusses

- (1) Ein Fehlbetrag beim ordentlichen Ergebnis soll unverzüglich gedeckt werden. Ein Fehlbetrag kann durch Entnahme aus der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses verrechnet werden.
- (2) Ein nach Absatz 1 verbleibender Fehlbetrag kann mit einem Überschuss beim Sonderergebnis oder mit der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses verrechnet werden, wenn diese Mittel aus Überschüssen nicht für künftige Investitionen benötigt werden.
- (3) Ein danach verbleibender Fehlbetrag ist nach fünf Jahren auf das Basiskapital zu verrechnen. Soweit nicht ein Haushaltsstrukturkonzept nach § 24 Abs. 4 vorliegt, ist ein solches mit der Verrechnung nach Satz 2 aufzustellen.
- (4) Ein Fehlbetrag beim Sonderergebnis ist im Jahresabschluss durch Entnahme aus der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses zu verrechnen. Soweit dies nicht möglich ist, ist der Fehlbetrag zu Lasten des Basiskapitals zu verrechnen.
- (5) Ein Fehlbetrag beim Bewertungsergebnis ist im Jahresabschluss zu Lasten der Bewertungsrücklage zu verrechnen. Absatz 4 Satz 2 gilt entsprechend.

SECHSTER ABSCHNITT

Weitere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

§ 26

Überwachung der Erträge und Forderungen

Durch geeignete Maßnahmen ist sicherzustellen, dass die der Gemeinde zustehenden Erträge vollständig erfasst und Forderungen rechtzeitig eingezogen werden.

§ 27

Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen

- (1) Die Haushaltsansätze sind so zu bewirtschaften, dass sie für die im Haushaltsjahr anfallenden Aufwendungen und Auszahlungen ausreichen; sie dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Erfüllung der Aufgaben es erfordert.
- (2) Über Ansätze für Auszahlungen des Finanzhaushalts darf nur verfügt werden, soweit Deckungsmittel rechtzeitig bereitgestellt werden können. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.
- (3) Die Inanspruchnahme der Haushaltsansätze und der Ermächtigungen für Planabweichungen sind zu überwachen. Die bei den einzelnen Teilhaushalten noch zur Verfügung stehenden Mittel für Aufwendungen und Auszahlungen müssen stets erkennbar sein.
- (4) Absatz 1 und 3 gilt für die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen sinngemäß.

§ 28

Berichtspflicht

- (1) Der Gemeinderat ist mehrmals jährlich über den Stand des Haushaltsvollzugs (Erreichung der Finanz- und Leistungsziele) in den Teilhaushalten und im Gesamthaushalt zu unterrichten.
- (2) Der Gemeinderat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich abzeichnet, dass
1. sich das Planergebnis von Ergebnishaushalt oder Finanzhaushalt wesentlich verschlechtert oder
 2. sich die Gesamtauszahlungen einer Maßnahme des Finanzhaushalts wesentlich erhöhen werden.

§ 29

Haushaltswirtschaftliche Sperre

Soweit und solange die Entwicklung der Erträge und Einzahlungen oder Aufwendungen und Auszahlungen es erfordert, ist die Inanspruchnahme von Ansätzen für Aufwendungen und Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen aufzuschieben.

§ 30

Vorläufige Rechnungsvorgänge

(1) Eine Auszahlung, die sich auf den Haushalt auswirkt, darf vorläufig als durchlaufende Auszahlung nur behandelt werden, wenn die Verpflichtung zur Leistung feststeht, die Deckung gewährleistet ist und die Zuordnung zu haushaltswirksamen Konten nicht oder noch nicht möglich ist.

(2) Eine Einzahlung, die sich auf den Haushalt auswirkt, darf vorläufig als durchlaufende Einzahlung nur behandelt werden, wenn eine Zuordnung zu haushaltswirksamen Konten nicht oder noch nicht möglich ist.

§ 31

Vergabe von Aufträgen

(1) Der Vergabe von Aufträgen muss eine öffentliche Ausschreibung vorausgehen, sofern nicht die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände eine beschränkte Ausschreibung oder freihändige Vergabe rechtfertigen.

(2) Bei der Vergabe von Aufträgen und dem Abschluss von Verträgen sind die als verbindlich bekannt gegebenen Vergabegrundsätze anzuwenden.

§ 32

Stundung, Niederschlagung und Erlass

(1) Ansprüche dürfen ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzinsen.

(2) Ansprüche dürfen niedergeschlagen werden, wenn

1. feststeht, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird, oder
2. die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zur Höhe des Anspruchs stehen.

(3) Ansprüche dürfen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. Das Gleiche gilt für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen.

(4) Besondere gesetzliche Vorschriften über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde bleiben unberührt.

§ 33

Kleinbeträge

Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche von weniger als zehn Euro geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus grundsätzlichen Erwägungen geboten ist; letzteres gilt insbesondere für Gebühren. Wenn nicht die Einziehung des vollen Betrags aus grundsätzlichen Erwägungen geboten ist, können Ansprüche bis auf volle Euro abgerundet werden. Mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

SIEBTER ABSCHNITT Buchführung und Inventar

§ 34

Buchführung

(1) Die Buchführung dient

1. der Bereitstellung von Informationen für den Haushaltsvollzug und für die Haushaltsplanung,
2. der Aufstellung des Jahresabschlusses und der Durchführung des Planvergleichs und
3. der Überprüfung des Umgangs mit öffentlichen Mitteln im Hinblick auf Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit.

(2) Zur Erfüllung der in Absatz 1 genannten Zwecke sind Bücher zu führen, in denen

1. alle Vorgänge, die zu einer Änderung der Höhe oder der Zusammensetzung des Vermögens und der Schulden führen, insbesondere Aufwendungen und Erträge sowie Auszahlungen und Einzahlungen,
2. die Lage des Vermögens und
3. die sonstigen, nicht das Vermögen der Gemeinde berührenden wirtschaftlichen Vorgänge, insbesondere durchlaufende Finanzmittel,

nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung aufgezeichnet werden. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Verwaltungsvorfälle und über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermitteln kann. Die Verwaltungsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehen lassen.

§ 35

Führung der Bücher

(1) Die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auf Datenträgern (DV-Buchführung) oder in visuell lesbarer Form geführt werden. Der Bürgermeister bestimmt, in welcher Form die Bücher geführt werden.

(2) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und nachprüfbar vorgenommen werden. Die Bedeutung von verwendeten Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen muss im Einzelfall eindeutig festgelegt sein. Bei visuell lesbarer Buchführung sind die Eintragungen urkundenecht vorzunehmen.

(3) Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(4) Der Buchführung ist der nach § 145 Satz 1 Nr. 5 der Gemeindeordnung bekannte Kontenrahmen zu Grunde zu legen. Der Kontenrahmen kann bei Bedarf ergänzt werden; mindestens sind jedoch die ersten drei Stellen, die nicht in Klammer gesetzt sind, zu verwenden. Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

(5) Bei der DV-Buchführung sind die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme zu beachten. Insbesondere ist sicherzustellen, dass

1. nur Programme nach Maßgabe von § 114a der Gemeindeordnung verwendet werden, die mit dem geltenden Recht übereinstimmen; sie müssen dokumentiert und von der vom Bürgermeister bestimmten Stelle zur Anwendung freigegeben sein,
2. in das automatisierte Verfahren nicht unbefugt eingegriffen werden kann,
3. die gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt verändert werden können,

4. die Buchungen bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfristen der Bücher jederzeit in angemessener Frist ausgedruckt werden können; § 39 Abs. 3 bleibt unberührt,
5. die Unterlagen, die für den Nachweis der ordnungsgemäßen maschinellen Abwicklung der Buchungsvorgänge erforderlich sind, einschließlich der Dokumentation der verwendeten Programme und eines Verzeichnisses über den Aufbau der Datensätze bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist der Bücher verfügbar sind und jederzeit in angemessener Frist lesbar gemacht werden können und
6. Berichtigungen der Bücher protokolliert und die Protokolle wie Belege aufbewahrt werden.

(6) Der Bürgermeister regelt das Nähere über die Sicherung des Buchungsverfahrens. Auf eine ausreichende Trennung der Tätigkeitsbereiche der Verwaltung von automatisierten Verfahren, der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Kassenaufgaben ist zu achten. Die Bücher sind durch geeignete Maßnahmen gegen Verlust, Wegnahme und Veränderungen zu schützen.

§ 36

Bücher, Belege

(1) Die Buchungen sind in zeitlicher Ordnung (Grundbuch, Journal) und in sachlicher Ordnung (Hauptbuch) vorzunehmen. Bei DV-Buchführung müssen Auswertungen in zeitlicher und sachlicher Ordnung möglich sein. Es können Vor- und Nebenbücher geführt werden, deren Ergebnisse zeitnah in das Grundbuch (Journal) und das Hauptbuch übernommen werden. Die Ergebnisse sind spätestens zum Ende des Haushaltsjahres zu übernehmen.

(2) Die Buchung im Grundbuch (Journal) umfasst mindestens

1. ein eindeutiges fortlaufendes Ordnungsmerkmal,
2. den Tag der Buchung,
3. ein Identifikationsmerkmal, das die Verbindung mit der sachlichen Buchung herstellt und

4. den Betrag.

Der Tag der Buchung kann von dem Tag abweichen, an dem die Zahlung nach den öffentlich-rechtlichen oder zivilrechtlichen Vorschriften als bewirkt gilt.

(3) Das Hauptbuch enthält die für die Aufstellung der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung erforderlichen Sachkonten.

(4) Buchungen müssen durch Kassenanordnungen und Auszahlungsnachweise sowie Unterlagen, aus denen sich der Grund der Buchung ergibt (begründende Unterlagen), belegt sein. Die Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern ermöglichen.

§ 37

Inventar, Inventur

(1) Die Gemeinde hat zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung und danach für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Grundstücke, ihre Forderungen und Schulden, den Betrag ihres baren Geldes sowie ihre sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Körperliche Vermögensgegenstände sind durch eine körperliche Bestandsaufnahme zu erfassen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist. Das Inventar ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.

(2) Vermögensgegenstände des Sachvermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

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

§ 38

Inventurvereinfachungsverfahren

(1) Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

(2) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluss eines Haushaltsjahrs bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluss eines Haushaltsjahrs brauchen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet zu werden, wenn

1. die Gemeinde ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines nach Absatz 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Haushaltsjahrs aufgestellt ist, und
2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Haushalts-

jahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

(4) Der Bürgermeister kann für bewegliche Vermögensgegenstände des Sachvermögens bis zu einem Wert von 410 Euro ohne Umsatzsteuer Befreiungen von § 37 Abs. 1 Sätze 1 und 3 vorsehen. Dasselbe gilt für bewegliche Vermögensgegenstände bis zu einem Wert von 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer, wenn sie im Jahr der Anschaffung in einem Sammelposten zusammengefasst werden.

(5) Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht.

§ 39

Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

(1) Die Bücher und Belege sind sicher und geordnet aufzubewahren. Soweit begründende Unterlagen nicht den Kassenanordnungen beigelegt sind, obliegt ihre Aufbewahrung den anordnenden Stellen.

(2) Der Jahresabschluss ist dauernd aufzubewahren, bei DV-Buchführung in ausgedruckter Form. Die Bücher und Inventare sind zehn Jahre, die Belege sechs Jahre aufzubewahren. Ergeben sich Zahlungsgrund und Zahlungspflichtige oder Empfangsberechtigte nicht aus den Büchern, sind die Belege so lange wie die Bücher aufzubewahren. Gutschriften, Lastschriften und die Kontoauszüge der Kreditinstitute sind wie Belege aufzubewahren. Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

(3) Nach Abschluss der überörtlichen Prüfung, frühestens nach Ablauf von drei Jahren seit Beginn der Aufbewahrungsfrist, können die Bücher, Inventare und Belege auf Bild- oder Datenträgern aufbewahrt werden, wenn sichergestellt ist, dass der Inhalt der Bild- oder Datenträger mit den Originalen übereinstimmt und jederzeit lesbar gemacht werden kann. Die Bild- oder Datenträger sind nach den Absätzen 1 und 2

anstelle der Originale aufzubewahren. Der Bürgermeister kann zulassen, dass der Inhalt von Büchern und Belegen vor Ablauf der in Satz 1 genannten Frist auf Bild- oder Datenträger übernommen wird, wenn sichergestellt ist, dass die Daten innerhalb der Frist jederzeit in ausgedruckter Form lesbar gemacht werden können. Die Verfilmung oder Speicherung von Fremdbelegen muss farbecht erfolgen. Bevor eine solche Regelung zugelassen wird, ist die für die überörtliche Prüfung zuständige Stelle zu hören.

(4) Werden automatisierte Verfahren, in denen Bücher gespeichert sind, geändert oder abgelöst, muss die maschinelle Auswertung der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes Verfahren gewährleistet sein.

ACHTER ABSCHNITT

Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden

§ 40

Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote, Vermögen

(1) In der Vermögensrechnung sind die immateriellen Vermögensgegenstände, das Sachvermögen und das Finanzvermögen unbeschadet § 92 Abs. 1 Satz 1 GemO, die Kapitalposition, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

(2) Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Einzahlungen nicht mit Auszahlungen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(3) Für immaterielle Vermögensgegenstände, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.

(4) Von der Gemeinde geleistete Investitionszuschüsse sollen und empfangene Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge können als Sonderposten in der Vermögensrechnung ausgewiesen und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer aufgelöst werden.

(5) In der Vermögensrechnung kann das Vermögen in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen unterteilt werden. Verwaltungsvermögen ist dazu bestimmt, dauernd der Tätigkeit der Gemeinde zu dienen. Realisierbares Vermögen sind die nicht als Verwaltungsvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben eingesetzten Gegenstände und Beteiligungen. Maßgebend für die Zuordnung ist der Zeitpunkt der Entscheidung über die Verwendung eines Gegenstands für die Aufgabenerfüllung, der Entscheidung über die Erfüllung oder Beendigung einer freiwilligen Aufgabe oder der Übertragung oder des Wegfalls einer Pflichtaufgabe.

§ 41

Rückstellungen

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

1. die Pensionsverpflichtungen (einschließlich Beihilfeverpflichtungen) auf Grund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,
2. die Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
3. im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden,
4. die Stilllegung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien,
5. den Ausgleich von ausgleichspflichtigen Gebührenüberschüssen,
6. die Sanierung von Altlasten,
7. im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen und
8. drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren.

Für andere Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden.

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

§ 42

Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre

Unter der Vermögensrechnung (Bilanz) sind, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre zu vermerken, insbesondere Bürgschaften, Gewährleistungen, eingegangene Verpflichtungen und in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen. Jede Art der Vorbelastung darf in einem Betrag angegeben werden. Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

§ 43

Allgemeine Bewertungsgrundsätze

(1) Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden gilt Folgendes:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.
2. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind, soweit nichts anderes bestimmt ist, zum Abschlusstichtag einzeln zu bewerten.
3. Es ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten. Vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlusstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlusstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind; Risiken und Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine geringe Wahrscheinlichkeit spricht, bleiben außer Betracht. Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlusstichtag realisiert sind.
4. Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

5. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

(2) Von den Grundsätzen des Absatzes 1 darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.

§ 44

Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden

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

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

(3) Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

(4) Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen;

dabei ist der Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für Pensionsrückstellungen maßgebend ist.

(5) Die Neufeststellung der Veräußerungswerte nach § 91 Abs. 4 Satz 2 der Gemeindeordnung kann im Abstand von bis zu fünf Jahren erfolgen; in der Zwischenzeit sollen die Werte nach einem geeigneten Index angepasst werden. Für Vermögensgegenstände, deren Widmung für die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe einer Überprüfung unterzogen wird, sind im Anhang zum Jahresabschluss geschätzte Veräußerungswerte anzugeben.

§ 45

Bewertungsvereinfachungsverfahren

(1) Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.

(2) § 37 Abs. 2 und 3 ist auch auf den Jahresabschluss anwendbar.

§ 46

Abschreibungen

(1) Bei Vermögensgegenständen des immateriellen Vermögens und des Sachvermögens ohne Vorräte, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die planmäßige Abschreibung erfolgt grundsätzlich in gleichen Jahresraten über die Dauer, in der der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (lineare Abschreibung). Ausnahmsweise ist eine Abschreibung mit fallenden Beträgen (degressive Abschreibung) oder nach Maßgabe der Leistungsabgabe (Leistungsabschreibung) zulässig, wenn dies dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entspricht. Maß-

geblich ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die auf der Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung von Beschaffenheit und Nutzung des Vermögensgegenstands zu bestimmen ist.

(2) Für Vermögensgegenstände nach Absatz 1 kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der für dieses Jahr anfallende Abschreibungsbetrag um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat vermindert werden, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht. Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Sachvermögens, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten im Einzelfall 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben oder unmittelbar als ordentlicher Aufwand behandelt werden.

(3) Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist, ausgenommen bei Grundstücken des Verwaltungsvermögens. Stellt sich in einem späteren Jahr heraus, dass die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

(4) Bei Vermögensgegenständen des realisierbaren Vermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben. Absatz 3 Satz 2 gilt entsprechend.

NEUNTER ABSCHNITT

Jahresabschluss

§ 47

Allgemeine Grundsätze für die Gliederung

(1) Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Ergebnisrechnungen, Vermögensrechnungen (Bilanzen) und Finanzrechnungen, ist beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen.

(2) In der Ergebnisrechnung, der Vermögensrechnung und der Finanzrechnung ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Haushaltsjahrs anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, so ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern. Wird der Vorjahresbetrag angepasst, so ist auch dies im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(3) Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Vermögensrechnung, so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

(4) Eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird. Die Ergänzung ist im Anhang anzugeben und zu begründen.

(5) Ein Posten der Ergebnisrechnung, Vermögensrechnung oder Finanzrechnung, der keinen Betrag ausweist, braucht nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, dass im vorhergehenden Rechnungsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

§ 48

Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite vor dem Abschlussstichtag geleistete Auszahlungen auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Ferner darf ausgewiesen werden die als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen.

(2) Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten vor dem Abschlussstichtag erhaltene Einzahlungen auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(3) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag auf der Aktivseite als Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

§ 49

Ergebnisrechnung

(1) In der Ergebnisrechnung sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen gegenüberzustellen. § 2 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2) Die Ergebnisrechnung ist in Staffelform mindestens in der Gliederung nach § 2 Nr. 1 bis 19 und 21 bis 25 aufzustellen.

(3) Zur Ermittlung des Jahresergebnisses der Ergebnisrechnung sind die Gesamterträge und Gesamtaufwendungen gegenüberzustellen. Ein Überschuss beim ordentlichen Ergebnis ist der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses, ein Überschuss beim realisierten Sonderergebnis ist der Rücklage aus Überschüssen

des Sonderergebnisses zuzuführen. Ein Überschuss beim Bewertungsergebnis erhöht die Bewertungsrücklage.

(4) Außerordentliche Erträge und Aufwendungen sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern, soweit sie für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

§ 50

Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen mindestens wie folgt auszuweisen:

Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuweisungen und Zuwendungen (nicht für Investitionen) und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Entgelte (ohne Investitionsbeiträge),
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Zinsen, Darlehensrückflüsse und ähnliche Einzahlungen und
8. sonstige haushaltswirksame Einzahlungen;
9. Summe der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe Nummer 1 bis 8);

Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

10. Personalauszahlungen,
11. Versorgungsauszahlungen,
12. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
14. Transferauszahlungen (ohne Investitionszuschüsse) und
15. sonstige haushaltswirksame Auszahlungen;
16. Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe Nummer 10 bis 15);

17. Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit - ordentliches Ergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 9 und 16);
 18. Einzahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierten außerordentlichen zahlungswirksamen Erträge ohne Einzahlungen aus Investitionstätigkeit) und
 19. Auszahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierten außerordentlichen zahlungswirksamen Aufwendungen ohne Auszahlungen aus Investitionstätigkeit);
 20. Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit - Sonderergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 18 und 19);
 21. Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit - Gesamtergebnis (Summe aus den Salden Nummer 17 und 20)
- Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit
22. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
 23. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit,
 24. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen,
 25. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögen und
 26. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit;
 27. Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 22 bis 26);
 28. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
 29. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
 30. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen,
 31. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögen,
 32. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen und
 33. Auszahlungen für sonstige Investitionen;
 34. Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 28 bis 33);
 35. Saldo aus Investitionstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 27 und 34);
 36. Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelbedarf (Summe aus den Salden Nummer 21 und 35);
- Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit
37. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,

38. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,
 39. Entnahme aus der Liquiditätsreserve (einschließlich Aufnahme innerer Darlehen) und
 40. Zuführung an die Liquiditätsreserve (einschließlich Tilgung innerer Darlehen für Investitionen);
 41. Saldo aus Finanzierungstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 37 bis 40);
 42. Finanzierungsmittelbestand (Summe aus Nummer 36 und 41);
- haushaltsunwirksame Zahlungsvorgänge
43. haushaltsunwirksame Einzahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite) und
 44. haushaltsunwirksame Auszahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite);
 45. Saldo haushaltsunwirksame Einzahlungen und Auszahlungen (Saldo aus den Summen Nummer 43 und 44);
- Zahlungsmittelbestand
46. Summe Anfangsbestand an Zahlungsmitteln und
 47. Summe aus Nummer 42 und 45;
 48. Endbestand an Zahlungsmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Saldo aus den Summen Nummer 46 und 47).

§ 51

Planvergleich

(1) In der Ergebnis- und Finanzrechnung des Gesamthaushalts und der Teilhaushalte sind die Erträge und Einzahlungen, die Aufwendungen und Auszahlungen nach Arten (§§ 2 und 3) gegliedert auszuweisen.

(2) Für den Gesamthaushalt und für jeden Teilhaushalt sind die Planansätze den Werten der Ergebnis- und Finanzrechnung gegenüberzustellen.

(3) Der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit nach § 50 Nr. 21 soll zusätzlich in der Form nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 ermittelt werden.

§ 52

Vermögensrechnung (Bilanz)

(1) Die Vermögensrechnung (Bilanz) ist in Kontoform aufzustellen.

(2) In der Bilanz sind mindestens die in den Absätzen 3 und 4 bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen.

(3) Aktivseite

a) Gliederung der Aktivposten ohne Vermögenstrennung nach § 40 Abs. 5:

1. Vermögen

1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände;

1.2 Sachvermögen

1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,

1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,

1.2.3 Infrastrukturvermögen,

1.2.4 Bauten auf fremden Grundstücken,

1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,

1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,

1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung,

1.2.8 Vorräte,

1.2.9 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau;

1.3 Finanzvermögen

1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,

1.3.2 Sonstige Beteiligungen und Kapitaleinlagen in Zweckverbänden
oder anderen kommunalen Zusammenschlüssen,

1.3.3 Sondervermögen,

1.3.4 Ausleihungen,

1.3.5 Wertpapiere,

1.3.6 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transfer-
leistungen,

1.3.7 Privatrechtliche Forderungen, sonstiges Finanzvermögen,

- 1.3.8 Interne Forderungen aus inneren Darlehen,
 - 1.3.9 Liquide Mittel.
 - 2. Abgrenzungsposten
 - 2.1 Aktive Rechnungsabgrenzung,
 - 2.2 Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse.
 - 3. Nettoposition (nicht gedeckter Fehlbetrag)
- b) Gliederung der Aktivposten bei Vermögenstrennung nach § 40 Abs. 5
- 1. Verwaltungsvermögen
 - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände;
 - 1.2 Sachvermögen
 - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
 - 1.2.4 Bauten auf fremden Grundstücken,
 - 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
 - 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
 - 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung,
 - 1.2.8 Vorräte,
 - 1.2.9 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau;
 - 1.3 Finanzvermögen
 - 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,
 - 1.3.2 Sonstige Beteiligungen und Kapitaleinlagen in Zweckverbänden oder anderen kommunalen Zusammenschlüssen,
 - 1.3.3 Sondervermögen,
 - 1.3.4 Sonstiges Finanzvermögen.
 - 2. Realisierbares Vermögen
 - 2.1 Sachvermögen
 - 2.1.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 2.1.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 2.1.3 Bauten auf fremden Grundstücken,
 - 2.1.4 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
 - 2.1.5 Sonstiges realisierbares Sachvermögen;
 - 2.2 Finanzvermögen

- 2.2.1 Beteiligungen,
 - 2.2.2 Ausleihungen,
 - 2.2.3 Wertpapiere,
 - 2.2.4 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
 - 2.2.5 Privatrechtliche Forderungen, sonstiges Finanzvermögen,
 - 2.2.5 Interne Forderungen aus inneren Darlehen,
 - 2.2.6 Liquide Mittel.
- 3. Abgrenzungsposten
 - 3.1 Aktive Rechnungsabgrenzung,
 - 3.2 Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse.
 - 4. Nettoposition (nicht gedeckter Fehlbetrag)

(4) Passivseite:

- 1. Kapitalposition
 - 1.1 Basiskapital;
 - 1.2 Rücklagen
 - 1.2.1 Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses,
 - 1.2.2 Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses,
 - 1.2.3 Bewertungsrücklage für Überschüsse des Bewertungsergebnisses,
 - 1.2.4 Zweckgebundene Rücklagen,
 - 1.2.5 Sonstige Rücklagen;
 - 1.3 Ergebnis
 - 1.3.1 Ergebnisvortrag aus Vorjahr,
 - 1.3.2 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag;
 - 1.4 Sonderposten
 - 1.4.1 für Investitionszuweisungen,
 - 1.4.2 für Investitionsbeiträge.
- 2. Rückstellungen (§ 41 Abs. 1 Nr.1 bis 8)
 - 2.1 Pensionsrückstellungen,
 - 2.2 Lohn- und Gehaltsrückstellungen,
 - 2.3 Instandhaltungsrückstellungen,
 - 2.4 Stilllegungs- und Nachsorgerückstellungen,
 - 2.5 Gebührenüberschussrückstellungen,

- 2.6 Altlastensanierungsrückstellungen,
 - 2.7 Rückstellungen im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen,
 - 2.8 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren.
- 3. Verbindlichkeiten
 - 3.1 Anleihen,
 - 3.2 Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen,
 - 3.3 Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
 - 3.4 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - 3.5 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
 - 3.6 Interne Verbindlichkeiten aus inneren Darlehen
 - 3.7 Sonstige Verbindlichkeiten.
 - 4. Passive Rechnungsabgrenzung

§ 53

Anhang

(1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung vorgeschrieben sind.

(2) Im Anhang sind ferner anzugeben

- 1. die auf die Posten der Ergebnisrechnung und der Vermögensrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- 2. Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden samt Begründung; deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen,
- 3. Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten,
- 4. die in das folgende Haushaltsjahr übertragenen Haushaltsermächtigungen,
- 5. die unter der Vermögensrechnung aufzuführenden Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre (§ 42) und

6. der Bürgermeister, die Mitglieder des Gemeinderats und die Beigeordneten, auch wenn sie im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen.

§ 54

Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde unter dem Gesichtspunkt der Sicherung der stetigen Erfüllung der Aufgaben so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dabei sind die wichtigsten Ergebnisse des Jahresabschlusses und erhebliche Abweichungen der Jahresergebnisse von den Haushaltsansätzen zu erläutern und eine Bewertung der Abschlussrechnungen vorzunehmen.

(2) Der Rechenschaftsbericht soll auch darstellen

1. die Ziele und Strategien
2. Angaben über den Stand der kommunalen Aufgabenerfüllung,
3. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind,
4. zu erwartende positive Entwicklungen und mögliche Risiken von besonderer Bedeutung,
5. die Ausführung eines Haushaltsstrukturkonzeptes und
6. die Entwicklung und Deckung der Fehlbeträge.

§ 55

Vermögensübersicht, Verbindlichkeitenübersicht

(1) In der Vermögensübersicht sind der Stand des Vermögens zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres, die Zu- und Abgänge sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen darzustellen. Die Gliederung der Vermögensübersicht richtet sich nach den Aktivposten 1 und 2 der Vermögensrechnung.

(2) In der Verbindlichkeitenübersicht sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. Anzugeben sind der Gesamtbetrag zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres, die Restlaufzeit unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren. Die Verbindlichkeitenübersicht ist wie der Passivposten 3 der Vermögensrechnung zu gliedern.

ZEHENTER ABSCHNITT

Gesamtabschluss

§ 56

Konsolidierter Gesamtabschluss

Der konsolidierte Gesamtabschluss besteht aus der konsolidierten Ergebnisrechnung und der konsolidierten Vermögensrechnung; die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde sind entsprechend anzuwenden.

§ 57

Kapitalflussrechnung

Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form entsprechende Anwendung.

§ 58

Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz

(1) Im Konsolidierungsbericht sind darzustellen:

1. ein Gesamtüberblick, bestehend aus
 - a) einer Darstellung der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Gemeinde, so dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der Aufgaben vermittelt wird;

- b) Angaben über den Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks der konsolidierten Organisationseinheiten und Vermögensmassen,
 - c) einer Bewertung des konsolidierten Gesamtabschlusses unter dem Gesichtspunkt der dauernden Leistungsfähigkeit und
 - d) den in § 105 Abs. 2 Satz 2 Buchstaben a und c GemO für den Beteiligungsbericht beschriebenen Mindestangaben,
2. Erläuterungen des konsolidierten Gesamtabschlusses, bestehend aus
- a) Informationen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden,
 - b) Erläuterungen zu den einzelnen Positionen des konsolidierten Gesamtabschlusses sowie den Nebenrechnungen und
 - c) Einzelangaben zur Zusammensetzung globaler Abschlusspositionen, sowie
3. ein Ausblick auf die künftige Entwicklung, insbesondere bestehend aus
- a) Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind,
 - b) Angaben über die erwartete Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen, insbesondere über die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken und
 - c) Angaben über die wesentlichen Ziele und Strategien.

(2) Für die Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz gilt § 105 GemO entsprechend.

ELFTER ABSCHNITT
Übergangs- und Schlussvorschriften

§ 59
Übergangsbestimmung
für Sanierungs-, Entwicklungs- und Umlegungsmaßnahmen

Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen nach dem Städtebauförderungsgesetz sowie freiwillige Umlegungen zur Erschließung oder Neugestaltung bestimmter Gebiete im Geltungsbereich eines Bebauungsplans, für die vor der Umstellung der Haushaltswirtschaft nach Absatz 1 und 2 Sonderrechnungen nach § 50 der Gemeindehaushaltsverordnung vom 7. Februar 1973 (GBl. S. 33) in der zuletzt geltenden Fassung geführt werden, können in der bisherigen Form noch abgewickelt werden.

§ 60
Sondervermögen, Treuhandvermögen

(1) Für Sondervermögen und Treuhandvermögen, auf die die Vorschriften über die Wirtschaftsführung und des Rechnungswesens des Eigenbetriebs angewendet werden, gelten §§ 11, 12, 14, 27 und 31 bis 33 entsprechend. Für die anderen Sondervermögen und Treuhandvermögen gilt diese Verordnung sinngemäß, soweit nicht durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes etwas anderes bestimmt ist.

(2) Sondervermögen und Treuhandvermögen werden von der Pflicht zur Finanzplanung (§ 85 GemO) freigestellt. Die Vorschriften über die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen des Eigenbetriebs bleiben unberührt.

§ 61

Begriffsbestimmungen

Bei der Anwendung dieser Verordnung sind die nachfolgenden Begriffe zugrunde zu legen:

1. **Aufwendungen:**
wertmäßiger, zahlungs- und nichtzahlungswirksamer Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen (Ressourcenverbrauch) eines Haushaltsjahres;
2. **Auszahlungen:**
Barzahlungen und bargeldlose Zahlungen, die die liquiden Mittel vermindern;
3. **außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen:**
Aufwendungen und Auszahlungen, für die im Haushaltsplan keine Ermächtigungen veranschlagt und keine aus den Vorjahren übertragenen Ansätze verfügbar sind;
4. **Baumaßnahmen:**
Neu-, Erweiterungs- und Umbauten sowie die Instandsetzung von Bauten, soweit sie nicht der Unterhaltung baulicher Anlagen dient;
5. **Bewertungsrücklage:**
Bilanzposten auf der Passivseite, in dem der Unterschiedsbetrag zwischen dem Ergebnis der Bewertung des realisierbaren Vermögens nach Veräußerungswerten und dem Ergebnis der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungswerten nachgewiesen wird;
6. **Budget:**
im Haushaltsplan für einen abgegrenzten Aufgabenbereich veranschlagte Personal- und Sachmittel (Ermächtigungen), die dem zuständigen Verantwortungsbereich zur Bewirtschaftung im Rahmen vorgegebener Leistungsziele zugewiesen sind;
7. **durchlaufende Gelder:**
Zahlungen, die für einen Dritten lediglich eingenommen und ausgegeben werden;
8. **Einzahlungen:**
Barzahlungen und bargeldlose Zahlungen, die die liquiden Mittel erhöhen;
9. **Erlass:**
Verzicht auf einen Anspruch;

10. Erträge:
zahlungswirksamer und nichtzahlungswirksamer Wertzuwachs (Ressourcenaufkommen) eines Haushaltsjahres;
11. Fehlbetrag:
Unterschiedsbetrag, um den die ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen im Ergebnishaushalt oder im Jahresabschluss der Ergebnisrechnung höher sind als die ordentlichen und außerordentlichen Erträge;
12. fremde Finanzmittel:
die in § 15 genannten Beträge;
13. Grundbuch (Journal):
Darstellung der Buchungen des externen Rechnungswesens in zeitlicher Reihenfolge innerhalb eines Haushaltsjahres;
14. Hauptbuch:
Darstellung der Buchungen des externen Rechnungswesens in sachlicher Reihenfolge innerhalb eines Haushaltsjahres;
15. Haushaltsausgabereste:
Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen, die in das folgende Jahr übertragen werden;
16. Haushaltsvermerke:
einschränkende oder erweiternde Bestimmungen zu Ansätzen des Haushaltsplans (z. B. Vermerke über Deckungsfähigkeit, Übertragbarkeit, Zweckbindung, Sperrvermerke);
17. innere Darlehen:
die vorübergehende Inanspruchnahme von liquiden Mitteln
 - a) der langfristigen Rückstellungen und
 - b) der Sondervermögen ohne Sonderrechnungals Finanzierungsmittel für Investitionen;
18. Investitionen:
Auszahlungen für die Veränderung des immateriellen Vermögens sowie des Sach- und Finanzvermögens, jedoch ohne Geldanlagen;
19. Investitionsförderungsmaßnahmen:
Zuweisungen, Zuschüsse und Darlehen für Investitionen Dritter und für Investitionen der Sondervermögen mit Sonderrechnung;

20. Kassenkredite:
kurzfristige Kredite zur Überbrückung des verzögerten oder späteren Eingangs von Deckungsmitteln, soweit keine anderen liquiden Mittel eingesetzt werden können;
21. Konsolidierung:
Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der Gemeinde und der in § 95a GemO genannten Aufgabenträger zu einem Gesamtabchluss;
22. Kontenplan:
die auf der Grundlage des Kontenrahmens aufgestellte örtliche Gliederung der Buchungskonten (§ 35 Abs. 4 Satz 3);
23. Kontenrahmen:
die für die sachliche Gliederung der Buchungen im Hauptbuch (§ 36) empfohlene oder vorgegebene (§ 145 Satz 1 Nr.5 GemO) Mindestgliederung der Buchungskonten;
24. Kredite:
das unter der Verpflichtung zur Rückzahlung von Dritten, von langfristigen Rückstellungen oder von Sondervermögen ohne Sonderrechnung aufgenommene Kapital mit Ausnahme der Kassenkredite;
25. Leistung:
bewertbares Arbeitsergebnis einer Verwaltungseinheit, das zur Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr erzeugt wird;
26. Leistungsziele:
angestrebter Stand an Leistungen am Ende eines bestimmten Zeitraums, der durch quantitative und qualitative Größen beschrieben wird.
27. Liquiditätsreserve:
der im Haushaltsjahr verfügbare, den Betriebsmittelbedarf übersteigende Betrag an Zahlungsmitteln aus liquiden Mitteln, Wertpapieren und Ausleihungen;
28. Niederschlagung:
die befristete oder unbefristete Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs der Gemeinde ohne Verzicht auf den Anspruch selbst;
29. Produkt:
Leistung oder Gruppe von Leistungen, die für Stellen außerhalb einer Verwaltungseinheit erbracht werden;
30. Produktgruppe:

- Zusammenfassung von inhaltlich zusammengehörenden Produkten innerhalb der Produkthierarchie;
31. Produktbereich:
Zusammenfassung von inhaltlich zusammengehörenden Produktgruppen innerhalb der Produkthierarchie;
32. Schulden:
Rückzahlungsverpflichtungen aus Kreditaufnahmen und ihnen wirtschaftlich gleichkommenden Vorgängen sowie aus der Aufnahme von Kassenkrediten;
33. Tilgung von Krediten:
a) Ordentliche Tilgung:
die Leistung des im Haushaltsjahr zurückzuzahlenden Betrags bis zu der in den Rückzahlungsbedingungen festgelegten Mindesthöhe;
b) Außerordentliche Tilgung:
die über die ordentliche Tilgung hinausgehende Rückzahlung einschließlich Umschuldung;
34. Transfererträge und -aufwendungen:
Erträge und Aufwendungen ohne unmittelbar damit zusammenhängende Gegenleistung;
35. überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen:
Aufwendungen oder Auszahlungen, die die im Haushaltsplan veranschlagten Beträge und die aus den Vorjahren übertragenen Haushaltsausgabereste übersteigen;
36. Überschuss:
Unterschiedsbetrag, um den die ordentlichen und außerordentlichen Erträge im Ergebnishaushalt oder im Jahresabschluss der Ergebnisrechnung die ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen übersteigen;
37. Umschuldung:
die Ablösung von Krediten und inneren Darlehen durch andere Kredite;
38. Verfügungsmittel:
Beträge, die dem Bürgermeister für dienstliche Zwecke, für die keine Ausgaben veranschlagt sind, zur Verfügung stehen;
39. Vorjahr:
das dem Haushaltsjahr vorangehende Jahr;

40. Vorschüsse und Verwahrgelder:

die durchlaufenden Gelder, die in § 30 genannten Beträge und andere Einzahlungen und Auszahlungen, die sich nicht auf den Haushalt der Gemeinde auswirken.

§ 62

Erstmalige Bewertung (Eröffnungsbilanz)

(1) In der Eröffnungsbilanz sind die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 46, anzusetzen. Die Vermögensgegenstände dürfen auch mit Werten angesetzt werden, die vor dem Stichtag für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz in Anlagenachweisen nach § 38 der Gemeindehaushaltsverordnung vom 7. Februar 1973 (GBl. S. 33) in der zuletzt geltenden Fassung oder in einer Vermögensrechnung nach der Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums zur Vermögensrechnung vom 31. Oktober 2001 (GABl. S. 1108) nachgewiesen sind. Bei beweglichen Vermögensgegenständen, deren Anschaffung oder Herstellung länger als sechs Jahre vor dem Stichtag für die Eröffnungsbilanz zurückliegt, kann von einer Inventarisierung und Aufnahme in die Vermögensrechnung abgesehen werden.

(2) Wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nicht ohne unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können, sind abweichend von Absatz 1 den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte anzusetzen, vermindert um Abschreibungen nach § 46. Für den vor dem Stichtag der Aufstellung der Eröffnungsbilanz liegenden Zeitraum von sechs Jahren wird vermutet, dass die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt werden können.

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

(4) Bei Waldflächen sind die Absätze 1 bis 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. für den Aufwuchs zwischen 7.200 und 8.200 Euro je Hektar und
 2. für die Grundstücksfläche 2.600 Euro je Hektar
- angesetzt werden können.

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

(6) Gegenstände des realisierbaren Vermögens sind in der Eröffnungsbilanz mit ihrem Veräußerungswert anzusetzen; bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz kann davon ausgegangen werden, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Veräußerungswert entsprechen, wenn die Anschaffung nicht länger als zehn Jahre zurückliegt.

(7) Für Sonderposten für erhaltene Investitionszuweisungen und -beiträge nach § 52 Abs. 4 Nr. 1.4 gelten die Absätze 1 bis 3 entsprechend. Auf den Ansatz geleisteter Investitionszuschüsse in der Eröffnungsbilanz kann verzichtet werden; soweit ein Ansatz erfolgt, gelten die Absätze 1 bis 3 entsprechend.

(8) Die in der Eröffnungsbilanz nach den Absätzen 2 bis 7 angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

§ 63

Berichtigung der Eröffnungsbilanz

(1) Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass bei der erstmaligen Bewertung in der Eröffnungsbilanz

1. Vermögensgegenstände oder Sonderposten nicht oder mit einem zu niedrigen Wert oder Schulden oder Sonderposten zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert angesetzt worden sind oder

2. Vermögensgegenstände oder Sonderposten zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert oder Schulden oder Sonderposten nicht oder mit einem zu geringen Wert angesetzt worden sind,

so ist in der späteren Bilanz der unterlassene Ansatz nachzuholen oder der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt; dies gilt auch, wenn die Vermögensgegenstände oder Schulden am Bilanzstichtag nicht mehr vorhanden sind, jedoch nur für den auf die Vermögensänderung folgenden Jahresabschluss.

(2) Der Gewinn ist in die Bewertungsrücklage einzustellen. Der Verlust ist mit dem Basiskapital, vorweg mit der Bewertungsrücklage zu verrechnen. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. Die Berichtigung ist im Anhang der betroffenen Bilanz zu erläutern. Auf Grund einer nachträglichen Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist eine Berichtigung nicht zulässig.

(3) Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.

§ 64

Inkrafttreten, Übergangszeit

(1) Diese Verordnung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft. Gleichzeitig tritt die Gemeindehaushaltsverordnung vom 7. Februar 1973 (GBl. S. 33) in der zuletzt geltenden Fassung außer Kraft.

(2) Diese Verordnung ist spätestens für die Haushaltswirtschaft ab dem Haushaltsjahr 2016 anzuwenden. Bis dahin gilt die Gemeindehaushaltsverordnung vom 7. Februar 1973 (GBl. S. 33) in der zuletzt geltenden Fassung weiter. Sätze 1 und 2 gelten für Gemeinden entsprechend, die nach § 49 GemHVO vom 7. Februar 1973 in der bisherigen Fassung auf die Haushaltswirtschaft andere Bestimmungen angewendet haben. Die Bestimmungen des 10. Abschnitts über den Gesamtabschluss (§§ 56 bis 58) sind spätestens ab dem Haushaltsjahr 2018 anzuwenden

(3) Die Gemeinde kann nach Artikel 13 Abs.3 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts beschließen, ihre Haushaltswirtschaft bereits vor dem Haushaltsjahr 2016 umzustellen. In diesem Fall ist maßgebendes Haushaltsjahr nach Absatz 2 für die Anwendung dieser Verordnung das von der Gemeinde bestimmte Haushaltsjahr.

B e g r ü n d u n g

A *Allgemeiner Teil*

Mit dem Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom(GBl. S. ...) wurden zur Schaffung eines neuen leistungsfähigen und zukunftssicheren kommunalen Haushaltsrechts die Vorschriften der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden entsprechend der bundesweiten Abstimmung in der Innenministerkonferenz grundlegend neu gestaltet.

Kernpunkt der Reform ist, das bisher zahlungsorientierte Rechnungswesen durch ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen als Grundlage für eine ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft zu ersetzen. Ein solches Rechnungswesen erfasst zusätzlich zu den Zahlungsvorgängen, mit denen lediglich der Geldverbrauch dokumentiert wird, verursachungsgerecht auch den nicht zahlungswirksamen Vermögensverzehr in Form von Abschreibungen und die nicht zahlungswirksamen Zuführungen zu Rückstellungen für Verbindlichkeiten. Dadurch werden der gesamte Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der kommunalen Haushaltswirtschaft periodengerecht sichtbar und im Rechnungsabschluss ausgewiesen.

Das bisherige kommunale Haushalts- und Rechnungswesen wird damit grundlegend verändert. Zusätzlich zu den materiellen Änderungen wird die bisherige Verwaltungsbuchführung (Kameralistik) durch die kaufmännische doppelte Buchführung (Kommunale Doppik) ersetzt. Die untergesetzlichen Regelungen sind deshalb entsprechend anzupassen.

Die umfassende Änderung der gesetzlichen Vorschriften über die Haushaltswirtschaft durch das Reformgesetz sollen unter Aufhebung der bisherigen Gemeindehaushaltsverordnung mit der vorstehenden neuen Gemeindehaushaltsverordnung verordnungsrechtlich umgesetzt werden.

B *Zu den einzelnen Vorschriften*

ERSTER ABSCHNITT Haushaltsplan, Finanzplanung

Zu § 1 (Bestandteile des Haushaltsplans, Gesamthaushalt, Anlagen)

Zu Absatz 1

Mit der Haushaltsreform werden als wesentliche Ziele angestrebt

- eine vollständige Darstellung des Ressourcenverbrauchs bzw. des Ressourcenbedarfs,
- die Zuordnung des Ressourcenverbrauchs zu den Verwaltungsleistungen (Produkten),
- die Zusammenfassung von Ressourcenverantwortung und Fachverantwortung in einer Hand,
- die Steuerung der Verwaltung nach Leistungszielen, die sich auf die Produkte, Produktgruppen und Produktbereiche beziehen,
- eine Verbesserung der Wirtschaftlichkeit der Verwaltungstätigkeit, um bei stagnierenden und rückläufigen Erträgen und Einzahlungen die bestehenden und künftigen Leistungsanforderungen erfüllen zu können.

Diese stärker als bisher ergebnisorientierte Ausrichtung der Haushaltswirtschaft macht eine grundlegende Neugestaltung des Haushaltsplans als dem zentralen Steuerungsinstrument erforderlich. Die Zahlungsermächtigungen des bisherigen zahlungsorientierten Haushaltswesens werden durch Ermächtigungen zum Verbrauch von Ressourcen ersetzt. Die den zahlreichen und detaillierten Einzelansätzen des bisherigen Haushaltsplans immanente Übersteuerung der Verwaltung wird abgebaut zugunsten einer Ergebnissteuerung durch vereinbarte oder vorgegebene Leistungsziele, während der Einsatz der Ressourcen der Verwaltung zugewiesen ist.

Die formale Struktur des Haushaltsplans ist nunmehr dadurch geprägt, dass

- der Zahlenteil aus globalisierten Festsetzungen von Aufwendungen und Erträgen nach Arten besteht, die der bisherigen Gruppierung entsprechen; Gesamthaushalt und Teilhaushalte weisen dieselbe Darstellungsform nach Arten auf;

- die Teilhaushalte nach Produktbereichen gegliedert sind, in denen die finanzstatistische Aufgabengliederung abgebildet wird; wahlweise ist eine Gliederung nach der örtlichen Organisationsstruktur möglich, wobei den Teilhaushalten die vorgegebenen Produktbereiche jeweils ganz oder auf der Ebene von Produktgruppen zuzuordnen sind;
- der Haushalt zusätzlich zum Zahlenteil mit den monetären Festsetzungen auf Ebene der Teilhaushalte in einem besonderen Abschnitt in schematisierter Form verbale Angaben und Festsetzungen für die Produktgruppen und für Schlüsselprodukte mit Leistungszielen und Kennzahlen enthält (§ 4 Abs.2).

Zu Absatz 2

Die seitherige Trennung des Haushalts in einen Plan für die laufende Verwaltungstätigkeit (Verwaltungshaushalt) und in einen Plan für die Investitionstätigkeit (Vermögenshaushalt) wird beibehalten und erfolgt nunmehr durch einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt.

In der Bezeichnung Ergebnishaushalt kommt zum Ausdruck, dass der Plan das jährliche Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit vollständig ausweist und mit seinem Saldo sichtbar macht, um welchen Betrag das Vermögen der Gemeinde (Kapitalposition der Bilanz) zunehmen oder abnehmen wird.

Der Finanzhaushalt dient in erster Linie, aber nicht ausschließlich, der Planung der Investitionen und tritt insoweit an die Stelle des bisherigen Vermögenshaushalts. Als Planungskomponente zur Finanzrechnung umfasst er die Zahlungsvorgänge der Haushaltswirtschaft aus laufender Verwaltungstätigkeit und die Ein- und Auszahlungen für Investitionen und Finanzierungsvorgänge (Kredite). Neben der Steuerung der Investitionen dient der Finanzhaushalt damit insoweit auch der Liquiditätsplanung.

Zu Absatz 3

Die dem Haushaltsplan beizufügenden Anlagen entsprechen weitgehend der bisherigen Regelung. Hinzugekommen sind das Haushaltsstrukturkonzept (Nr. 3), der letzte konsolidierte Gesamtabchluss (Nr.6) und eine Übersicht über die Budgets bei Gliederung der Teilhaushalte nach der Organisationsstruktur (Nr. 9).

Zu § 2 (Ergebnishaushalt)

Zu Absatz 1

Die wesentliche Neuerung des neuen Haushaltsrechts sind die (ressourcenorientierte) Veranschlagung von Aufwendungen und der Ansatz von Erträgen im Ergebnishaushalt anstelle der bisherigen (zahlungsorientierten) Veranschlagung von Einnahmen und Ausgaben im Verwaltungshaushalt. Zu den Aufwendungen gehören auch nicht zahlungswirksame Ressourcenverbräuche (z. B. Zuführungen zu Rückstellungen, Abschreibungen) und nicht zahlungswirksame Erträge (z. B. Auflösung von Rückstellungen oder von Sonderposten für Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge).

Die Vorschrift gibt die Mindestgliederung des Ergebnishaushalts für den Gesamthaushalt vor, sie kann bei örtlichem Bedürfnis zur Verbesserung der Transparenz weiter detailliert werden. Interne Verrechnungen werden im Gesamthaushalt nicht veranschlagt, weil sie den Ergebnishaushalt unnötig aufblähen und die Transparenz vermindern würden. Sie sind aber Ressourcenverbräuche und deshalb in den Teilhaushalten zu veranschlagen (vgl. § 4 Abs. 3 Nr. 4 und Nr. 5).

Der Ergebnishaushalt wird in Staffelform mit Zwischensummen und -salden dargestellt. Für die Angaben in der Haushaltssatzung ist eine getrennte Bildung der Salden aus den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen als ordentliches Ergebnis und aus den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen als Sonderergebnis vorgesehen. Beide Teilergebnisse werden danach zum Gesamtergebnis zusammengefasst. Diese Ergebnisspaltung leitet sich aus den Regeln über den Haushaltsausgleich ab, denen wiederum das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit zugrunde liegt. Danach soll jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen durch Entgelte und Abgaben wieder ersetzen. Wegen der Schwierigkeiten, Generationen gegeneinander abzugrenzen, ist dieser Grundsatz zum Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit entwickelt worden. Dieses erfordert die Deckung von Ressourcenverbrauch durch Ressourcenaufkommen für jede Rechnungsperiode (vgl. Begründung zu § 80 Abs. 3 GemO). Dieser Grundsatz ist jedoch auf das ordentliche Ergebnis beschränkt, da das außerordentliche Ergebnis (Sonderergebnis) durch unregelmäßige, außergewöhnliche und nicht (nur) einer Periode zuordenbare Erträge und Aufwendungen (insbe-

sondere Vermögensveräußerungserträge und -aufwendungen) gekennzeichnet ist. Das Sonderergebnis wird bei nicht ausgeglichenem, ordentlichem Ergebnis erst auf einer späteren Ausgleichsstufe und nur unter einschränkenden Voraussetzungen zum Ausgleich herangezogen.

Im Anschluss an den Ergebnissaldo des Planjahres (Nr. 25), der eine zu Lasten des Planjahres veranschlagte Fehlbetragsdeckung (Nr. 20) einschließt, sind die anderen in Betracht kommenden Formen einer Fehlbetragsdeckung (Nr. 26 bis 29) zu planen, soweit sie im Planjahr beabsichtigt sind.

Zu Absatz 2

Die Abgrenzung von ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen nach § 277 Abs. 4 HGB wird für die kommunale Haushaltswirtschaft im Hinblick auf die besondere Funktion des Sachvermögens für die Aufgabenerfüllung und auf seine bisherige haushaltsrechtliche Behandlung modifiziert. Nach den HGB-Regeln sind Erträge aus Vermögensveräußerungen den ordentlichen Erträgen zugeordnet. Der haushaltsrechtliche Grundsatz, dass Vermögenserlöse der Finanzierung von Investitionen dienen und nur ausnahmsweise für die laufende Rechnung verwendet werden sollen, erfordert die Zuordnung solcher Erträge zu den außerordentlichen Erträgen. Ebenso folgt aus dem Grundsatz der periodengerechten Deckung des Ressourcenverbrauchs durch das Ressourcenaufkommen eine vom HGB abweichende Abgrenzung für die Ergebnisspaltung.

Zu § 3 (Finanzhaushalt)

Im Finanzhaushalt werden die ergebniswirksamen ordentlichen Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit zusammengefasst dargestellt und die vermögenswirksamen Zahlungen veranschlagt. Dementsprechend besteht der Finanzhaushalt aus drei Abschnitten mit jeweils unterschiedlicher Funktion. Im ersten Abschnitt (Nr. 1 bis Nr. 7) wird durch eine Überleitungsrechnung der Zahlungsmittelsaldo des Ergebnishaushalts ermittelt (Überschuss = Eigenfinanzierungsmittel oder Fehlbetrag = Zahlungsmittelbedarf). Zahlungswirksame außerordentliche Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen werden im Finanzhaushalt im Abschnitt über Investi-

tionseinzahlungen und -auszahlungen veranschlagt und sind deshalb im Zahlungsmittelüberschuss oder im Zahlungsmittelbedarf des Ergebnishaushalts nicht enthalten. Der zweite und dritte Abschnitt bilden den eigentlichen Veranschlagungsteil des Finanzhaushalts. Der zweite (Nr. 8 bis Nr. 21) Abschnitt enthält die vermögenswirksamen Zahlungsvorgänge, insbesondere Einzahlungen aus Vermögensveräußerungen und Investitionsauszahlungen. Zahlungen im Zusammenhang mit Krediten, Verrechnungen im Zusammenhang mit inneren Darlehen für Investitionen sowie mit der Entnahme aus der Liquiditätsreserve und Zuführung zur Liquiditätsreserve bilden den dritten Abschnitt (Nr. 23 bis Nr. 27). Hinsichtlich der vermögenswirksamen Zahlungen (zweiter und dritter Abschnitt) tritt der Finanzhaushalt an die Stelle des Vermögenshaushalts. Der Finanzhaushalt wird in Staffelform mit Zwischensalden dargestellt.

Der Finanzhaushalt korrespondiert mit der Finanzrechnung (vgl. Erl. zu § 50), weicht von dieser jedoch wie folgt ab:

- die durchlaufenden Gelder werden im Finanzhaushalt nicht veranschlagt, aber in der Finanzrechnung (§ 50 Nr. 43, 44) zur Liquiditätskontrolle mit erfasst;
- der Zahlungsmittelbestand am Ende des Jahres (vgl. § 50 Nr. 48) wird nicht geplant, weil ein ausreichender Zahlungsmittelbestand nicht nur am Jahresende, sondern ganzjährig vorhanden sein muss (vgl. § 89 Abs. 1 GemO).

Durch die Zusammenfassung der Abschnittssalden ergibt sich als Abschlussaldo des Finanzhaushalts die Änderung des Finanzierungsmittelbestands zum Ende des Haushaltsjahres (Nr. 28). Eine Ausgleichsregel für die Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzhaushalts ist verzichtbar, sie wird durch eine Verpflichtung zur Sicherstellung der stetigen Zahlungsfähigkeit ersetzt (vgl. § 89 Abs.1 GemO).

Zu § 4 (Teilhaushalte, Budgets)

Zu Absatz 1

Die Teilhaushalte treten an die Stelle der bisherigen Einzelpläne, der Gesamthaushalt ist vollständig in Teilhaushalte des Ergebnishaushalts und des Finanzhaushalts aufgegliedert. Die Ebene unterhalb des Gesamthaushalts besteht aus den Fachbereichshaushalten und mindestens einem Zentralbereichshaushalt. Diese bilden als

Budgets Bewirtschaftungseinheiten und ermöglichen durch Verbindung von Fach- und Budgetverantwortung eine Steuerung der Kernverwaltung in Form einer ergebnisorientierten Steuerung von Geschäftseinheiten.

Basiseinheiten für die Bildung der Teilhaushalte sind Produktbereiche und Produktgruppen, bei Bedarf ausnahmsweise einzelne Produkte. Diese werden durch einen Produktrahmen verbindlich festgelegt, der der künftigen finanzstatistischen Gliederung der kommunalen Aufgabenbereiche entspricht. Die Teilhaushalte können wahlweise entsprechend dem vorgegebenen Produktrahmen oder nach der örtlichen Organisationsstruktur gegliedert werden. Um bei organisatorischer Gliederung der Teilhaushalte eine Vergleichbarkeit zu ermöglichen, ist nach Absatz 5 dem Haushaltsplan eine Übersicht über die Zuordnung der Produktgruppen zu den Teilhaushalten als Anlage beizufügen. Unter Effizienz- und Managementgesichtspunkten wäre der organisatorischen Gliederung der Teilhaushalte in der Regel der Vorzug zu geben (Übereinstimmung der Organisations- und Budgetstruktur).

Zu Absatz 2

Die Möglichkeit zur Bildung von Budgets als Bewirtschaftungseinheiten unter Abweichung von den Gliederungsvorschriften für den Haushaltsplan wurde bereits für das kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen durch GemHVO-Novelle vom 28.11.2000 (GBl. S. 764) eingeführt (vgl. § 16 Abs. 2 GemHVO-2000). Die Regelung bildete die Rechtsgrundlage für eine ergebnisorientierte Haushaltswirtschaft bei zahlreichen Kommunen, die diese Praxis freiwillig auf der Grundlage der haushaltsrechtlichen Experimentierklausel mit Einzelgenehmigung nach § 49 GemHVO-1994 begonnen hatten und sie auf Dauer weiterführen wollten.

Im neuen Haushalts- und Rechnungswesen wird die Budgetierung als Regelform eingeführt. Die Teilhaushalte haben die Funktion von Budgets, d. h. sie werden als finanzwirtschaftliche Einheit gestaltet und bewirtschaftet. Nach den Erfahrungen der Reformkommunen können durch Einführung der Budgetierung Effizienzverbesserungen und Einspareffekte erzielt werden. Budgetbereich und Verantwortungsbereich für die Fachaufgaben sollen deckungsgleich sein, damit die Ergebnisverantwortung nicht geteilt ist, weil sie sonst nicht mehr klar zuzuordnen ist. Der Gestaltungsspielraum der Organisationseinheiten innerhalb der Budgets ist abhängig vom örtlichen Stand

der Dezentralisierung und kann nach den örtlichen Gegebenheiten durch Zweckbindungs-, Deckungs- und Übertragbarkeitsvermerke (vgl. §§ 19 bis 21) und durch Einzelvorgaben (Dotierungen) differenziert werden. Hinsichtlich der Budgetierungsform ist die Nettobudgetierung vorgesehen, bei der die Aufwandspositionen der Teilhaushalte grundsätzlich gegenseitig deckungsfähig sind (vgl. § 20 Abs. 1).

Die Teilergebnishaushalte enthalten neben den betraglichen Festsetzungen der Budgets eine Darstellung der zum Budget gehörenden Produktgruppen sowie von Schlüsselprodukten (finanziell oder örtlich bedeutsame Einzelprodukte). Durch die Produktorientierung im Zusammenwirken mit anzugebenden Leistungszielen und Kennzahlen wird eine ergebnisorientierte Steuerung (Outputorientierung) ermöglicht.

Zu Absatz 3

Die Teilergebnishaushalte werden wie der Gesamt-Ergebnishaushalt in Staffelform dargestellt. Sie weisen in einem ersten Abschnitt die Erträge und Aufwendungen nach Arten gegliedert entsprechend dem Gesamt-Ergebnishaushalt aus. In einem zweiten Abschnitt werden die kalkulatorischen Erträge und Aufwendungen (insbes. interne Leistungsverrechnungen, kalk. Mieten) dargestellt, diese werden jedoch nicht in den Gesamthaushalt einbezogen (vgl. Erl. zu § 2 Abs. 1). Interne Leistungsverrechnungen sind flächendeckend zu veranschlagen, da die Inanspruchnahme interner Leistungen einen Ressourcenverbrauch darstellt und sie nur bei Einbeziehung in die Budgets eine Steuerungswirkung entfalten können, insbesondere durch die Möglichkeit von Preisvergleichen mit externen Anbietern.

Die Verrechnung kalkulatorischer Zinsen wird nur in den Teilergebnishaushalten zugelassen, sie fließen nicht in den Gesamthaushalt und damit nicht in das Gesamtergebnis ein. Da das der Aufgabenerfüllung dienende Sachvermögen überwiegend aus Steuern und anderen Abgaben finanziert ist, wäre eine nochmalige Belastung der Abgabepflichtigen mit Zinsen für das von ihnen aufgebrauchte Vermögen nicht vertretbar. Aber auch aus methodischen Gründen ist die Verrechnung kalkulatorischer Zinsen allenfalls beim realisierbaren Vermögen zu rechtfertigen. Auf der Ebene der Teilhaushalte können kalkulatorische Zinsen steuerungsrelevant sein.

Zu Absatz 4

Für den Teilfinanzhaushalt ist als Regelform die Gliederung entsprechend dem Gesamt-Finanzhaushalt vorgesehen. Wahlweise kann der Teilfinanzhaushalt auf die Darstellung der Investitionen beschränkt werden. In jedem Fall sind im Teilfinanzhaushalt die Investitionen einzeln mit Investitionssumme und Finanzierungsmitteln einschließlich Verpflichtungsermächtigungen auszuweisen. Durch örtliche Wertgrenzen können Kleininvestitionen von der Darstellung ausgenommen werden. Soweit diese Möglichkeit genutzt wird, empfiehlt es sich, die Kleininvestitionen als Sammelposten ebenfalls auszuweisen.

Zu Absatz 5

Nach Absatz 1 können die Teilhaushalte wahlweise nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisationsstruktur gegliedert werden. Auch bei organisatorischer Gliederung der Teilhaushalte sind die vorgegebenen Produktbereiche und Produktgruppen als Gliederungselemente zu verwenden. In diesem Fall ist zur Verbesserung der Transparenz dem Haushaltsplan eine Übersicht über die Zuordnung der Produktbereiche und Produktgruppen zu den Teilhaushalten und eine Übersicht über die Zuordnung der geplanten Erträge und Aufwendungen zu den im verbindlichen Produktrahmen vorgegebenen Produktbereichen beizufügen.

Zu § 5 (Stellenplan)

Die Regelung über den Stellenplan, der nach § 1 Abs.1 wie bisher einen Bestandteil des Haushaltsplans bildet, wird durch das neue Haushalts- und Rechnungskonzept inhaltlich nicht berührt. Es werden jedoch die bisherigen Bezeichnungen für die tariflich vergüteten Mitarbeiter (Angestellte und Arbeiter) durch die neue Bezeichnung Arbeitnehmer ersetzt.

Außerdem werden die nach Absatz 3 zulässigen Abweichungen vom Stellenplan gelockert. Die Regelung in Absatz 3 Nr. 2 wird durch Wegfall der Bedingung, dass der Aufstieg in die nächsthöhere Laufbahn im folgenden Haushaltsjahr laufbahnrechtlich möglich sein muss, vereinfacht. In Absatz 3 Nr. 4 wird die Besetzung von Beam-

tenstellen mit Beschäftigten einer vergleichbaren oder niedrigeren Entgeltgruppe auf die Dauer von fünf Jahren (bisher: bis zum Ende des Jahres, das auf das Jahr des Freiwerdens der Stelle folgte) zugelassen. Der bisher bei Besetzung bis zu fünf Jahren nach Nr. 4 Satz 2 notwendige Vermerk im Stelleplan und die Voraussetzung einer entsprechenden personalwirtschaftlichen Planung entfallen künftig.

Zu § 6 (Vorbereicht)

Die Vorschrift über den Vorbericht zum Haushaltsplan wird an das neue, ressourcen- und steuerungsorientierte Haushalts- und Rechnungskonzept angepasst. Es wird klargestellt, dass die Angaben über die Entwicklung und den Stand der Haushaltswirtschaft unter dem Aspekt der stetigen Aufgabenerfüllung erfolgen sollen. Die Bewertung der finanziellen Lage und der voraussichtlichen Entwicklung soll mit Kennzahlen belegt werden. Nach der neu eingefügten Nr. 1 sollen die von der Gemeinde angestrebten Globalziele benannt werden. Die Nummern 2 bis 4 entsprechen der bisherigen Regelung und werden lediglich redaktionell angepasst. Die neu eingefügten Nummern 5 und 6 verlangen Angaben zur Eigenfinanzierungsfähigkeit für Investitionen und zur Bindung von Mitteln aus Rückstellungen für andere Zwecke. Die Nummern 7 und 8 entsprechen den bisherigen Nummern 4 und 5.

Zu § 7 (Haushaltsplan für zwei Jahre)

Die Regelung entspricht weitgehend dem bisherigen § 35, sie wird redaktionell angepasst.

Zu Absatz 2

Die Fortschreibung des Finanzplans für das zweite Haushaltsjahr ist künftig vom Gemeinderat zu beschließen (vgl. Begründung zu § 85 Abs.4 GemO) und diesem nicht nur vorzulegen.

Zu Absatz 3

Als Anlagen, die nach Verabschiedung des zweijährigen Haushaltsplans neu erstellt wurden, sind wie bisher die Wirtschaftspläne und Jahresabschlüsse der Sondervermögen und Beteiligungsunternehmen (vgl. § 1 Abs. 3 Nr. 7 und 8) der Fortschreibung des Finanzplans anzuschließen. Neu vorgeschrieben ist, dass auch ein neuer Gesamtabschluss (§ 1 Abs. 3 Nr. 6) der Fortschreibung des Finanzplans beizufügen ist, weil dieser eine Gesamtübersicht über die Daten der Sondervermögen und Beteiligungsunternehmen darstellt.

Zu § 8 (Nachtragshaushaltsplan)

Die Regelung des bisherigen § 34 wird redaktionell angepasst und vereinfacht.

Zu Absatz 1

Bereits geleistete oder angeordnete über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen brauchen wie bisher nicht veranschlagt zu werden, sie sollen aber nachrichtlich dargestellt werden. Die bisherige ausdrückliche Regelung zur Veranschlagung solcher über- und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen nach dem bisherigen Absatz 2 entfällt, da Absatz 2 nicht übernommen wird. Werden jedoch Mehreinnahmen oder Ausgabekürzungen, die bereits zur Deckung geleisteter oder angeordneter über- oder außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen bestimmt worden sind, im Nachtragshaushalt veranschlagt, so folgt bereits aus dem Grundsatz der Haushaltsklarheit und Haushaltswahrheit eine Pflicht zur Veranschlagung auch der entsprechenden über- und außerplanmäßigen Vorfälle.

Zu Absatz 2

Die Regelung entspricht dem bisherigen § 34 Abs. 3.

Zu § 9 (Finanzplan)

Zu Absatz 1

Die Regelung des bisherigen § 24 wird an die neue Haushaltsstruktur angepasst. Der mehrjährige Finanzplan enthält nicht mehr eine Übersicht über die Einnahmen und Ausgaben, sondern entspricht künftig inhaltlich dem ressourcenorientierten Ergebnishaushalt und dem auf den Einzahlungen und Auszahlungen beruhenden Finanzhaushalt. Hinsichtlich der Darstellungsform, für die bisher die Gruppierungsübersicht nach dem bisherigen § 4 Satz 1 Nr. 3 maßgebend war, wird auf die neuen Muster verwiesen. Im neuen Ergebnishaushalt sind die Erträge und Aufwendungen nach Arten und in einer stark aggregierten Form dargestellt. Da diese Darstellung weitgehend der bisherigen Finanzplanung entspricht, ist es möglich, die Finanzplanung künftig in den Haushaltsplan durch Einfügung zusätzlicher Jahresspalten zu integrieren. Eine ausdrückliche Vorschrift hierzu ist nicht vorgesehen, sodass die Finanzplanung auch in einem vom Haushaltsplan getrennten Planwerk dargestellt werden kann.

Absätze 2 und 3 werden unverändert aus der bisherigen GemHVO übernommen.

Zu Absatz 4.

Die bisherige Sollvorschrift, dass der Finanzplan in den einzelnen Jahren in Einnahme und Ausgabe ausgeglichen sein soll, wird durch eine an das neue System des Haushaltsausgleichs (vgl. § 24) angepasste Regelung ersetzt. Im neuen ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungssystem bezieht sich die Pflicht zum Haushaltsausgleich auf den Ergebnishaushalt (vgl. § 80 Abs. 2 und 3 GemO). Dabei ist kurzfristig auch ein nicht ausgeglichener Ergebnishaushalt zulässig, wenn bis zum Ende des Finanzplanungszeitraums der Ausgleich in der Finanzplanung nachgewiesen wird (vgl. Begründung zu § 80 Abs. 2 GemO). Kann auch im Finanzplanungszeitraum ein ausgeglichener Ergebnishaushalt nicht erreicht werden, ist nach § 80 Abs.3 GemO ein Haushaltsstrukturkonzept für einen mittelfristigen Haushaltsausgleich aufzustellen; in diesem Fall kann der mehrjährige Finanzplan ein Plandefizit ausweisen.

ZWEITER ABSCHNITT Planungsgrundsätze

Zu § 10 (Allgemeine Planungsgrundsätze)

Zu Absatz 1

Das bisher für die Veranschlagung maßgebliche Kassenwirksamkeitsprinzip (vgl. bisheriger § 80 Abs. 1 GemO), wonach die Einnahmen und Ausgaben nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen waren (§ 7 Abs. 1 alt), entfällt für den Ergebnishaushalt infolge des Ressourcenverbrauchskonzeptes. Es wird ersetzt durch den für den Ergebnishaushalt nunmehr geltenden Grundsatz der Verursachung (vgl. Begründung zu § 80 Abs. 2 GemO), wonach im Ergebnishaushalt die dem Haushaltsjahr nach dem Gesichtspunkt der periodengerechten Ergebniswirksamkeit zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen zu erfassen sind. Für die Veranschlagung im Finanzhaushalt, der die Einzahlungen und Auszahlungen umfasst, gilt weiterhin das Kassenwirksamkeitsprinzip. Für die Ermittlung der Ansätze (Berechnung, hilfsweise Schätzung) gelten die bisherigen Sorgfaltsanforderungen.

Zu Absatz 2

Die Grundsätze der Einzelveranschlagung und der Bruttoveranschlagung bleiben erhalten. Die Einzelveranschlagung wird jedoch durch eine starke Aggregation der Haushaltsansätze erheblich reduziert. Die dadurch erreichte Globalisierung dient der angestrebten größeren Flexibilität des Haushaltsvollzugs im Zusammenhang mit der Bildung von Budgets. Sie ist nicht durch das Ressourcenverbrauchskonzept bedingt, sondern eine Folge der neuen Haushaltssteuerung.

Zu Absatz 3

Die Haushaltsansätze im Ergebnishaushalt und im Finanzhaushalt sind künftig nach Arten zu veranschlagen. Die bisherige Veranschlagung der Einnahmen nach Entstehungsgrund und der Ausgaben nach Einzelzwecken wird aufgegeben. Diese Veranschlagungsform hat zu einer sehr weitgehenden Detaillierung des Haushaltsplans in zahllose Haushaltsstellen und damit zu einer Überregulierung des Haushaltsvollzugs geführt. Gleichzeitig genügte die bisherige, am Input orientierte Veranschlagungsform nur bedingt den kommunalen Planungs- und Steuerungsanforderungen, da sie

nur unzureichende Aussagen über die von der Kommune zu erstellenden und abzugebenden Dienstleistungen und Güter ermöglicht. Durch den Wegfall der Vielzahl von Haushaltsstellen und die Einführung globalisierter Budgets, die gleichzeitig Informationen über Ressourcenbedarf, Quantität und Qualität der bedeutenden, zu erbringenden Leistungen (Produkte, Produktgruppen) enthalten, erfährt die Beratung und Verabschiedung des Haushaltsplans durch den Gemeinderat eine neue, stärker am Ergebnis orientierte Ausrichtung.

In den Teilhaushalten sind zusätzlich kalkulatorische Aufwendungen und Erträge (z. B. interne Leistungsverrechnungen, kalkulatorische Mieten) zu veranschlagen (vgl. Begründung zu § 4 Abs. 3).

Absatz 4 wird redaktionell angepasst und gilt als Ausfluss des Grundsatzes der Haushaltsklarheit mit dem bisherigen Regelungsinhalt weiter.

Zu § 11 (Verpflichtungsermächtigungen)

Verpflichtungsermächtigungen werden als Instrument zur Flexibilisierung der Haushaltswirtschaft beibehalten. Sie sind wie bisher nur für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen zulässig (§ 86 GemO) und sind deshalb nur im Finanzhaushalt möglich. Zu veranschlagen sind die Verpflichtungsermächtigungen in den Teilhaushalten bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen (vgl. § 4 Abs. 4 Satz 4).

Zu § 12 (Investitionen)

Die Regelung entspricht inhaltlich in vollem Umfang den Absätzen 2 bis 4 des bisherigen § 10, sie wird lediglich redaktionell angepasst. Der Regelungsinhalt des bisherigen § 10 Abs.1, wonach bei über mehrere Jahre sich erstreckenden Maßnahmen der gesamte Ausgabenbedarf anzugeben war, ist in § 4 Abs. 4 Satz 4 übernommen worden.

Zu § 13 (Verfügungsmittel)

Die Regelung entspricht hinsichtlich der Verfügungsmittel inhaltlich dem bisherigen § 11. Auf die Übernahme des im bisherigen § 11 zusätzlich geregelten Instruments der Deckungsreserve wird verzichtet, weil dafür im System der Budgetierung und dezentralen Budgetverantwortung kein Bedarf gesehen wird.

Zu § 14 (Kosten- und Leistungsrechnungen)

Im bisherigen Rechnungssystem der Geldverbrauchsrechnung war die Veranschlagung kalkulatorischer Kosten ursprünglich nur bei den so genannten kostenrechnenden Einrichtungen, die ganz oder zum Teil aus Entgelten finanziert werden, zulässig (vgl. § 12 GemHVO vom 7. Februar 1973, GBl. S. 33). Damit war nur in diesen Bereichen ggfs. eine Kostenrechnung notwendig, eine Verpflichtung zur Führung einer Kostenrechnung bestand jedoch nicht. Die GemHVO-Novelle vom 7. Dezember 1994 (GBl. S. 648) erweiterte die Verrechnung kalkulatorischer Kosten auf die kommunalen Hilfsbetriebe. Gleichzeitig wurde durch Sollvorschrift eine Pflicht zur Führung von Kosten- und Leistungsrechnungen für kostenrechnende Einrichtungen und Hilfsbetriebe eingeführt, für die anderen Aufgabenbereiche der Gemeinde wurde durch Kannvorschrift die Kosten- und Leistungsrechnung ermöglicht. Damit verbunden war die Aufhebung der Einschränkung von internen Leistungsverrechnungen (§ 14 Abs. 4 GemHVO-1973) und die Sollvorgabe für innere Verrechnungen als Mittel der Kostenrechnung (§ 14 Abs. 4 i. V. m. § 12 Abs. 2 S. 2 GemHVO-1994). Die GemHVO-Novelle 1994 bildete mit dieser erheblichen Ausdehnung der Kostenrechnung den ersten Schritt zu der angestrebten grundlegenden Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens. Ein weiterer wesentlicher Schritt auf diesem Weg war die Einführung der Budgetierung im kameralistischen Haushaltsrecht durch die GemHVO-Novelle vom 28. November 2000 (GBl. S. 764; vgl. Begründung zu § 4 Abs.2).

Im ressourcen- und ergebnisorientierten Haushalts- und Rechnungswesen bilden die Kostenstellen die unterste Veranschlagungsebene in den Teilhaushalten, damit ist mindestens eine flächendeckende Kostenstellenrechnung erforderlich. Deshalb

schreibt das neue Haushaltsrecht eine Kosten- und Leistungsrechnung für alle Aufgabenbereiche, jedoch eingeschränkt nach den örtlichen Bedürfnissen, vor. Die über eine Kostenstellenrechnung hinausgehenden Formen insbesondere der Kostenträgerrechnung, Kostenartenrechnung und Leistungsrechnung sind daher in das kommunale Ermessen gestellt. Die Erfahrungen in den Reformkommunen haben gezeigt, dass flächendeckende Kosten- und Leistungsrechnungen in diesem engeren Sinn im Allgemeinen nicht sinnvoll sind und nur in ausgewählten Bereichen mit besonderem Informationsbedarf oder zur Entgeltkalkulation eingeführt werden sollten. Der Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung ist von den örtlichen Steuerungsbedürfnissen abhängig.

Bei der Kalkulation von Entgelten nach dem Kommunalabgabengesetz haben die dortigen Regelungen für die Kostenrechnung Vorrang vor den haushaltsrechtlichen Bestimmungen. Neu eingeführt wird für kommunale Hilfsbetriebe die (interne) Ausgleichspflicht von Kostenüber- und -unterdeckungen in folgenden Preiskalkulationen (entsprechende Anwendung von § 14 Abs. 2 KAG mit der Maßgabe, dass auch Kostenunterdeckungen in der Regel auszugleichen sind).

Zu § 15 (Fremde Finanzmittel)

Die Regelung entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13, sie wurde redaktionell umgestaltet. Absatz 1 enthält die Regelung des bisherigen § 13 Nr. 3, Absatz 2 diejenige des bisherigen § 13 Nr. 2. Nicht mehr ausdrücklich genannt sind sonstige durchlaufende Gelder (bisher § 13 Nr. 1), z. B. irrtümliche Zahlungsvorgänge oder von der Gemeinde durch Rechtsgrundlage im Einzelfall für Dritte lediglich kassenmäßig abzuwickelnde Vorfälle. Für diese gilt wie bisher keine Veranschlagungspflicht. Diese Zahlungen werden als haushaltsunwirksame Zahlungsvorgänge (nur) in der Finanzrechnung erfasst.

Zu § 16 (Weitere Vorschriften für Erträge und Aufwendungen)

Zu Absatz 1

Die bisherige Ausnahme vom Grundsatz der Bruttoveranschlagung, die der Verwaltungsvereinfachung dienen soll, bei Abgaben, abgabenähnlichen Entgelten und Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat (vgl. § 14 Abs. 2 alt), wird beibehalten. Die Zulässigkeit von Absetzungen, die sich auf Erträge der Vorjahre beziehen, bedeutet auch eine Ausnahme vom Grundsatz der Periodisierung nach dem Entstehungsgrund.

Zu Absatz 2

Die Veranschlagung von Personalaufwendungen nach den voraussichtlich besetzten Stellen entspricht der bisherigen Regelung des § 14 Abs. 5 Satz 1. Die Personalkostenverantwortung ist im neuen Haushaltssystem auf die Budgetverantwortlichen dezentralisiert. Sie liegt nicht mehr bei der Personalstelle, die jedoch weiterhin für die verwaltungstechnische Personalverwaltung zuständig bleiben sollte. Das Maß der Dezentralisierung ist örtlich zu bestimmen. Die Verpflichtung zur Aufteilung der Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen wird beibehalten, sie ist nun auf die Teilhaushalte (Budgets) bezogen.

Zu Absatz 3

In der ressourcenorientierten Haushaltswirtschaft sind interne Leistungsverrechnungen unverzichtbares Instrument, um eine vollständige Kostenverantwortung herzustellen; sie sind deshalb flächendeckend in den Teilhaushalten (Budgets) zu veranschlagen (vgl. Begründung zu § 4 Abs. 3). In der Regelung ist die Verrechnung interner Leistungen zu Selbstkosten vorgesehen. Die Kommunen sind nach dem allgemeinen Wirtschaftlichkeitsgrundsatz (§ 77 Abs.2 GemO) jedoch verpflichtet, vor der Ausführung interner Dienstleistungen Kostenvergleiche mit marktüblichen Angeboten durchzuführen.

Zu § 17 (Erläuterungen)

Die Regelung entspricht weitgehend dem bisherigen § 15 Abs. 1 und 2. Die bisherigen Absätze 1 und 2 werden regelungstechnisch zu einem Absatz zusammengefasst. Die bisherige Nummer 5 in Absatz 1 (Erläuterung der von Bediensteten aus Nebentätigkeiten abzuführenden Beträge) entfällt. Die Nummern 1 und 2 werden redaktionell, Nummer 6 (bisher Nr. 8) wird an das neue Rechnungssystem mit flächendeckenden Abschreibungen angepasst.

DRITTER ABSCHNITT Deckungsgrundsätze

Zu § 18 (Grundsätze der Gesamtdeckung)

Zu Absatz 1

Der Grundsatz der Gesamtdeckung bleibt erhalten, die Gesamtheit aller Erträge dient grundsätzlich zur Deckung aller Aufwendungen des Ergebnishaushalts, die Gesamtheit aller Einzahlungen grundsätzlich zur Deckung aller Auszahlungen des Finanzhaushalts.

Zu Absatz 2

Die Ausnahmen vom Gesamtdeckungsgrundsatz werden durch die seit der GemH-VO-Novelle vom 28. November 2000 (GBl. S. 764) im Zusammenhang mit der Einführung der Budgetierung erweiterten Möglichkeiten der Zweckbindung (§ 19), Deckungsfähigkeit (§ 20) und Übertragbarkeit (§ 21) erweitert. Um die Gesamtsteuerung des Haushalts der Kommunen sicherzustellen, wird die Inanspruchnahme von gegenseitiger Deckungsfähigkeit und Übertragbarkeit unter den Vorbehalt der Erreichung des geplanten Gesamtergebnisses und der Beachtung der Kreditaufnahmenvorschriften gestellt.

Zu § 19 (Zweckbindung)

Zu Absatz 1

Die Regelung wurde in den Grundzügen mit der GemHVO-Novelle vom 28. November 2000 (GBl. S. 764) bereits für das kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen eingeführt. Sie brachte eine Lockerung der Voraussetzungen für eine Zweckbindung von Einnahmen mit dem Ziel der Flexibilisierung der Haushaltswirtschaft im Rahmen der Budgetierung, die mit derselben GemHVO-Novelle als freiwillige Form der Haushaltswirtschaft ermöglicht wurde (vgl. § 16 Abs. 2 GemHVO-2000). Nach der ursprünglichen Fassung des Absatzes 1 (vgl. § 16 Abs.1 GemHVO-1973) war neben einer gesetzlich vorgeschriebenen Zweckbindung eine solche durch Haushaltsvermerk nur möglich, wenn sich die Beschränkung zwingend aus der Herkunft oder der Natur der Einnahme ergab. Neu ist nunmehr die Möglichkeit der Zweckbindung nach Satz 2 Nr. 2, die eine Ausnahme vom Gesamtdeckungsgrundsatz bedeutet. Sie ist dann zulässig, wenn zwischen der Ertragsart und den Aufwendungen im Einzelfall eine unmittelbare Verbindung besteht und der gegebene sachliche Zusammenhang eine Zweckbindung erfordert.

Zu Absatz 2

Die Möglichkeit einer Bindung von Mehrerträgen für bestimmte Aufwendungen durch Haushaltsvermerk war nach der GemHVO-1973 auf Mehreinnahmen aus Entgelten beschränkt. Durch die Neufassung wird sie auf sonstige Einnahmen erweitert, was eine flexiblere Haushaltsführung ermöglichen soll. Mehrerträge bei Steuern, allgemeinen Zuweisungen und Umlagen bleiben wegen ihrer Bedeutung für den Gesamthaushalt von der Möglichkeit der Bindung durch „Verstärkungsvermerk“ ausgenommen. Der Haushaltsvermerk zur Verstärkung bestehender Ansätze ist für den Finanzhaushalt nicht zugelassen (vgl. Absatz 4).

Absatz 3 stellt klar, dass Mehraufwendungen nach Absatz 1 und 2 nicht als Planabweichungen nach § 84 GemO gelten.

Zu Absatz 4

Die Möglichkeit zur Zweckbindung unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 und die erleichterte Verwendungsmöglichkeit der Mittel nach Absatz 3 besteht auch für den Finanzhaushalt.

Zu § 20 (Deckungsfähigkeit)

Zu Absatz 1

Die Regelung wurde in den Grundzügen mit der GemHVO-Novelle vom 28. November 2000 (GBl. S. 764) bereits für das kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen eingeführt. Die damit angestrebte Erweiterung der Deckungsfähigkeit diene der Flexibilisierung der Haushaltswirtschaft im Rahmen der Budgetierung, die mit derselben GemHVO-Novelle als freiwillige Form der Haushaltswirtschaft ermöglicht wurde (vgl. § 16 Abs. 2 GemHVO-2000). Im neuen Haushaltssystem ist der gesamte Haushalt in Budgets gegliedert (vgl. § 4 Abs.1 und 2) und es besteht Deckungsfähigkeit innerhalb der Budgets als Regelfall, Ausnahmen müssen durch Haushaltsvermerk angeordnet werden. Die Deckungsfähigkeit ist grundsätzlich auf die Budgets beschränkt, über die Budgetgrenzen hinausgehende Deckungsringe beeinträchtigen die Verantwortlichkeit für die Ressourcenverbräuche eines Budgets und können unwirtschaftliches Verhalten unterstützen. Die Inanspruchnahme der Deckungsfähigkeit steht unter dem generellen Vorbehalt des Haushaltsausgleichs und der Beachtung der Kreditaufnahmevorschriften (vgl. § 18 Abs. 2).

Absatz 2 ermöglicht die Anordnung der Deckungsfähigkeit durch Haushaltsvermerk über die Budgetgrenzen hinweg, wenn die betreffenden Aufwendungen sachlich zusammenhängen. Die Regelung bedeutet eine Ausnahme von der Einheit von Budget und Verantwortungsbereich (§ 4 Abs. 2 S. 2; s. a. Begründung zu Absatz 1). Bei ihrer Anwendung sollte deshalb die Verantwortlichkeit für den Ressourceneinsatz klargestellt werden, etwa durch einen Freigabebewilligung für die Verwaltungsspitze oder den Gemeinderat.

Zu Absatz 3

Für Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen gelten die vorgenannten Regeln über die Deckungsfähigkeit entsprechend.

Zu Absatz 4

Zwischen Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt ist nur einseitige Deckungsfähigkeit zugunsten des Finanzhaushalts zugelassen, da eine gegenseitige Deckungsfähigkeit zur Finanzierung laufender Aufwendungen durch Kredite ermöglichen würde und dies mit den Grundsätzen für die Kreditfinanzierung (§ 87 Abs.1 GemO) unvereinbar wäre.

Absatz 5 entspricht dem § 18 Abs. 6 GemHVO-2000 (bisheriger § 18 Abs. 4); er regelt die haushaltswirtschaftliche Abwicklung der Inanspruchnahme einer Deckungsfähigkeit.

Zu § 21 (Übertragbarkeit)

Zu Absatz 1

Die Regelung entspricht der Übertragbarkeitsvorschrift für den Vermögenshaushalt nach dem bisherigen § 19 Abs. 1. Die Übertragbarkeit von Haushaltsermächtigungen auch im neuen Finanzhaushalt dient einer flexibleren Haushaltswirtschaft.

Zu Absatz 2

Die Übertragung von Ansätzen in Budgets durch Haushaltsvermerk ohne zusätzliche Voraussetzung wurde durch § 19 Abs. 2 S. 1 der GemHVO-Novelle vom 28. November 2000 (GBl. S. 764) eingeführt und wird beibehalten. Durch die Übertragbarkeit wird für die Budgetverantwortlichen ein Anreiz zu sparsamer und wirtschaftlicher Bewirtschaftung gesetzt, dessen Wirksamkeit durch die Erfahrungen der Reformkommunen bestätigt wird. Dadurch erzielte („managementbedingte“) Einsparungen oder Überschüsse können ganz oder teilweise in das Folgejahr übertragen werden. Die Übertragung wird nicht gebucht, sondern durch eine entsprechende Erhöhung des Budgets im Folgejahr gutgeschrieben. Die zu übertragende Quote des Budgetergebnisses ist nach den örtlichen Gegebenheiten und Interessen zu bestimmen. Die In-

anspruchnahme der Übertragbarkeit steht unter dem generellen Vorbehalt der Erzielung des geplanten Gesamtergebnisses und der Beachtung der Kreditaufnahmevorschriften (vgl. § 18 Abs. 2).

Zu Absatz 3

Die Regelung entspricht der bisherigen Rechtslage (§ 19 Abs. 3 GemHVO-1973).

VIERTER ABSCHNITT Liquidität und Rücklagen

Zu § 22 (Liquidität)

Zu Absatz 1

Nach § 89 Abs.1 GemO hat die Gemeinde die rechtzeitige Leistung der Auszahlungen sicherzustellen. Dazu müssen die erforderlichen Zahlungsmittel rechtzeitig verfügbar sein, was eine kontinuierliche Steuerung der liquiden Mittel notwendig macht. Das Vorhalten eines bestimmten Rücklagenbestandes als Betriebsmittel der Gemeindekasse (bisherige Mindestrücklage nach § 20 Abs. 2 S.2 GemHVO-1973 in Höhe von zwei % der Ausgaben des VwH) ist nicht mehr vorgeschrieben.

Zu Absatz 2

Liquide Mittel vor allem aus der Zuführung zu langfristigen Rückstellungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 4 und 6) stehen grundsätzlich (vorübergehend) als Eigenfinanzierung im Finanzhaushalt zur Verfügung; sie sind jedoch als Finanzierungsmittel dem Grunde nach für Zwecke der Rückstellungen gebunden. Dies gilt entsprechend für die früheren Sonderrücklagen, die als innere Darlehen in Anspruch genommen wurden (vgl. § 21 Abs. 1 S. 2 GemHVO-1973), und die im neuen Rechnungssystem als Rückstellungen (vgl. § 41) auszuweisen sind. Durch eine Darstellung im Anhang zum Jahresabschluss soll der Umfang dieser vorübergehenden Verwendung sichtbar gemacht werden, um daraus Rückschlüsse auf den Liquiditätsbedarf bei zweckentsprechender Verwendung der Rückstellungen zu ermöglichen.

Zu Absatz 3

Die Regelung über die Zulässigkeit der Anlage liquider Mittel in gemischten Investmentfonds wurde durch GemHVO-Novelle vom 10. Juli 2001 (GBl. S. 466) neu eingefügt und wird, nachdem das Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften und das Auslandsinvestment-Gesetz durch das Investmentmodernisierungsgesetz aufgehoben wurden, lediglich redaktionell angepasst.

Zu § 23 (Rücklagen)

Nach § 90 Abs. 1 GemO sind Überschüsse der Ergebnisrechnung und Bewertungsüberschüsse im Falle der Vermögenstrennung gem. § 91 Abs. 4 Satz 2 GemO den Rücklagen zuzuführen. Ergänzend wird durch § 23 bestimmt, dass hierfür gesonderte Überschussrücklagen für das ordentliche und das Sonderergebnis sowie eine Bewertungsrücklage auszuweisen sind.

FÜNFTER ABSCHNITT Haushaltsausgleich und Deckung von Fehlbeträgen

Zu § 24 (Haushaltsausgleich)

Zu Absätzen 1 bis 4

Die Vorschriften regeln ergänzend zu § 80 Abs. 2 und 3 GemO den Haushaltsausgleich und die Gesetzmäßigkeitsanforderungen bei nicht ausgeglichenem Haushalt entsprechend den nach dem Ressourcenverbrauchskonzept sich ergebenden Stufen der kommunalen Finanzsituation. Die Regeln bilden einen Ansatzpunkt für die Festlegung von örtlichen finanzpolitischen Grundsätzen und Zielen durch die Gemeinde selbst. Im ressourcenorientierten Haushaltssystem bezieht sich der Haushaltsausgleich auf den Ergebnishaushalt als Planungskomponente zur Ergebnisrechnung (Ressourcenverbrauchsrechnung) und nicht mehr auf den Gesamthaushalt wie im bisherigen zahlungsorientierten System. Ausgangspunkt der Regelungen ist der dem Ressourcenverbrauchskonzept zu Grunde liegende Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit, wonach jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen durch Entgelte und Abgaben wieder ersetzen soll, so dass damit nicht ihre Nachfolgene-

ration belastet wird (inzwischen wird das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit bereits als spezifischer Grundsatz ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung definiert).

Daraus folgt als erste Stufe die Notwendigkeit des Ausgleichs von ordentlichen Erträgen und Aufwendungen, zu denen Erträge aus Vermögensveräußerungen und Kredite oder periodenfremde Aufwendungen nicht zählen. Dieser Ausgleichsgrundsatz auf der ersten Ausgleichstufe bedeutet keinen Zwang zur Erhaltung eines bestimmten Vermögensbestandes, er ist vielmehr der Ausgangspunkt für ein flexibles Stufensystem, dessen Funktion die Erhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit der Kommune ist. Hinsichtlich der weiteren Stufen des Ausgleichs und der Gesetzmäßigkeit bei nicht ausgeglichenem Haushalt wird auf die Erläuterungen zu § 80 Abs. 2 GemO verwiesen.

Die Regelung über die globale Minderausgabe wurde aus der GemHVO-1994 übernommen. Materiell handelt es sich hierbei um eine Veranschlagungsregel und nicht um eine Stufe des materiellen Haushaltsausgleichs.

Zu Absatz 5

Das neue Planungsinstrument des Haushaltsstrukturkonzeptes ist in seiner formalen Struktur nicht vorgegeben, die Regelung enthält lediglich inhaltliche Mindestanforderungen. Danach ergeben sich als inhaltliche Teilabschnitte die Ursachenbeschreibung, ein ursachenbezogener Maßnahmenkatalog mit dem Ziel des Haushaltsausgleichs und die Laufzeitbestimmung. Mit dem Haushaltsstrukturkonzept kann für strukturelle Haushaltsprobleme, die sich nicht innerhalb des Finanzplanungszeitraums (§ 85 Abs. 1 GemO: laufendes Haushaltsjahr, Haushaltsjahr für das geplant wird, und drei Folgejahre) bewältigen lassen, über einen längeren Planungszeitraum (binnen 5 Jahre nach Ablauf des Finanzplanungszeitraums) eine Lösung angestrebt werden. In Betracht kommt die Korrektur finanzwirtschaftlicher Fehlentwicklungen ebenso wie Strukturanpassungen z. B. infolge der demografischen Entwicklung (Altersstruktur) oder einer starken Veränderung der Einwohnerzahlen. Dies kann ggfs. auch durch eine gesteuerte Verringerung des Basiskapitals erfolgen, die mit einem Aufgabenabbau verbunden ist.

Zu § 25 (Deckung von Fehlbeträgen des Jahresabschlusses)

Zu Absatz 1

Wie nach dem bisherigen Haushaltsrecht die Fehlbeträge des Gesamthaushalts sollen nunmehr Fehlbeträge des ordentlichen Rechnungsergebnisses unverzüglich durch Veranschlagung im Ergebnishaushalt ausgeglichen werden. Diese Grundregel folgt auch aus dem Deckungsgrundsatz des Ressourcenverbrauchskonzeptes, wonach der Ressourcenverbrauch in jedem Rechnungsjahr durch das Ressourcenaufkommen zu decken ist, wobei zeitlich begrenzte Schwankungen in einer gewissen Bandbreite um den Wert Null als unvermeidlich zu akzeptieren sind (vgl. Begründung zu § 24 und zu § 80 Abs.2 GemO). Anstelle der Fehlbetragsdeckung durch Veranschlagung zu Lasten des Planjahres (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 20) kann der Fehlbetrag durch eine Entnahme aus der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses verrechnet werden (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 26). Fehlbeträge dürfen auf höchstens drei Jahre vorgetragen werden (vgl. § 24 Abs. 3, § 2 Abs. 1 Nr. 28).

Zu Absatz 2

Ist eine Abdeckung von Fehlbeträgen durch Verrechnung mit Überschussrücklagen des ordentlichen Ergebnisses oder Veranschlagung nicht möglich, kann unter Einschränkungen auch eine Deckung aus Überschüssen oder Rücklagen des realisierten Sonderergebnisses erfolgen. Die Verwendung des Sonderergebnisses ist nur zulässig, wenn dieses nicht für künftige Investitionen benötigt wird, wobei diese durch Vorplanungen und Baubeschlüsse bereits konkretisiert sein müssen.

Zu Absatz 3

Kann ein Fehlbetrag fünf Jahre lang nicht nach Absätzen 1 und 2 ganz oder teilweise gedeckt werden, ist ein verbleibender Fehlbetrag des ordentlichen Ergebnisses auf das Basiskapital zu verrechnen. Die Verrechnung auf das Basiskapital setzt das Vorliegen eines Haushaltsstrukturkonzeptes nach § 24 Abs. 4 voraus; soweit ein solches nicht vorliegt, ist es deshalb im Zusammenhang mit der Verrechnung aufzustellen. Besteht nach den vergeblichen Vorstufen der Deckung eines Fehlbetrags der laufenden Rechnung die Notwendigkeit seiner Verrechnung auf das Basiskapital, ist dies Ausdruck nicht nur vorübergehender finanzieller Schwankungen, sondern von struk-

turellen Haushaltsproblemen, zu deren Bewältigung ein mittelfristiges Planungskonzept gerechtfertigt ist.

Zu Absatz 4

Fehlbeträge beim Sonderergebnis sind durch periodenfremde Vorgänge verursacht. Eine Abdeckung durch Veranschlagung kommt nicht in Betracht, da sie nicht einer folgenden Rechnungsperiode zugeordnet werden können bzw. an diese unbillige Deckungsanforderungen stellen würden. Deshalb ist eine Verrechnung auf die Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses oder, soweit eine solche nicht vorhanden ist, die sofortige Verrechnung auf das Basiskapital sachgerecht.

Zu Absatz 5

Ein Bewertungsergebnis und eine Bewertungsrücklage sind von Kommunen auszuweisen, die für das Vermögen die Trennung in (gebundenes) Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen nach § 91 Abs. 4 GemO einführen. In diesem Fall ist das realisierbare Vermögen zum Veräußerungswert anzusetzen, die infolge der regelmäßigen Neufeststellung des Veräußerungswerts (vgl. § 44 Abs. 5) sich ergebenden Werterhöhungen oder Wertminderungen gehen in das Bewertungsergebnis ein. Der jahresübergreifende Ausgleich des Bewertungsergebnisses erfolgt über die Bewertungsrücklage. Soweit diese keinen positiven Bestand aufweist, sind Fehlbeträge des Bewertungsergebnisses wie Fehlbeträge des Sonderergebnisses sofort auf das Basiskapital zu verrechnen. Da der Bestand einer Bewertungsrücklage nicht auf realisierten Erträgen und Aufwendungen beruht, sondern nur Buchwertänderungen ausweist, darf die Bewertungsrücklage nicht zur Abdeckung von (realisierten) Fehlbeträgen des ordentlichen Ergebnisses oder des Sonderergebnisses herangezogen werden (vgl. oben Abs.1 und 2).

SECHSTER ABSCHNITT

Weitere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

Zu § 26 (Überwachung der Erträge und Forderungen)

Die Regelung entspricht inhaltlich dem bisherigen § 25 GemHVO, dieser wird redaktionell angepasst.

Zu § 27 (Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen)

Die bisherigen §§ 26 und 27 werden in dem neuen § 27 zusammengefasst und reaktionell an das neue Haushaltssystem angepasst. Der bisherige § 27 Abs. 2 wird hinsichtlich der Verpflichtung zur Einholung von Kostenberechnungen in § 12 Abs.3 integriert, die bisherige Regelung über Bauzeitenpläne bei größeren Instandsetzungen entfällt.

Zu § 28 (Berichtspflicht)

Zu Absatz 1

Mit dem neuen Haushaltssystem fallen durch Budgetierung, aggregierte Ertragsangaben und Aufwandsermächtigungen, Dezentralisierung und weitgehende Deckungsfähigkeit zahlreiche Detailinformationen weg, die im bisherigen Haushaltsplan enthalten waren. Dies wird im Interesse einer flexibleren und ergebnisorientierten Haushaltswirtschaft bewusst in Kauf genommen. Gleichzeitig sollen durch eine verbesserte Haushaltsberichtspflicht die notwendigen Steuerungsinformationen für Gemeinderat und Verwaltungsspitze sichergestellt werden. In Absatz 1 wird deshalb ergänzend zur bisherigen, nur anlassbezogenen Berichtspflicht neu eine periodische Berichtspflicht eingeführt. Durch das Wort „mehrmals“ wird als Mindestanforderung die zweimalige Berichterstattung während des Haushaltsjahres vorgegeben, die zweckmäßigerweise zur Jahresmitte und am Jahresende im Zusammenhang mit der Verabschiedung des neuen Haushalts ausgeführt wird. Dieser Berichtsturnus ist in zahlreichen Kommunen schon bisher gängige Praxis. Gegenstand der Berichterstattung ist der Stand der Erreichung der Finanz- und Leistungsziele des Haushalts. Eine bestimmte Form des Berichtswesens ist nicht vorgegeben. Über das Ob und den Umfang der Einrichtung eines Controlling und Berichtswesens entscheiden die Kommunen nach örtlichem Bedürfnis. Für die Steuerung, Budgetierung und Produktorientierung ist wichtig, dass die bisher üblichen Finanzzwischenberichte durch ein neues, leistungsbezogenes (outputorientiertes) Berichtssystem abgelöst werden, das auf einem der Gemeindegröße angepassten Controlling aufbaut. Nach örtlichem Bedürfnis kann ein solches Berichtssystem durch Qualitäts- und Wirkungskennzahlen

erweitert und für eine strategische Steuerung der Gemeinde nutzbar gemacht werden.

Zu Absatz 2

Die anlassbezogene Berichtspflicht nach Absatz 2 entspricht inhaltlich der Regelung des bisherigen § 28.

Zu § 29 (Haushaltswirtschaftliche Sperre)

Die Regelung entspricht inhaltlich dem bisherigen § 29; er wird redaktionell angepasst.

Zu § 30 (Vorläufige Rechnungsvorgänge)

Die Regelung entspricht dem bisherigen § 30, er wird redaktionell angepasst.

Zu § 31 (Vergabe von Aufträgen)

Die Regelung entspricht dem bisherigen § 31. Durch redaktionelle Änderung in Absatz 2 entfällt die bisherige Angabe des Veröffentlichungsorgans für die Bekanntgabe der verbindlichen Vergabegrundsätze. Für die Bekanntgabe sollen künftig auch andere Medien genutzt werden können.

Zu § 32 (Stundung, Niederschlagung und Erlass)

Die Regelung wird unverändert aus dem bisherigen § 32 übernommen.

Zu § 33 (Kleinbeträge)

Die Regelung wird unverändert aus dem bisherigen § 33 übernommen.

SIEBTER ABSCHNITT Buchführung und Inventar

Zu § 34 (Buchführung)

Die bisherigen, vom kameralistischen Buchungsstil geprägten Regelungen über die Buchführung in der Gemeindekassenverordnung (§§ 22 bis 34), werden in den neu gefassten siebten Abschnitt der neuen Gemeindehaushaltsverordnung übernommen und geändert, soweit dies inhaltlich erforderlich ist. Die übrigen kassenrechtlichen Bestimmungen werden im Zusammenhang mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts in eine neue Gemeindekassenverordnung einbezogen und der weiteren Rechtsentwicklung angepasst.

Absatz 1 beschreibt die Zwecke und Funktionen der Buchführung im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen für die Hauptbereiche Haushaltsplanung und Haushaltsvollzug, Rechnungslegung und Prüfung. Sie entsprechen dem Dokumentations- und Rechenschaftszweck der kaufmännischen Buchführung, werden jedoch erweitert um die Funktion für Haushaltsplanung und Haushaltsvollzug. Der Buchführung in der Form der Integrierten Verbundrechnung, wie sie mit den neuen Vorschriften realisiert wird, kommt eine Informationsfunktion für interne und externe Adressaten und eine Schutzfunktion für Institutionen und Individuen zu. Zur Erfüllung der Informationsfunktion müssen zuverlässige und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Informationen über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage bereitgestellt werden. Die Schutzfunktion des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens bezieht sich auf die Sicherung der intergenerativen Gerechtigkeit (Individualschutz) und die Sicherung der treuhänderischen Ressourcenverwendung zur Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben (Institutionenschutz).

Zu Absatz 2

Die Regelung tritt an die Stelle des bisherigen § 22 Abs.1 GemKVO. Die Aufzählung der in den Büchern zu erfassenden Verwaltungsvorfälle ist umfassend und nach den Funktionszwecken des Absatzes 1 zu beurteilen. Sie entspricht den inhaltlichen Anforderungen an die Buchführung der Kaufleute nach § 238 Abs. 1 HGB, so dass auf das dazu vorliegende Schrifttum verwiesen werden kann. Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) können zwar weitgehend, aber nicht ausnahmslos auf den öffentlichen Bereich übertragen werden. Die gegenüber der Privatwirtschaft unterschiedlichen Funktionen des Rechnungswesens machen Modifikationen und Erweiterungen der handelsrechtlichen GoB erforderlich, wodurch ein eigenständiges System von Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) entsteht, dessen Entwicklung jedoch noch am Anfang steht. Zum Teil finden sich bereits im geltenden kommunalen Haushaltsrecht GoöB in einer kameralistischen Ausprägung, z. B. die formalen Anforderungen an die Buchführung nach § 22 GemKVO.

Die wesentlichen Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung werden im neuen kommunalen Haushaltsrecht kodifiziert (z. B. §§ 91 Abs. 4 und 95 Abs.1 GemO, § 34 Abs. 2, §§ 35, 36, 40, 43 GemHVO). Für die Ableitung gesetzes- und verordnungsergänzender Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, für die im Handelsrecht der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns heranzuziehen ist (BFH, Urt.v. 26.3.1968, BStBl. II 1968, 529), wird im kommunalen Haushaltsrecht der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Verwaltungsbeamten, der an Gesetz und Recht gebunden ist, zu gelten haben.

Zu § 35 (Führung der Bücher)

Absatz 1 entspricht der Regelung des bisherigen § 23 Abs.1 GemKVO.

Zu Absatz 2

Satz 1 der Regelung entspricht dem bisherigen § 22 Abs. 2 GemKVO. Die Anforderungen an die Führung der Bücher werden auf die sonst erforderlichen Aufzeichnungen ausgedehnt, wie dies in § 239 Abs. 2 HGB bestimmt ist. Satz 2 entspricht § 239

Abs. 1 Satz 2 HGB. Satz 3 ist aus dem bisherigen § 23 Abs. 3 Satz 1 GemKVO übernommen.

Absatz 3 regelt die zulässige Form von Änderungen und Berichtigungen und wird unverändert aus § 239 Abs.3 HGB übernommen. Die Regelung stimmt inhaltlich mit dem bisherigen § 22 Abs. 3 Satz 3 GemKVO überein.

Zu Absatz 4

Die Vorgabe eines Kontenrahmens dient nicht mehr, wie bei der bisherigen verbindlichen Gliederung und Gruppierung der Haushalts- und Buchungsstellen, unmittelbar der Vorgabe eines einheitlichen Gliederungsschemas für die finanzstatistischen Meldungen. Der Kontenrahmen wird jedoch als Rahmen für den Aufbau der neuen Erhebungsmethodik der Finanzstatistik verwendet. Die finanzstatistischen Meldungen nach dem bisherigen Gliederungsplan sollen aus dem verbindlichen Produktrahmen abgeleitet werden (IMK-Beschluss vom 21.11.2003, Anlage 6; vgl. § 145 Nr. 2 GemO). Das Statistische Bundesamt, das auf Bundesebene in den Reformprozess eingebunden war, hat in enger Abstimmung mit den Ländern die finanzstatistischen Anforderungen an den Konten- und Produktrahmen entwickelt.

Der Kontenrahmen ist wie der handelsrechtliche Industriekontenrahmen (IKR) nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut, die Einteilung der Kontenklassen erfolgt in der Reihenfolge der in der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung auszuweisenden Positionen (IMK-Beschluss 21.11.2003, Anlage 7). Aus den Strukturunterschieden von kommunaler Vermögens- und Ergebnisrechnung einerseits und handelsrechtlicher Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung andererseits ergeben sich Abweichungen vom IKR in der Bezeichnung und der Struktur der Kontenklassen. Außerdem ist im kommunalen Kontenrahmen die Finanzrechnung integriert (Kontenklassen 6 und 7), was bei entsprechender DV-Software eine Führung der Finanzrechnung im Rechnungskreis der Finanzbuchhaltung ermöglicht. Wird die Finanzrechnung nicht im Rechnungsverbund, sondern tabellarisch/statistisch geführt, bleiben die Kontenklassen 6 und 7 unbesetzt.

Von den durch den IMK-Beschluss vom 21. November 2003 empfohlenen beiden Varianten für den Kontenrahmen hat Baden-Württemberg die Variante II/2 übernom-

men. Sie unterscheidet sich von der Variante II/1 durch eine besondere Kontenklasse für außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen der Ergebnisrechnung, wodurch für die Vermögensrechnung drei Kontenklassen (statt vier bei Variante II/1) ausgewiesen sind. Ein weiterer Unterschied zur Variante II/1 besteht in der Kontengruppengliederung für eine optionale Trennung des Vermögens in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen (vgl. § 91 Abs. 4 Satz 2 GemO).

Der auf eine drei- bis vierstellige Dezimalgliederung beschränkte Kontenrahmen ist von den Kommunen nach den örtlichen Bedürfnissen so zu erweitern, dass mit ihm die Anforderungen an die Buchführung nach § 34 Abs. 1 und 2 erfüllt werden. Die in der Kommune eingerichteten Konten sind vollständig in einem Kontenplan zu dokumentieren.

Zu Absatz 5

Die Regelung über die Anforderungen an die DV-Buchführung entspricht dem bisherigen § 23 Abs. 2 GemKVO, wobei die dortige Nr. 2 wegfällt, da ihr Regelungsgehalt durch Absatz 2 und den Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit abgedeckt ist.

Zu Absatz 6

Sätze 1 und 3 werden unverändert aus dem bisherigen § 23 Abs. 4 GemKVO übernommen. Neu eingeführt wird die Pflicht zur Trennung der in Satz 2 genannten Tätigkeitsbereiche zur Sicherung gegen die Gefahr von Unregelmäßigkeiten.

Zu § 36 (Bücher, Belege)

Absatz 1 schreibt als Mindeststandard an zu führenden Büchern ein Grundbuch (Journal) und ein Hauptbuch vor. Dies entspricht der Regelung des bisherigen § 24 GemKVO, an die Stelle des bisherigen Zeitbuchs tritt das Grundbuch, das Sachbuch wird durch das Hauptbuch abgelöst. Dabei wird der Begriff „Bücher“ unter den heutigen Verhältnissen, die durch den Einsatz von DV-gestützten Buchführungssystemen geprägt sind, in einem übertragenen Sinne verstanden. Zusätzlich können, wie schon bisher, zu Grund- und Hauptbuch Vorbücher geführt werden, deren Ergebnisse spätestens zum Schluss des Haushaltsjahres in das Hauptbuch zu übernehmen sind.

Absatz 2 regelt die Führung des Grundbuches (Journal) und tritt an die Stelle des bisherigen § 25 GemKVO. Die Regelung in Satz 1 entspricht dem bisherigen § 25 Abs. 1 Satz 2 GemKVO. Von der Übernahme des bisherigen § 25 Abs.1 Satz 1 GemKVO wurde abgesehen, weil sich das Verbot der Zusammenfassung von Einzahlungen und Auszahlungen bereits aus § 40 Abs. 2 ergibt. Das Verbot der Änderung von gebuchten Beträgen (bisheriger § 25 Abs.1 Satz 3 GemKVO) ist nunmehr in § 35 Abs. 3 geregelt. Auf die Verpflichtung zum täglichen Ausdruck des Zeitbuches bei Speicherbuchführung (bisheriger § 25 Abs. 1 Satz 4 GemKVO) wurde im Hinblick auf die Regelung über den Ausdruck der Bücher in § 35 Abs. 5 Nr. 4 verzichtet. Satz 2 der Regelung entspricht dem bisherigen § 25 Abs.2 GemKVO.

Zu Absatz 3

Im Hauptbuch sind die Verwaltungsvorfälle in sachlicher Ordnung zu buchen. Die Regelung nach Absatz 3 löst die bisherigen §§ 27 und 28 GemKVO ab.

Absatz 4 übernimmt in Satz 1 die Vorschrift des bisherigen § 33 Abs. 1 Satz 1 GemKVO über die für die Ausführung von Buchungen notwendigen Unterlagen.

Zu § 37 (Inventar, Inventur)

Das Sachvermögen der Gemeinde wird bislang in Bestandsverzeichnissen außerhalb der Buchführung nach Art, Menge und Standort nachgewiesen (bisher § 37 GemHVO). Lediglich für das den kostenrechnenden Einrichtungen dienende Sachvermögen sind bisher in Anlagennachweisen die Anschaffungs- und Herstellungskosten und die Abschreibungen nachzuweisen (bisher § 38 GemHVO).

Die mit der Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts angestrebte vollständige Darstellung des Ressourcenverbrauchs macht die Erfassung des gesamten Sachvermögens mit seinem Wert und den Abschreibungen im Verbund mit dem Rechnungssystem erforderlich. Die Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände richtet sich nach § 91 Abs. 4 GemO in Verbindung mit §§ 40 bis 46 GemHVO sowie nach den Sonderregeln für die Eröffnungsbilanz in § 62 GemHVO. Für die Form die-

ses Vermögensnachweises kann auf die handelsrechtlichen Regeln zurückgegriffen werden. Die vorliegende Regelung ist aus § 240 HGB übernommen, wobei in Absatz 1 die Absätze 1 und 2 des § 240 HGB inhaltlich zusammengefasst und angepasst werden, während die Absätze 2 und 3 mit § 240 Abs. 3 und 4 HGB übereinstimmen. Dem nach Absatz 3 möglichen Ansatz der genannten Vermögensgegenstände mit einem gewogenen Durchschnittswert sollte ein Zeitraum von fünf Jahren zu Grunde gelegt werden.

In das Inventar sind auch die bereits in voller Höhe abgeschriebenen Gegenstände des Anlagevermögens aufzunehmen. Gleiches gilt für bewegliche Vermögensgegenstände, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten den Wert von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschritten haben und die deshalb im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe abgeschrieben worden sind, sofern der Bürgermeister von der Inventarisierung nicht befreit hat (§ 38 Abs. 4). Bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz kann auch unabhängig von den Anschaffungskosten auf die Inventarisierung beweglicher Vermögensgegenstände verzichtet werden, deren Anschaffung länger als sechs Jahre zurückliegt (§ 62 Abs. 1 Satz 3).

Zu § 38 (Inventurvereinfachungsverfahren)

Die Absätze 1 bis 3 sind eine inhaltsgleiche Übernahme des § 241 HGB.

Absatz 4 ermächtigt den Bürgermeister, für bewegliche Gegenstände des Sachvermögens bis zu einem Wert von 410 Euro ohne Umsatzsteuer Befreiungen von deren Aufnahme in das Inventar anzuordnen. Diese Höchstgrenze kann aus steuerlichen Gründen bei so genannten Betrieben gewerblicher Art auch unterschritten werden, um identische haushaltsrechtliche und steuerliche Ergebnisse ausweisen zu können.

Zu § 39 (Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen)

Die Regelung ist eine sinngemäße Übernahme des bisherigen § 34 GemKVO. Entsprechend der Regelung nach § 239 Abs. 4 HGB wird die Aufbewahrung der Bücher,

Inventare und Belege auch auf Datenträgern zugelassen. Nach dem bisherigen § 34 Abs. 3 GemKVO waren hierfür bislang nur Bildträger zugelassen. Neu eingefügt ist Absatz 4, wonach bei einer Speicherung der Bücher in automatisierten Verfahren gewährleistet sein muss, dass die gespeicherten Daten im Falle einer Änderung oder Ablösung dieser Verfahren weiterhin maschinell ausgewertet werden können.

ACHTER ABSCHNITT Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden

Zu § 40 (Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote)

Zu Absatz 1

Die Vorschrift über die in der Vermögensrechnung anzusetzenden Posten entspricht sinngemäß § 247 Abs. 1 HGB. In der Vermögensrechnung der Gemeinde zu aktivieren sind alle selbständig verwertbaren und bewertbaren Güter, die sich in ihrem wirtschaftlichen Eigentum befinden. Verwertung bedeutet dabei Veräußerung, entgeltliche Nutzungsüberlassung oder bedingten Verzicht. Die Bezugnahme auf § 92 Abs. 1 GemO stellt klar, dass das bedingte Veräußerungsverbot für die der Aufgabenerfüllung dienenden Vermögensgegenstände einem Ansatz in der Vermögensrechnung nicht entgegensteht.

In den Bilanzen der Kommunen mit Sparkassenträgerschaft sind die Sparkassen nicht als Vermögensgegenstand anzusetzen. Sparkassen in kommunaler Trägerschaft sind außerhalb des öffentlichen Bereichs nicht veräußerbar, da das Sparkassengesetz eine solche Veräußerung nicht ermöglicht. Eine Kapitalprivatisierung würde ein Tätigwerden des Landesgesetzgebers voraussetzen. Aus Transparenzgründen sollte im Hinblick auf die bestehenden rechtlichen und wirtschaftlichen Verbindungen zwischen Kommunen und Sparkassen zwar nicht in der kommunalen Bilanz, jedoch im Bilanzanhang die kommunale Trägerschaft der Sparkasse dargestellt werden.

Zu Absatz 2

Das Saldierungsverbot für alle Bereiche der Buchführung entspricht sinngemäß § 246 Abs. 2 HGB.

Zu Absatz 3

Das Verbot des Ansatzes von unentgeltlich erworbenen, immateriellen Vermögensgegenständen entspricht sinngemäß § 248 Abs. 2 HGB.

Zu Absatz 4

Die Zulassung von Sonderposten in der Vermögensrechnung (Bilanzierungshilfen) für geleistete und empfangene Investitionszuweisungen entspricht den Besonderheiten der kommunalen Finanzwirtschaft. Bei geleisteten Investitionszuschüssen wird die Bildung der Sonderposten nur bei stark schwankendem Volumen für zweckmäßig angesehen. Sie kommen insbesondere bei geleisteten Investitionszuschüssen für Vermögensgegenstände mit langer Nutzungsdauer (z. B. Baukostenzuschüsse an Dritte für Kindergärten oder Sportanlagen) in Betracht. Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse wie empfangene Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge sind den damit bezuschussten Vermögensgegenständen zuzuordnen und entsprechend ihrer Nutzungsdauer ergebniswirksam aufzulösen. Empfangene Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge können aber auch entsprechend der gebührenrechtlichen Behandlung nach dem KAG auch von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Vermögensgegenstände abgesetzt werden. In diesem Fall werden dann die Abschreibungen aus dem Nettobetrag ermittelt, so dass sich dasselbe Ergebnis ergibt wie bei der ergebniswirksamen Auflösung des Sonderpostens entsprechend der Nutzungsdauer. Damit kann auch den steuerrechtlichen Anforderungen bei so genannten Betrieben gewerblicher Art entsprochen werden.

Absatz 5 Satz 1 eröffnet die Wahlmöglichkeit, das Vermögen in der Vermögensrechnung in (gebundenes) Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen zu unterteilen. Eine solche Vermögenstrennung wird für öffentliche Gebietskörperschaften empfohlen und als GoöB bezeichnet. Durch die Vermögenstrennung wird mit der möglichen Gegenüberstellung von Gesamtschulden und Schuldendeckungspotential (= realisierbares Vermögen) sichtbar, ob und in welchem Umfang das Verwaltungsvermögen kreditfinanziert ist. Das realisierbare Vermögen ist dabei nach § 91 Abs. 4 GemO zum Veräußerungswert anzusetzen (vgl. Begründung zu § 91 Abs. 4 GemO).

Für die Zuordnung der Vermögensgegenstände zum Verwaltungsvermögen ist nach Satz 2 deren Widmung für die Erfüllung von Aufgaben der Gemeinde maßgebend. Gemeindeaufgaben in diesem Sinne sind nach § 2 GemO sowohl die Pflichtaufgaben als auch die von der Gemeinde freiwillig übernommenen öffentlichen Aufgaben. Vermögensgegenstände, die nicht der Erfüllung von Pflichtaufgaben oder freiwilligen Aufgaben gewidmet sind, gehören zum realisierbaren Vermögen. Maßgebender Zeitpunkt für die Änderung der Zuordnung von Vermögensgegenständen zu einer der beiden Kategorien ist nach Satz 3 der Zeitpunkt der Entscheidung über die Widmung oder Entwidmung.

Zu § 41 (Rückstellungen)

Zu Absatz 1

Das Ressourcenverbrauchskonzept erfordert den Ansatz aller Verpflichtungen, die eine wirtschaftliche Belastung darstellen und quantifizierbar sind. Dazu gehören nicht nur die sicheren Schulden, sondern auch die nur mit einer gewissen Unsicherheit abschätzbaren (wahrscheinlichen) Schulden, also die Rückstellungen. Im Gegensatz zu den im Handelsrecht fakultativen Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB) wird zur periodengerechten Aufwandsverrechnung sowohl für Verpflichtungs- als auch für Aufwandsrückstellungen eine Pflicht zur Bildung gefordert. Um in den Kommunen eine einheitliche Vermögensdarstellung und Ergebnisermittlung zu gewährleisten, enthält die vorgesehene Regelung einen abschließenden Katalog von Pflichtrückstellungen ohne Wahlrechte.

Absatz 2 stellt sicher, dass Rückstellungen nicht aus sachfremden Gründen, sondern nur bei Wegfall des Grundes für ihre Bildung aufgelöst werden können.

Zu § 42 (Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre)

Die Vorschrift über die Angabe von Verpflichtungen, die nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, unter der Vermögensrechnung (Bilanz), entspricht § 251 HGB. Sie wurde an die kommunale Finanzstruktur angepasst. Wechsel und Wechsel- und

Scheckbürgschaften werden nicht als angabepflichtige Verbindlichkeiten übernommen, weil sie nicht als finanzwirtschaftliche Instrumente angewandt werden. Zusätzlich genannt werden eingegangene Verpflichtungen (z. B. Leasingverträge) und in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen (§ 86 GemO). In Betracht kommen auch auf das Folgejahr übertragene Haushaltsermächtigungen (§ 21), für die noch keine Verpflichtungen eingegangen wurden und die auch im Anhang zu erläutern sind (vgl. § 53 Abs. 2 Nr. 4).

Zu § 43 (Allgemeine Bewertungsgrundsätze)

Zu Absatz 1

Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze entsprechen § 252 HGB, jedoch mit kommunalspezifischen Modifizierungen. Im Einzelnen regelt

- Nr. 1 den Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB),
- Nr. 2 das Prinzip der Einzelbewertung zum Abschlussstichtag (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB),
- Nr. 3 den Grundsatz der wirklichkeitsgetreuen Bewertung, abweichend vom Vorsichtsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (siehe unten),
- Nr. 4 den Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB), der jedoch für Abgaben, abgabenähnliche Entgelte und allgemeine Zuweisungen durch § 16 Abs. 1 modifiziert wird,
- Nr. 5 den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

Auf die Übernahme des Grundsatzes der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) wird verzichtet, da im kommunalen Bereich die Fortsetzung der Tätigkeit einer Kommune, sei es durch die bisherige Körperschaft oder in neuer Form (Zusammenschluss von Gemeinden), rechtlich nicht in Frage gestellt ist.

Das im Handelsrecht geltende Vorsichtsprinzip für die Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) wird durch den Grundsatz der wirklichkeitsgetreuen Bewertung (vgl. Abs. 1 Nr. 3) ersetzt. Damit wird bei mehreren Bewertungsvarianten der wahrscheinlichsten und nicht einer aus Vorsichtsgründen niedrigen Variante der Vorzug gegeben.

Absatz 2 übernimmt die Ausnahmeregel des § 252 Abs. 2 HGB.

Zu § 44 (Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden)

Zu Absätzen 1 bis 3

Nach § 91 Abs. 4 Satz 1 GemO sind Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. Absätze 1 bis 3 regeln in Anlehnung an § 255 Abs. 1 bis 3 HGB die zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gehörenden Kosten. Für die Übernahme von § 255 Abs. 2 Satz 4 bis 6 sowie Absatz 4 HGB besteht kein Bedürfnis. Bei Beteiligungen an rechtlich unselbständigen und rechtlich selbständigen Einheiten (z. B. Eigenbetrieben, Gesellschaften, Zweckverbände) sind die Anschaffungskosten maßgebend. Das sind in der Regel alle Kapitalzuführungen aus dem Kämmereihaushalt in das Eigenkapital der Einheit (z. B. Stammkapital, Nennkapital, Rücklagen u. ä) sowie bei Zweckverbänden insbesondere Investitions-, Kapital- und Tilgungsumlagen. Für die erstmalige Bewertung des Altvermögens in der Eröffnungsbilanz sind durch § 62 Ersatzwerte zugelassen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können.

Zu Absatz 4

Die Regelung über Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen entspricht der Vorschrift in § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, die nach den kommunalen Erfordernissen modifiziert ist.

Zu Absatz 5

Im Falle der Vermögenstrennung (vgl. § 91 Abs. 4 Satz 2 GemO) wären die Veräußerungswerte wegen der Änderung der Marktverhältnisse nach dem Stichtagsprinzip (§ 43 Abs. 1 Nr. 2) jährlich beim Jahresabschluss neu festzustellen, um den Anforderungen an die Darstellung der tatsächlichen Vermögenslage (vgl. § 95 Abs. 1 Satz 3) zu entsprechen. Satz 2 verlängert die Neubewertungsfrist auf bis zu fünf Jahre. In der Zwischenzeit ist eine Wertfortschreibung nach Indexwerten möglich, sofern solche verfügbar sind. Nach Satz 4 hat bei einer Änderung der Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes die Änderung der Zuordnung zu der maßgebenden Vermögenskategorie in der Vermögensrechnung zum Zeitpunkt der Entscheidung zu erfolgen. Da der Entscheidung im Einzelfall eine längere Prüfungs- und Vorberei-

tungsphase vorausgehen kann (z. B. bei Kapitalprivatisierung kommunaler Unternehmen), soll aus Transparenzerwägungen bereits vor dem Zeitpunkt der Entscheidung der geschätzte Veräußerungswert im Anhang zum Jahresabschluss angegeben werden.

Zu § 45 (Bewertungsvereinfachungsverfahren)

Die Regelung entspricht dem § 256 Satz 1 HGB.

Zu § 46 (Abschreibungen)

Zu Absatz 1

Es wird grundsätzlich die zeitbezogene lineare Abschreibungsmethode vorgegeben, da sie den tatsächlichen Wertverlust des Vermögens im allgemeinen ausreichend wiedergibt. Falls stichhaltige Gründe für eine andere Abnahme des Nutzungspotentials im Zeitablauf vorliegen, kann eine andere Abschreibungsmethode zu Grunde gelegt werden. Im Falle der Vermögenstrennung (vgl. § 91 Abs. 4 Satz 2 GemO) bedarf es für abnutzbares realisierbares Vermögen bei direkter Ermittlung der Veräußerungszeitwerte keiner zusätzlichen Verrechnung planmäßiger Abschreibungen, da die alters- und nutzungsbedingte Wertänderung in der Änderung des Veräußerungswertes zum Ausdruck kommt.

Eine ungeprüfte Übernahme der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern aus den steuerlichen AfA-Tabellen ist nicht möglich, da sie aus steuerlichen Gründen z. T. deutlich von den tatsächlichen Nutzungsdauern abweichen. Um eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zwischen den Kommunen zu erreichen, sowie zur Arbeitserleichterung sollen in einer Verwaltungsvorschrift detaillierte Abschreibungssätze empfohlen werden.

Zu Absatz 2

Bei Anschaffung oder Veräußerung von Vermögensgegenständen während des Haushaltsjahres ist der Beginn oder das Ende der Abschreibung nach Monatsraten

auf den Monat der Anschaffung oder Veräußerung zu beziehen. Geringwertige Vermögensgegenstände bis zu einem Wert von 410 € ohne Umsatzsteuer können aber auch im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgeschrieben oder als ordentlicher Aufwand behandelt werden. In Anlehnung an die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften kann dieser Wert auch unterschritten werden, um Identität von haushalts- und steuerrechtlicher Behandlung bei so genannten Betrieben gewerblicher Art zu erreichen. Darüber hinaus können aus Vereinfachungsgründen bewegliche Vermögensgegenstände bis 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer im Jahr der Anschaffung in einem Sammelposten zusammengefasst und unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer in fünf Jahren abgeschrieben werden, wenn diese Vermögensgegenstände in Bezug auf das Gesamtvermögen unwesentlich sind. Insoweit sind diese Vermögensgegenstände ebenso von der Inventarisierung und Einzelbewertung ausgenommen.

Zu Absatz 3

Die Vorschrift über außerplanmäßige Abschreibungen in Satz 1 entspricht der Regelung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB, das im Handelsrecht bestehende Wahlrecht wurde jedoch nicht übernommen. Nach Satz 2 sind außerplanmäßige Abschreibungen rückgängig zu machen, wenn die Gründe für die Wertminderung wider Erwarten nicht mehr bestehen.

Zu Absatz 4

Bei Vermögenstrennung nach § 91 Abs.4 Satz 2 GemO sind die Vermögensgegenstände des realisierbaren Vermögens zu Veräußerungswerten anzusetzen (vgl. § 44 Abs. 5). Soweit sich bei der regelmäßig durchzuführenden Neufeststellung der Veräußerungswerte Wertminderungen ergeben, sind Abschreibungen in dieser Höhe vorzunehmen. Die Regelung entspricht § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB.

NEUNTER ABSCHNITT Jahresabschluss

Zu § 47 (Allgemeine Grundsätze für die Gliederung)

Die Regelung übernimmt die handelsrechtlichen Grundsätze für die Gliederung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften nach § 265 HGB, soweit sie für kommunale Körperschaften einschlägig sind:

- Absatz 1 entspricht § 265 Abs. 1 HGB und übernimmt den Grundsatz der formalen Kontinuität der Jahresabschlüsse in das kommunale Haushaltsrecht;
- Absatz 2 übernimmt aus § 265 Abs. 2 HGB die Pflicht zur Angabe der Vorjahreszahlen und zur Erläuterung von Abweichungen;
- Absätze 3 und 4 entsprechen § 265 Abs. 3 und § 265 Abs. 5 HGB (Grundsatz der Abschlussklarheit);
- Absatz 5 gestattet das Weglassen von Leerposten im Abschluss erst im zweiten Jahr und entspricht § 265 Abs. 8 HGB.

Es handelt sich dabei um die wesentlichen formalen Grundsätze ordentlicher Buchführung, die als GoöB auch für das öffentliche Rechnungswesen Anwendung finden müssen, damit die Hauptzwecke der Buchführung nach § 34 Abs.1 erreicht werden.

Zu § 48 (Rechnungsabgrenzungsposten)

Die Regelung übernimmt die handelsrechtliche Regelung des § 250 HGB. Wichtige Anwendungsfälle für die Rechnungsabgrenzung in der kommunalen Finanzwirtschaft sind als aktive Rechnungsabgrenzungsposten vor dem Bilanzstichtag geleistete Auszahlungen, soweit sie später Aufwand darstellen, z. B. im Dezember ausbezahlte Beamtenbezüge für Januar des Folgejahres, vorausbezahlte Mieten oder Pachten, Disagio bei Kreditaufnahmen. Vor dem Bilanzstichtag erhaltene Einzahlungen, die später Erträge darstellen, sind in die passiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen. Darunter fallen in Gemeinden hauptsächlich die Grabnutzungsgebühren auf den Friedhöfen, die für die gesamte Nutzungszeit des jeweiligen Grabes am Anfang in voller Höhe bezahlt werden und in den einzelnen Haushaltsjahren der Nutzungszeit anteilige Erträge darstellen. Ebenso ist beim Cross-Border-Leasing der soge-

nannte Barwertvorteil zu behandeln und als Ertrag in der Regel auf die Nutzungszeit des Grundmietvertrags zu verteilen.

Zu § 49 (Ergebnisrechnung)

Zu Absatz 1

Die Ergebnisrechnung entspricht der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung nach § 242 Abs.2 HGB, weist jedoch gegenüber dieser einen Schwerpunkt bei den auf einseitigen Verwaltungsvorfällen beruhenden Erträgen und Aufwendungen (Transferleistungen) auf. Die auf einem Leistungsaustausch beruhenden Vorfälle, die im kaufmännischen Bereich eindeutig im Vordergrund stehen, haben geringere Bedeutung. Die Wirtschaftsführung der Kommunen ist auf die Aufgabenerfüllung bei ausgeglichenem Ressourcenaufwand und Ressourcenaufkommen, nicht wie der privatwirtschaftliche Bereich auf Erzielung eines Gewinnes ausgerichtet. Die Ergebnisrechnung hat danach primär die Funktion einer Änderungsrechnung des Basiskapitals und nicht wie die kaufmännische Gewinn- und Verlustrechnung vorrangig einer Ermittlung eines finanziellen Erfolgs, weshalb eine unterschiedliche Bezeichnung gewählt wird.

Dem Gliederungsschema liegt das Gesamtkostenverfahren (vgl. § 275 Abs. 1 und 2 HGB) zu Grunde. In der Ergebnisrechnung ist wie im Ergebnishaushalt das ordentliche Ergebnis getrennt vom außerordentlichen Ergebnis zu ermitteln. Diese Ergebnisspaltung folgt aus dem Prinzip der Generationengerechtigkeit und den daraus abgeleiteten Regeln für den Haushaltsausgleich in der Ergebnisrechnung (Ressourcenverbrauchsrechnung; vgl. Begründung zu § 2 Abs. 1). Die Abgrenzung von ordentlichen und außerordentlichen Verwaltungsvorfällen ist durch § 2 Abs. 2 abweichend von der handelsrechtlichen Abgrenzung nach § 277 Abs. 4 HGB geregelt (vgl. Begründung zu § 2 Abs. 2).

Zu Absatz 2

Für die Gliederung der Ergebnisrechnung ist die Staffel des Ergebnishaushalts nach § 2 vorgegeben. Gegenüber der Ergebnisplanung in § 2 ergeben sich jedoch bei der Ermittlung des Ergebnisses folgende Modifizierungen für die Gliederung:

- die in § 2 als „veranschlagt“ bezeichneten Positionen entsprechen in der Ergebnisrechnung dem erzielten Ergebnis, weshalb der Zusatz „veranschlagt“ dort entfällt;
- die im Ergebnishaushalt als Nummer 20 enthaltene Position „Fehlbetragsabdeckung aus Vorjahren“ entfällt in der Ergebnisrechnung, die Nummer bleibt unbesetzt oder die folgenden Nummern rücken vor;
- der Wegfall der Nummer 20 ist notwendig, damit die Ergebnisse nach § 2 Nummer 21, 24 und 25 nur die Ergebnisse der Rechnungsperiode widerspiegeln, die in die Vermögensrechnung eingehen; Nummer 25 ist deshalb in der Ergebnisrechnung als Jahresergebnis zu bezeichnen;
- die auf der Planungsebene als Nummer 20 und Nummer 26 bis 29 des Ergebnishaushalts enthaltenen Ergebnisabdeckungen sind nicht Teil der Ergebnisrechnung, sondern werden in der Vermögensrechnung abgewickelt.

Absatz 3 fordert zur Ergebnisermittlung die Gegenüberstellung aller Erträge und Aufwendungen und ergänzt das Vollständigkeitsprinzip für die Aufzeichnung der Vorfälle (§ 34 Abs. 2 Nr. 1) durch die Pflicht zum vollständigen Ergebnisnachweis. Die Regelungen zur Verwendung positiver Ergebnisse nach den Sätzen 2 und 3 konkretisieren § 90 Abs. 1 GemO.

Absatz 4 schreibt eine Erläuterung von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen, soweit sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind, im Anhang zum Jahresabschluss vor. Die Angaben zu Betrag und Art der betreffenden Vorfälle bilden die Grundlage insbesondere für Entscheidungen zur Verwendung von Sonderergebnissen im Rahmen von § 24 Abs. 2 und § 25 Abs. 2.

Zu § 50 (Finanzrechnung)

Die Finanzrechnung als dritte Rechnungskomponente ist eine Weiterentwicklung des handelsrechtlichen Referenzmodells (Zwei-Komponenten-Rechnung) für die Rechnungslegung, das diese Rechnungskomponente nicht enthält (vgl. Begründung zu § 90 GemO). Die Finanzrechnung ist nach der bei handelsrechtlichen Konzernen vorgeschriebenen Kapitalflussrechnung (§ 297 Abs. 1 HGB) gestaltet. Im Unter-

schied zur Kapitalflussrechnung, die nachträglich beim Abschluss aus Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz abgeleitet ist, wird die Finanzrechnung ganzjährig geführt. In ihr werden alle Einzahlungen und Auszahlungen einer Rechnungsperiode nach der so genannten direkten Methode auf Sachkonten erfasst. Die Sachkonten der Finanzrechnung können im doppelten Rechnungsverbund geführt werden, dann sind sie in den Kontenrahmen in den Kontenklassen 6 und 7 integriert und die Zahlungsmittelkonten müssen außerhalb des doppelten Buchungskreises statistisch geführt werden. Als Alternative kommt die Führung der Finanzrechnung in statistischer Form außerhalb des doppelten Verbundes in Betracht, die Zahlungsmittelkonten bleiben dann in den doppelten Verbund integriert.

Durch die Struktur der Finanzrechnung werden die Bewegungen der liquiden Mittel nach Zahlungsarten erfasst. Mit den Zwischensalden in den Nummern 21, 35, 41 und 45 entstehen Rechnungsabschnitte für

- die laufende Verwaltungstätigkeit (Nr. 1 bis 19),
- die Investitionstätigkeit (Nr. 22 bis 34),
- die Finanzierungstätigkeit (Nr. 37 bis 40) und
- die haushaltsunwirksamen Vorgänge (Nr. 43 und 44).

Die Summe aus den Nummern 42 und 45 weist die Änderung des Bestandes an Zahlungsmitteln im Haushaltsjahr aus. Durch Hinzurechnung des Anfangsbestandes (Zeile 46) ergibt sich deren Endbestand am Ende des Haushaltsjahres (Zeile 48).

Der Rechnungsabschnitt über die haushaltsunwirksamen Vorgänge ist eine zusätzliche Differenzierung gegenüber der Kapitalflussrechnung, die nur die drei erstgenannten Abschnitte umfasst. Die unter den haushaltsunwirksamen Vorgängen aufgeführten Positionen „durchlaufende Gelder“, „Geldanlagen“ und „Kassenkredite“ sind in der Kapitalflussrechnung in den drei erstgenannten Abschnitten erfasst. Die Bildung eines besonderen Rechnungsabschnittes für diese Positionen trägt ihrer Bedeutung in der Haushaltswirtschaft und bezüglich der Kassenkredite der haushaltsrechtlichen Unterscheidung von den Investitionskrediten Rechnung.

Zu § 51 (Planvergleich)

Zu Absatz 1

Der Vergleich der Planansätze mit den Ist-Werten ist eine notwendige Informationsquelle für die Haushaltssteuerung und über die Erreichung der Planziele. Erhebliche Abweichungen der Jahresergebnisse von den Haushaltsansätzen sind im Rechenschaftsbericht (vgl. § 54 Abs. 1) zu erläutern. Absatz 1 schreibt als Darstellungsform der Rechnungsvorgänge die Gliederung nach Arten vor, die der Darstellungsform der Haushalte entspricht.

Nach Absatz 2 erstreckt sich der Planvergleich sowohl auf den Gesamthaushalt wie auch auf die Teilhaushalte. Damit ist jedoch kein Rechnungsabschluss für die Teilhaushalte verbunden, dieser ist nach § 49 und § 50 nur für den Gesamthaushalt vorgeschrieben. Die Ermittlung des Ergebnisses von Teilhaushalten liegt im Ermessen der Kommunen und ist nur erforderlich, wenn durch die Maßnahmen des Budgetverantwortlichen erzielte („managementbedingte“) Budgetergebnisse (Überschüsse oder Fehlbeträge) auf neue Rechnung der Teilhaushalte übertragen werden sollen.

Durch den Planvergleich werden auch die Haushaltsausgabereste ermittelt. Die auf das Folgejahr zu übertragenden Haushaltsermächtigungen sind im Anhang zum Rechnungsabschluss (vgl. § 53 Abs. 2 Nr. 4) anzugeben. Dasselbe gilt für die in Anspruch genommenen Verpflichtungsermächtigungen, die zusätzlich „unter der Bilanz“ aufzuführen sind (vgl. § 42).

Zu Absatz 3

In der Finanzrechnung nach § 50 wird der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit unmittelbar (direkte Methode) aus den nach Arten gegliederten Einzahlungen und Auszahlungen der Ergebnisrechnung ermittelt. Demgegenüber erfolgt im Finanzhaushalt die Ermittlung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit nur durch eine getrennte Saldierung der Summen der zahlungswirksamen ordentlichen Erträge und Aufwendungen sowie der Summen der zahlungswirksamen außerordentlichen Erträge und Aufwendungen des Ergebnishaushalts und durch die Zusammenrechnung der Summen dieser Salden. Um einen Planvergleich im Abschnitt des Finanzhaushalts über die laufende Verwaltungstätigkeit zu ermöglichen, ist des-

halb zusätzlich auch auf der Rechnungsebene der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit entsprechend zu ermitteln.

Zu § 52 (Vermögensrechnung [Bilanz])

Zu Absatz 1

Die Vermögensrechnung im neuen Rechnungswesen stellt eine Erweiterung der herkömmlichen Geldvermögensrechnung nach dem bisherigen § 43 GemHVO zu einer Vollvermögensrechnung dar, die auch das Sachvermögen umfasst. Die Vollvermögensrechnung ist die notwendige Voraussetzung für eine ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft und für die Herstellung von Kostentransparenz. Sie entspricht der Bilanz im kaufmännischen Zweikomponenten-Rechnungssystem (§ 266 HGB), berücksichtigt aber die kommunalspezifischen Besonderheiten. Bei einer Darstellung der Vermögensrechnung in Staffelform könnten Zwischensalden ausgewiesen und das Basiskapital durch Staffelnrechnung ermittelt werden. Dies entspricht dem Vorgehen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz, bei der das Basiskapital als rechnerischer „Restposten“ aus allen übrigen Bilanzpositionen abgeleitet wird. Das neue Haushaltsrecht sieht eine Darstellung der Vermögensrechnung in Kontoform vor, da auf dieser Form herkömmlich der Ansatz für die Bilanzanalyse beruht.

Absatz 2 schreibt als Mindestgliederung der Vermögensrechnung die in den Absätzen 3 und 4 aufgeführten Positionen fest, die auch der Bekanntmachungspflicht unterliegen (vgl. § 95b GemO). Bei örtlichen Besonderheiten oder bei zusätzlichen Informationsbedürfnissen kann eine tiefere Gliederung in einzelnen Positionen oder insgesamt gewählt werden.

Absatz 3 enthält für die Aktivseite zwei Darstellungsalternativen, die Gliederung der Aktivposten ohne Vermögenstrennung und die Gliederung der Aktivposten bei Vermögenstrennung, die sich aus der Wahlmöglichkeit nach § 40 Abs. 5 für die Trennung des Vermögens in das (gebundene) Verwaltungsvermögen und das (nicht gebundene) realisierbare Vermögen ergeben. Insbesondere die Gliederung der Position Sachvermögen spiegelt die Bedeutung dieser Vermögensform für die kommunale Aufgabenerfüllung wieder, wobei dem Infrastrukturvermögen konstitutive Bedeutung

für die Kommunen als öffentliche Körperschaften zukommt. Die getrennte Darstellung des Verwaltungsvermögens und des realisierbaren Vermögens ermöglicht die Zuordnung der Schulden zum realisierbaren Vermögen und zeigt, sofern die Schulden das realisierbare Vermögen übersteigen, in welchem Umfang das Verwaltungsvermögen kreditfinanziert ist. Zur Abgrenzung der beiden Vermögensarten siehe Begründung zu § 40 Abs. 5.

Zu Absatz 4

Die Gliederung der Passivseite der Vermögensrechnung stimmt in ihrer Grundstruktur mit der Passivseite der kaufmännischen Bilanz nach § 266 HGB überein. Das auf der Passivseite sichtbar werdende Verhältnis von Basiskapital und Schulden bildet neben der Vermögensstruktur auf der Aktivseite einen zentralen Ansatzpunkt für die Bilanzanalyse. Zugleich ist jedoch zu berücksichtigen, dass die in der Vermögensrechnung abgebildete Vermögenslage keine abschließende Beurteilung der Finanzsituation ermöglicht, diese erfordert eine Gesamtsicht auf alle drei Rechnungen. So kann z. B. die Kreditfähigkeit nicht aus der Vermögensrechnung abgeleitet werden, weil die gesetzliche Voraussetzung für die Verschuldung an die dauernde Leistungsfähigkeit gebunden ist (§ 87 Abs. 2 GemO), die primär in der Ergebnisrechnung sichtbar wird. Die im Unternehmensbereich gebräuchlichen Bilanzkennzahlen-Systeme können wegen der fundamental andersartigen Zielorientierung von Privatunternehmen mit der Gewinnorientierung und von Kommunen mit einer stetigen und wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung entweder überhaupt nicht oder nur nach einer Anpassung für eine Bewertung kommunaler Vermögensrechnungen herangezogen werden. Dies gilt in noch stärkerem Maße für die Übertragung von privatwirtschaftlichen Bilanztheorien, die auf die Unternehmenssicht, die Eigentümersicht oder die Gläubigersicht abstellen, auf kommunale Vermögensrechnungen. Eine öffentliche, kommunale Bilanztheorie ist noch zu entwickeln, wenn die dazu erforderliche Zahl von kommunalen Bilanzen und Bilanzreihen verfügbar sind. Sie muss auf den Körperschaftszweck, d. h. auf die Verwaltung aller örtlichen öffentlichen Aufgaben (§ 2 GemO), abstellen und die wesentlichen haushaltsrechtlichen Rahmenvorgaben, z. B.

- die Stetigkeit der Aufgabenerfüllung (§ 77 Abs.1 GemO),
- die Rangfolge bei der Einnahmebeschaffung und der Kreditaufnahme (§ 78 GemO),
- die Pflicht zum Haushaltsausgleich (§ 80 Abs.2 GemO) und

- die Wahrung der dauernden Leistungsfähigkeit (§ 87 Abs.2 GemO)

in die Betrachtung einbeziehen. Erst auf der Grundlage einer Bilanztheorie, die durch analytische Instrumente zur Bewertung von Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und konsolidiertem Gesamtabchluss zu erweitern ist, wird das neue Haushalts- und Rechnungswesen auf der obersten Ebene der Haushaltssteuerung seine volle Wirkung erreichen. Auf der Ebene der Budget- und Produktsteuerung sind unmittelbar Verbesserungen zu erwarten.

Zu § 53 (Anhang)

Der Anhang ist neben Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Vermögensrechnung Teil des Jahresabschlusses (§ 95 Abs. 2 GemO) und dient der Erläuterung dieser Rechnungen durch zusätzliche Angaben zu einzelnen Rechnungspositionen. Mit der Einführung des Anhangs zur Jahresrechnung zusätzlich zum Rechenschaftsbericht (vgl. § 54) übernimmt das Haushaltsrecht die im Handelsrecht bestehende Trennung der Erläuterung einzelner Rechnungspositionen (§ 284 HGB, Anhang) und der „Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage der Kapitalgesellschaft“ (§ 289 HGB, Lagebericht). Im bisherigen Haushaltsrecht umfasst der Rechenschaftsbericht nach § 95 Abs. 1 Satz 2 GemO in Verbindung mit § 44 Abs. 3 GemHVO sowohl den Aspekt der Erläuterung als auch der Lagebeschreibung.

In den Anhang sind neben den in Absatz 2 genannten Angaben die folgenden, bei Einzelregelungen genannten Pflichtangaben aufzunehmen:

- § 44 Abs. 6: Bei Vermögenstrennung nach § 40 Abs. 5 die Angabe von geschätzten Veräußerungswerten für Gegenstände des Verwaltungsvermögens, deren Widmung für die Aufgabenerfüllung mit dem Ziel der Veräußerung überprüft wird, weil die Wahrnehmung der Aufgabe beendet werden soll;
- § 47 Abs. 1: Abweichungen in der Form der Darstellung der aufeinander folgenden Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnungen;
- § 47 Abs. 2: Nicht vergleichbare oder angepasste Vorjahresbeträge der Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung;
- § 47 Abs. 3: Ausweisung von Vermögensgegenständen oder Schulden unter mehreren Posten der Vermögensrechnung;

- § 47 Abs. 4: Weitere Untergliederung oder Hinzufügung neuer Posten des Jahresabschlusses;
- § 49 Abs. 4: Erläuterung von außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen, soweit sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind;
- § 63 Abs. 2: Erläuterung von Berichtigungen der Eröffnungsbilanz.

Zu § 54 (Rechenschaftsbericht)

Durch den Rechenschaftsbericht soll über die Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde gewissenhaft und wahrheitsgetreu Rechenschaft abgelegt werden.

Der Rechenschaftsbericht im neuen kommunalen Haushaltsrecht unterscheidet sich vom bisherigen Rechenschaftsbericht nach § 44 Abs. 3 GemHVO durch seine inhaltliche Beschränkung auf die Darstellung des Verlaufs der Haushaltswirtschaft und der Lage der Gemeinde. Die im bisherigen Rechenschaftsbericht enthaltene Erläuterung von Einzelpositionen der Jahresrechnung (vgl. § 44 Abs. 3 Satz 1 GemHVO) ist nach dem neuen Haushaltsrecht entsprechend dem handelsrechtlichen Modell (vgl. § 284 HGB) getrennt in einen Anhang aufzunehmen (vgl. Begründung zu § 53).

Die Lagedarstellung umfasst neben der finanzwirtschaftlichen Lage die Darstellung von weiteren, in Absatz 2 genannten, nicht finanziellen Aspekten unter dem Gesichtspunkt der stetigen Aufgabenerfüllung. Der Rechenschaftsbericht entspricht damit im Ansatz dem handelsrechtlichen Lagebericht der Kapitalgesellschaften (§ 289 HGB).

Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Pflichtangaben stellen einen Mindestinhalt des Rechenschaftsberichts dar, der durch weitere Angaben zu Vorgängen von örtlicher Bedeutung ergänzt werden kann. Die Mindestangaben im Rechenschaftsbericht beziehen sich auf die ergebnisorientierte Steuerung der Haushaltswirtschaft, die durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzeptes stärker im Vordergrund steht.

Zu § 55 (Vermögensübersicht, Verbindlichkeitenübersicht)

Die Vermögensübersicht und die Verbindlichkeitenübersicht sind nach § 95 Abs. 3 GemO Pflichtanlagen zum Anhang. Durch diese Übersichten werden die entsprechenden Positionen der Vermögensrechnung, die nach § 52 Abs. 3 und 4 zum Teil in stark aggregierter Form dargestellt sind (z. B. bebaute Grundstücke oder Kreditverbindlichkeiten), zur Verbesserung der Transparenz in weiter detaillierter Form ersichtlich gemacht. Für die Übersichten können nach § 145 GemO verbindliche Muster vorgegeben werden.

ZEHNTER ABSCHNITT Gesamtabschluss

Zu § 56 (Konsolidierter Gesamtabschluss)

Die Regelungen über den konsolidierten Gesamtabschluss beschränken sich, wie schon die gesetzlichen Regelungen in der Gemeindeordnung, auf das Grundlegende. Das Haushaltsrecht räumt für diesen neuen Bereich der kommunalen Rechnungslegung einen weiten Spielraum ein, um die weitere Erprobung und Ausgestaltung dieser Abschlussform zu ermöglichen. Weitere Detailregelungen können auf dieser Erfahrungsgrundlage bei Bedarf zu einem späteren Zeitpunkt erlassen werden.

§ 56 legt ergänzend zu § 95a GemO die konsolidierte Ergebnisrechnung und die konsolidierte Vermögensrechnung als Bestandteile des konsolidierten Gesamtabschlusses fest. Die kommunale Finanzrechnung kann nicht konsolidiert werden, da bei den ausgegliederten kommunalen Aufgabenträgern mit handelsrechtlicher Rechnungslegung die Jahresabschlüsse nur aus Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz bestehen. Bei den auf Bundesrecht beruhenden Gesellschaften (AG, GmbH, KG, oHG) kann landesrechtlich die Einführung einer Finanzrechnung nicht vorgegeben werden. § 95a Abs. 4 GemO sieht deshalb vor, dass der konsolidierte Gesamtabschluss durch eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen ist, die aus den konsolidierten Bilanzen abgeleitet wird.

Zu § 57 (Kapitalflussrechnung)

Nach § 95a Abs. 4 GemO ist der konsolidierte Gesamtabchluss, der aus konsolidierter Ergebnisrechnung und Vermögensrechnung (Bilanz) besteht, durch eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen. Für die Aufstellung der Kapitalflussrechnung werden durch Verweisung die handelsrechtlichen Regelungen zur entsprechenden Anwendung vorgegeben.

Zu § 58 (Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz)

Zu Absatz 1

Der Konsolidierungsbericht tritt beim kommunalen Gesamtabchluss an die Stelle von Konzernanhang (§§ 313, 314 HGB) und Konzernlagebericht (§ 315 HGB) des handelsrechtlichen Konzernabschlusses. Der Pflichtinhalt des Konsolidierungsberichts umfasst Elemente des handelsrechtlichen Konzernanhangs und Konzernlageberichts und beschränkt sich auf die grundlegenden Angaben. Zusätzlich sind für die in die Konsolidierung einbezogenen Rechtseinheiten die für den Beteiligungsbericht in § 105 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a und b GemO genannten Mindestangaben in den Konsolidierungsbericht aufzunehmen.

Zu Absatz 2

Für die nicht in die Konsolidierung einbezogenen Rechtseinheiten, an denen die Gemeinde beteiligt ist, sind im Konsolidierungsbericht nach § 95a Abs. 4 Satz 2 GemO mindestens

- der Gegenstand des Unternehmens,
- die Beteiligungsverhältnisse und
- der Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks

darzustellen. Für die Darstellung gilt § 105 GemO entsprechend. Der Gesamtabchluss mit dem Konsolidierungsbericht nach Absatz 1, der um die vorgenannten Angaben erweitert ist, ersetzt den Beteiligungsbericht (vgl. § 95a Abs. 4 Satz 3 GemO).

ELFTER ABSCHNITT Übergangs- und Schlussvorschriften

Zu § 59

(Übergangsbestimmung für Sanierungs-, Entwicklungs und Umlegungsmaßnahmen)

Nach § 50 der Gemeindehaushaltsverordnung in der zuletzt geltenden Fassung war als vorläufige Erleichterung für die Abwicklung von Sanierungs-, Entwicklungs- und Umlegungsmaßnahmen die Führung von Sonderrechnungen zugelassen. Diese vorläufige Regelung entfällt ersatzlos, die bisher in Sonderrechnungen geführten Maßnahmen können noch in der bisherigen Form zum Abschluss gebracht werden.

Zu § 60 (Sondervermögen, Treuhandvermögen)

Die Regelung entspricht dem bisherigen § 45 GemHVO, der redaktionell angepasst wird.

Zu § 61 (Begriffsbestimmungen)

Die Regelung enthält die Begriffsbestimmungen.

Zu § 62 (Erstmalige Bewertung [Eröffnungsbilanz])

Die Vorschrift enthält eine Reihe von Sonderregelungen zur Vereinfachung und Erleichterung der erstmaligen Erfassung und Bewertung des Vermögens sowie der Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz, die durch Artikel 13 Abs. 4 Satz 1 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vorgeschrieben ist. Ziel dieser Sonderregelungen ist die Verringerung des mit der Aufstellung der Eröffnungsbilanz verbundenen Arbeitsaufwands, um eine Bewältigung dieser Aufgabe in der zur Verfügung stehenden Übergangsfrist möglichst ohne oder nur mit geringer externer Unterstützung zu ermöglichen.

Ausgangspunkt für diese Sonderregelungen sind die von einer kommunalen Arbeitsgemeinschaft im Auftrag des Innenministeriums erarbeiteten „Leitlinien zur kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg“ (2. überarbeitete Auflage, Heft 8 der Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen). Die in diesen Leitlinien enthaltenen Vorschläge für die erstmalige Erfassung und Bewertung des Vermögens wurden in den Jahren 2006/2007 vor dem Hintergrund der inzwischen vorliegenden praktischen Erfahrungen von einer weiteren kommunalen Arbeitsgruppe weiterentwickelt und sind in die Vorschrift des § 62 übernommen worden.

Es handelt sich um einmalige Wahlrechte, die nur für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ausgeübt werden dürfen. Sofern sie nicht ausgeübt werden, sind die allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zu beachten (§§ 37, 38, und 40 bis 46).

Zu Absätzen 1 bis 4

Der Grundsatz der Bewertung der Vermögensgegenstände zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt grundsätzlich auch für die Eröffnungsbilanz. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten brauchen nur nicht in jedem Fall aus den Büchern ermittelt werden. Sind Anlagennachweise vorhanden, wie sie bisher schon für kostenrechnende Einrichtungen geführt werden, können daraus die Anschaffungs- und Herstellungskosten übernommen werden. Dasselbe gilt grundsätzlich auch für eine etwaige Vollvermögensrechnung, sofern sie ordnungsgemäß geführt wurde. Vermögensgegenstände, die früher als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt worden sind und bei denen die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr oder nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand möglich ist, dürfen mit entsprechenden Erfahrungswerten angesetzt werden, die nach den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt ermittelt und um zutreffende Abschreibungen entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vermindert sind. Für die vor 1975 angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände dürfen anstelle der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder entsprechender Erfahrungswerte auch den Preisverhältnissen zum 1. Januar 1974 entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, die ebenfalls um Abschreibungen seit dem Anschaffungs- oder Herstellungsjahr nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu vermindern sind. Die Erfah-

rungswerte können grundsätzlich auch über Baupreisindizes auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zurückindiziert oder nach anderen sachgerechten Ermittlungsverfahren (z. B. Sachwert-, Vergleichswertverfahren, Gebäudebrandversicherungsanschlag) ermittelt werden. Für Waldflächen können die vorgegebenen Pauschalsätze als Erfahrungswerte je Hektar Aufwuchs und Grundstückfläche angesetzt werden.

Für bewegliche Vermögensgegenstände bestehen hinsichtlich der Inventarisierung und Einzelbewertung weitreichende Erleichterungen. Über die Inventurvereinfachungen der §§ 37, 38 und der Behandlung der geringwertigen Vermögensgegenstände hinaus brauchen ohne betragsmäßige Beschränkung nur solche angesetzt werden, die in den letzten sechs Jahren vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt worden sind.

Zu Absatz 5

Bei der Bewertung von Beteiligungen z. B. an Gesellschaften kann auch das der Gemeinde zuordenbare anteilige Eigenkapital der Gesellschaft angesetzt werden, wenn die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde. Dasselbe gilt grundsätzlich für die Sondervermögen wie Eigenbetriebe. Der Begriff der Beteiligung ist weit auszulegen und umfasst auch die von einer Gemeinde beherrschten verbundenen Unternehmen sowie Mitgliedschaften bei Zweckverbänden, bei denen eine dauerhafte Verbindung im Rahmen der kommunalen Aufgabenerfüllung mit wirtschaftlichen Miteigentumsanteilen vorliegt, quasi eine öffentlich-rechtliche Beteiligung. Als Anschaffungskosten einer Beteiligung gelten insbesondere alle Zahlungen der Gemeinde ins Eigenkapital der Gesellschaft oder des Eigenbetriebs (Stammkapital und Rücklagen) sowie bei Zweckverbänden unterschiedlich bezeichnete Umlagen zur Vermögensfinanzierung wie z. B. Investitionsumlagen, Vermögensumlagen, Tilgungsumlagen. Sind diese Zahlungen mit vertretbarem Aufwand nicht mehr feststellbar, kann für die Bewertung der Beteiligung auf die jeweiligen Anteile an den vorgenannten Eigenkapitalbestandteilen zurückgegriffen werden. Ergebnisvorträge sind grundsätzlich nur bei der Vermögenstrennung bei realisierbaren Beteiligungen zur Vermeidung einer Unternehmensbewertung relevant, die mit dem Veräußerungswert anzusetzen sind (§ 91 Abs. 4 GemO). Gleichwohl können erhebliche Verlustvorträge auch bei Beteiligungen

des Verwaltungsvermögens berücksichtigt werden, wenn ansonsten der Beteiligungswert zu berichtigen wäre (§ 46 Abs. 3). Bei nach kameralem Haushaltsrecht geführten Zweckverbänden, die mangels Bilanzierung keinen Eigenkapitalausweis haben, kann der zu aktivierende Wert auf der Grundlage des Anlagevermögens des Zweckverbands zum Stichtag der Eröffnungsbilanz näherungsweise ermittelt werden, in dem man die Restbuchwerte abzüglich der Ertragszuschüsse und Schulden mit der prozentualen Anteilsquote multipliziert. Aufwändige Unternehmensbewertungen werden nicht gefordert.

Zu Absatz 7

Die vorgenannten Vereinfachungsgrundsätze für die Bewertung der Vermögensgegenstände können auch für die Ermittlung der zu deren Finanzierung erhaltenen Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge herangezogen werden. Danach ist es möglich, dass Investitionszuweisungen in Höhe einer bestimmten Quote der entsprechenden Förderrichtlinien u. ä. und Investitionsbeiträge entsprechend der gesetzlichen, satzungsrechtlichen oder in sonstiger Weise festgesetzten Finanzierungsquote angesetzt werden. Auf den Ansatz geleisteter Investitionszuschüsse kann ganz verzichtet werden.

In Absatz 8 wird klargestellt, dass die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte auch für die Folgebilanzen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten.

Zu § 63 (Berichtigung der Eröffnungsbilanz)

Zu Absatz 1

Die Vorschrift ermöglicht die Berichtigung von fehlerhaften Ansätzen in der Eröffnungsbilanz; sie verpflichtet zu einer Berichtigung, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die am Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse.

Absatz 2 sieht die bilanztechnische Darstellung der Fehlerberichtigung in der aktuellen Vermögensrechnung vor, die Eröffnungsbilanz gilt dadurch als geändert. Da mit

der Aufstellung der Eröffnungsbilanz keine Ergebnisermittlung verbunden ist, wird auch die Berichtigung nicht ergebniswirksam.

Zu Absatz 3

Die Möglichkeit der Fehlerberichtigung ist auf vier Jahre befristet. Spätestens nach Ablauf dieser Frist soll die Vermögensrechnung ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln. Eine sukzessive Entwicklung der Eröffnungsbilanz während des Berichtigungszeitraums ist nach dieser Regelung nicht zulässig.

Zu § 64 (Inkrafttreten, Übergangszeit)

Die Regelung setzt die durch Artikel 13 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vorgegebenen Übergangsfristen und Anwendungsregelungen (vgl. Begründung zu Artikel 13 des Reformgesetzes) auch für das Verordnungsrecht um.

Entwurf

Gesetzesentwurf
der Landesregierung

Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts

Vorblatt

A. Zielsetzung

Ziel ist die Schaffung landesrechtlicher Regelungen für ein leistungsfähiges und zukunftssicheres kommunales Haushalts- und Rechnungswesen. Dazu sollen die Vorschriften der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden entsprechend der bundesweiten Abstimmung in der Innenministerkonferenz durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und der neuen Haushaltssteuerung grundlegend neu gestaltet werden. Die Neugestaltung orientiert sich strukturell und inhaltlich an den Erfordernissen der Kommunen. Zugleich werden die geänderten finanzstatistischen Anforderungen berücksichtigt.

B. Wesentlicher Inhalt

Das Ressourcenverbrauchskonzept und die neue Haushaltssteuerung werden durch folgende wesentliche Regelungen eingeführt:

- Darstellung von Erträgen und Aufwendungen in Haushaltsplan und Rechnungslegung anstelle von Einnahmen und Ausgaben,
- Darstellung der Verwaltungsleistungen als Produkte,
- produktorientierte Gliederung des Haushaltsplans,
- Budgetierung der bereitgestellten personellen und sächlichen Ressourcen nach Aufgabenbereichen,
- Dezentralisierung der Bewirtschaftungskompetenz und Zusammenfassung von Ressourcenverantwortung und Aufgabenverantwortung,
- Kosten- und Leistungsrechnung in allen Verwaltungsbereichen nach örtlichem Bedürfnis,
- Darstellung von Kennzahlen über Kosten und Qualität von Verwaltungsleistungen zur Steuerung nach Leistungszielen,
- periodische Information des Gemeinderats über die Zielerreichung als Grundlage für Steuerungsmaßnahmen,
- geänderte Form des Jahresabschlusses zur Vermittlung eines vollständigen Bildes über die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage und
- Zusammenfassung des Jahresabschlusses der kommunalen Körperschaft mit den Jahresabschlüssen der ausgegliederten, von der Kommune beherrschten, rechtlich unselbständigen und selbständigen Einheiten und Gesellschaften zu einem Gesamtabschluss (konsolidierter Abschluss) als Rechnungslegung über alle Aktivitäten einer Kommune.

Außerdem werden auf Grund tarifrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Änderungen die bisherigen Begriffe „Angestellte“ und „Arbeiter“ sowie „Vergütung“ und „Lohn“ durch die neuen Begriffe „Arbeitnehmer“ bzw. „Bedienstete“ und „Entgelt“ redaktionell ersetzt. Ferner werden das Kommunalabgabengesetz und das Finanzausgleichsgesetz reformbedingt geändert und der aktuellen Rechtsentwicklung angepasst.

C. Alternativen

Keine.

D. Kosten für die öffentlichen Haushalte

Für die kommunalen Körperschaften entstehen durch das Gesetz folgende einmalige und fortlaufende Kosten für folgende Vorgänge:

- Anpassung der vorhandenen Haushalts- und Rechnungswesen-Software,
- Fortbildung der Verwaltungsbediensteten je nach Tätigkeitsumfang im Haushalts- und Rechnungswesen,
- erstmalige Erfassung und Bewertung des Sachvermögens samt Fortschreibung,
- Ermittlung der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (erstmalig und fortlaufend) und
- Aufstellung und Prüfung konsolidierter Jahresabschlüsse.

Teile dieser Aufwendungen sind in der haushaltsrechtlichen Experimentierphase seit 1994 von vielen Gemeinden bereits freiwillig erbracht worden, deren Größenordnung ist jedoch nicht bekannt. Der reformbedingte Aufwand für die Anpassung der Rechnungswesen-Software kann nur mit erheblichen Ungenauigkeiten vom nicht reformbedingten Aufwand abgegrenzt werden, der durch den notwendigen Ersatz der vorhandenen, nicht mehr entwicklungsfähigen kameralistischen Software durch neue DV-Verfahren schon entstanden ist oder noch entsteht. Schließlich kann der Einführungsaufwand wegen der sehr unterschiedlichen Verhältnisse bei den Kommunen in personeller Hinsicht nicht mit der notwendigen Genauigkeit ermittelt werden.

E. Kosten für Private

Keine.

Gesetz
zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts

Artikel 1
Änderung der Gemeindeordnung

Die Gemeindeordnung in der Fassung vom 24. Juli 2000 (GBl. S. 582, ber. S. 698), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Oktober 2008 (GBl. S. 343, 354), wird wie folgt geändert:

1. In § 21 Abs. 2 Nummer 5 werden die Worte „der Jahresrechnung“ durch die Worte „des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses“ ersetzt.

2. § 24 Abs. 2 wird wie folgt geändert:
 - a) In Satz 1 werden die Worte „Angestellten oder Arbeiter“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ und die Worte „der Vergütung oder des Lohns“ durch die Worte „des Entgelts“ ersetzt.

 - b) In Satz 4 werden die Worte „Beamten und Angestellten“ durch das Wort „Gemeindebediensteten“ ersetzt.

3. § 29 Abs. 1 wird wie folgt geändert:
 - a) In Nummer 1 Buchst. a bis d und Nummer 2 wird jeweils das Wort „Angestellte“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.

 - b) Es wird folgender Satz 2 angefügt:

„Satz 1 findet keine Anwendung auf Arbeitnehmer, die überwiegend körperliche Arbeit verrichten.“

4. In § 33 Abs. 2 werden die Worte „Beamten oder Angestellten der Gemeinde“ durch das Wort „Gemeindebediensteten“ ersetzt.
5. In § 37 Abs. 7 Satz 8 werden die Worte „Angestellten oder Arbeiter“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.
6. § 39 Abs. 2 wird wie folgt geändert:
 - a) In Nummer 1 werden die Worte „Beamten und Angestellten“ durch das Wort „Gemeindebediensteten“ ersetzt.
 - b) Nummer 14 erhält folgende Fassung:

„14. den Erlass der Haushaltssatzung und der Nachtragshaushaltssatzungen, die Feststellung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses, die Wirtschaftspläne und die Feststellung des Jahresabschlusses von Sondervermögen,“.
7. In § 53 Abs. 1 Satz 1 werden die Worte „Beamte und Angestellte“ durch das Wort „Gemeindebedienstete“ ersetzt.
8. In § 54 Abs. 2 werden die Worte „Beamte oder Angestellte“ durch das Wort „Gemeindebedienstete“ ersetzt.

9. In § 56 Abs. 1 werden die Worte „Beamten, Angestellten und Arbeiter“ durch die Worte „Beamten und Arbeitnehmer“ ersetzt.

10. In § 57 Satz 1 wird das Wort „Beschäftigten“ durch die Worte „beschäftigten Arbeitnehmer“ ersetzt.

11. § 77 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Die Gemeinde hat Bücher zu führen, in denen nach Maßgabe dieses Gesetzes und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen die Verwaltungsvorfälle und die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage in der Form der doppelten Buchführung (Kommunale Doppik) ersichtlich zu machen sind.“

12. § 78 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift erhält folgende Fassung:

„§ 78

Grundsätze der Erzielung von Erträgen und Einzahlungen“.

b) In Absatz 2 Satz 1 wird jeweils das Wort „Einnahmen“ durch die Worte „Erträge und Einzahlungen“ ersetzt.

13. § 79 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

„(2) Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung

1. des Ergebnishaushalts unter Angabe des Gesamtbetrags
 - a) der ordentlichen Erträge und Aufwendungen einschließlich der Abdeckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren und deren Saldo als veranschlagtes ordentliches Ergebnis,
 - b) der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen und deren Saldo als veranschlagtes Sonderergebnis,
 - c) des veranschlagten ordentlichen Ergebnisses und des veranschlagten Sonderergebnisses als veranschlagtes Gesamtergebnis,
2. des Finanzhaushalts unter Angabe des Gesamtbetrags
 - a) der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie deren Saldo als Zahlungsmittelüberschuss oder -bedarf des Ergebnishaushalts,
 - b) der Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit und deren Saldo,
 - c) aus den Salden nach Buchstaben a und b als Finanzierungsmittelüberschuss oder -bedarf,
 - d) der Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit und deren Saldo,
 - e) aus den Salden nach Buchstaben c und d als Saldo des Finanzhaushalts,
3. des Gesamtbetrags
 - a) der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (Kreditermächtigung) und
 - b) der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen belasten (Verpflichtungsermächtigungen),
4. des Höchstbetrags der Kassenkredite und
5. der Steuersätze für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer, soweit diese nicht in einer gesonderten Satzung festgesetzt werden.

Sie kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen und den Stellenplan für das Haushaltsjahr beziehen.“

b) Absatz 4 erhält folgende Fassung:

„(4) Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr.“

14. § 80 erhält folgende Fassung:

„§ 80

Haushaltsplan

(1) Der Haushaltsplan ist Teil der Haushaltssatzung. Er enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich

1. anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen,
2. eingehenden ergebnis- und vermögenswirksamen Einzahlungen und zu leistenden ergebnis- und vermögenswirksamen Auszahlungen und
3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.

Zusätzlich sollen Schlüsselprodukte und die bei diesen zu erbringenden Leistungsziele dargestellt werden. Der Haushaltsplan enthält ferner den Stellenplan nach § 57 Satz 1. Die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Sondervermögen der Gemeinde bleiben unberührt.

(2) Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern. Das Ergebnis aus ordentlichen Erträgen und ordentlichen Aufwendungen (ordentliches Ergebnis) soll unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen werden; Absatz 3 bleibt unberührt.

(3) Ist ein Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren trotz Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten sowie Verwendung des Sonderergebnisses und von Überschussrücklagen nicht möglich, kann ein Fehlbetrag in die drei folgenden Haushaltsjahre vorgetragen werden. Ein danach verbleibender Fehlbetrag ist mit dem Basiskapital zu verrechnen. Das Basiskapital darf nicht negativ sein.

(4) Der Haushaltsplan ist nach Maßgabe dieses Gesetzes und der auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Führung der Haushaltswirtschaft verbindlich. Ansprüche und Verbindlichkeiten werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.“

15. § 82 erhält folgende Fassung:

„§ 82

Nachtragshaushaltssatzung

„(1) Die Haushaltssatzung kann nur bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch Nachtragshaushaltssatzung geändert werden. Für die Nachtragshaushaltssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

(2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragshaushaltssatzung zu erlassen, wenn

1. sich zeigt, dass im Ergebnishaushalt beim ordentlichen Ergebnis oder beim Sonderergebnis ein erheblicher Fehlbetrag entsteht oder ein veranschlagter Fehlbetrag sich erheblich vergrößert und dies sich nicht durch andere Maßnahmen vermeiden lässt,
2. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche einzelne Aufwendungen oder Auszahlungen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen des Haushaltsplans erheblichen Umfang geleistet werden müssen,
3. Auszahlungen des Finanzhaushalts für bisher nicht veranschlagte Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen geleistet werden sollen oder
4. Gemeindebedienstete eingestellt, angestellt, befördert oder höher eingestuft werden sollen und der Stellenplan die entsprechenden Stellen nicht enthält.

(3) Absatz 2 Nr. 2 bis 4 findet keine Anwendung auf

1. unbedeutende Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sowie unabweisbare Aufwendungen und Auszahlungen,
2. die Umschuldung von Krediten,

3. Abweichungen vom Stellenplan und die Leistung höherer Personalaufwendungen, die sich unmittelbar aus einer Änderung des Besoldungs- oder Tarifrechts ergeben und
4. eine Vermehrung oder Hebung von Stellen für Beamte und für Arbeitnehmer, wenn sie im Verhältnis zur Gesamtzahl der Stellen für diese Bediensteten unerheblich ist.“

16. § 83 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Ist die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht erlassen, darf die Gemeinde

1. finanzielle Leistungen nur erbringen, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind; sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Leistungen des Finanzhaushalts, für die im Haushaltsplan eines Vorjahres Beträge vorgesehen waren, fortsetzen,
2. Steuern, deren Sätze nach § 79 Abs. 2 Nr. 5 festgesetzt werden, vorläufig nach den Sätzen des Vorjahres erheben und
3. Kredite umschulden.“

b) In Absatz 2 Satz 1 werden das Wort „Deckungsmittel“ durch das Wort „Finanzierungsmittel“ und das Wort „Vermögenshaushalts“ durch das Wort „Finanzhaushalts“ ersetzt.

17. § 84 erhält folgende Fassung:

„§ 84

Planabweichungen

(1) Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen sind nur zulässig, wenn ein dringendes Bedürfnis besteht und die Deckung gewährleistet ist oder wenn sie unabweisbar sind und kein erheblicher Fehlbetrag entsteht oder ein geplanter Fehlbetrag sich nur unerheblich erhöht. Überplanmäßige und außerplanmäßige Auszahlungen sind nur zulässig, wenn ein dringendes Bedürfnis besteht und die Finanzierung gewährleistet ist oder wenn sie unabweisbar sind. Sind die Aufwendungen oder Auszahlungen nach Umfang und Bedeutung erheblich, bedürfen sie der Zustimmung des Gemeinderats. § 82 Abs. 2 bleibt unberührt.

(2) Für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Auszahlungen auch dann zulässig, wenn ihre Finanzierung im folgenden Jahr gewährleistet ist; sie bedürfen der Zustimmung des Gemeinderats.

(3) Absätze 1 und 2 gelten entsprechend für Maßnahmen, durch die überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen entstehen können.“

18. § 85 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 werden das Wort „Ausgaben“ durch die Worte „Aufwendungen und Auszahlungen“ und das Wort „Deckungsmöglichkeiten“ durch das Wort „Finanzierungsmöglichkeiten“ ersetzt.

b) Absatz 4 erhält folgende Fassung:

„(4) Der Finanzplan ist mit dem Investitionsprogramm dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen und vom Gemeinderat spätestens mit der Haushaltssatzung zu beschließen.“

19. § 86 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird das Wort „Ausgaben“ durch das Wort „Auszahlungen“ ersetzt.

b) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

„(2) Die Verpflichtungsermächtigungen dürfen zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre veranschlagt werden, erforderlichenfalls bis zum Abschluss einer Maßnahme; sie sind nur zulässig, wenn ihre Finanzierung in künftigen Haushalten möglich ist.“

c) In Absatz 4 werden die Worte „in denen voraussichtlich Ausgaben aus den Verpflichtungen zu leisten sind“ durch die Worte „zu deren Lasten sie veranschlagt sind“ ersetzt.

20. In 87 Abs. 1 wird das Wort „Vermögenshaushalt“ durch das Wort „Finanzhaushalt“ ersetzt.

21. § 88 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 3 werden die Worte „zur Leistung von Ausgaben“ durch die Worte „zu finanziellen Leistungen“ ersetzt.

b) Absatz 5 wird aufgehoben.

22. §§ 89 und 90 erhalten folgende Fassung:

„§ 89

Kassenkredite

(1) Die Gemeinde hat die rechtzeitige Leistung der Auszahlungen sicherzustellen.

(2) Zur rechtzeitigen Leistung der Auszahlungen kann die Gemeinde Kassenkredite bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit für die Kasse keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. Die Ermächtigung gilt weiter, bis die Haushaltssatzung für das folgende Jahr erlassen ist.

(3) Der Höchstbetrag der Kassenkredite bedarf im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde, wenn er ein Fünftel der im Ergebnishaushalt veranschlagten ordentlichen Aufwendungen übersteigt.

§ 90

Rücklagen, Rückstellungen

(1) Überschüsse der Ergebnisrechnung sind den Rücklagen zuzuführen.

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

23. § 91 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift erhält folgende Fassung:

„§ 91

Erwerb und Verwaltung von Vermögen, Wertansätze“.

b) Es wird folgender Absatz 4 angefügt:

„(4) Vermögensgegenstände sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. Verbindlichkei-

ten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.“

24. § 95 erhält folgende Fassung:

„§ 95

Jahresabschluss

(1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen. Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen aufzustellen und muss klar und übersichtlich sein. Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen zu enthalten, soweit nichts anderes bestimmt ist. Er hat die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde darzustellen.

(2) Der Jahresabschluss besteht aus

1. der Ergebnisrechnung,
2. der Finanzrechnung und
3. der Vermögensrechnung (Bilanz).

Der Jahresabschluss ist um einen Anhang zu erweitern, der mit den Rechnungen nach Satz 1 eine Einheit bildet, und durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern.

(3) Dem Anhang sind als Anlagen beizufügen

1. die Vermögensübersicht,
2. die Schuldenübersicht und
3. eine Übersicht über die in das folgende Jahr zu übertragenden Haushaltsermächtigungen.“

25. Nach § 95 werden folgende §§ 95a und 95b eingefügt:

„§ 95a

Gesamtabschluss

- (1) Mit dem Jahresabschluss der Gemeinde sind die Jahresabschlüsse
1. der verselbständigten Organisationseinheiten und Vermögensmassen, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden, ausgenommen das Sondervermögen nach § 96 Abs. 1 Nr. 5,
 2. der rechtlich selbständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, ausgenommen die Sparkassen, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält; für mittelbare Beteiligungen gilt § 290 des Handelsgesetzbuchs (HGB), und
 3. der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften
- zu konsolidieren. Der Gesamtabschluss hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde einschließlich ihrer ausgegliederten Aufgabenträger zu vermitteln. Ein Aufgabenträger nach Satz 1 braucht in den Gesamtabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn er für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.
- (2) Die Gemeinde ist von der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses befreit, wenn die nach Absatz 1 Satz 1 zu konsolidierenden Aufgabenträger für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, in ihrer Gesamtheit von untergeordneter Bedeutung sind.
- (3) Aufgabenträger nach Absatz 1 Satz 1 unter beherrschendem Einfluss der Gemeinde sind entsprechend §§ 300 bis 309 HGB mit der Maßgabe, dass die Vermögenskonsolidierung zu den jeweiligen Buchwerten in den Abschlüssen

dieser Aufgabenträger erfolgt, zu konsolidieren (Vollkonsolidierung), solche unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde werden entsprechend §§ 311 und 312 HGB konsolidiert (Eigenkapitalmethode).

(4) Der Gesamtabchluss ist durch eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen und durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern. Dem Konsolidierungsbericht sind Angaben nach § 105 Abs. 2 Satz 3 zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz anzufügen. Der nach den Sätzen 1 und 2 aufgestellte Gesamtabchluss ersetzt den Beteiligungsbericht nach § 105.

(5) Die Gemeinde hat bei den nach Absatz 1 zu konsolidierenden Aufgabenträgern darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen alle Unterlagen und Auskünfte zu verlangen, die für die Aufstellung des Gesamtabchlusses erforderlich sind. § 103 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. f bleibt unberührt.

§ 95b

Aufstellung und ortsübliche Bekanntgabe der Abschlüsse

(1) Der Jahresabschluss ist innerhalb von sechs Monaten und der Gesamtabchluss innerhalb von neun Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufzustellen und vom Bürgermeister unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Der Jahresabschluss ist vom Gemeinderat innerhalb eines Jahres, der Gesamtabchluss innerhalb von 15 Monaten nach Ende des Haushaltsjahres festzustellen.

(2) Der Beschluss über die Feststellung nach Absatz 1 ist der Rechtsaufsichtsbehörde sowie der Prüfungsbehörde (§ 113) unverzüglich mitzuteilen und ortsüblich bekannt zu geben. Gleichzeitig ist der Jahresabschluss mit dem Rechenschaftsbericht und der Gesamtabchluss mit dem Konsolidierungsbericht an sieben Tagen öffentlich auszulegen; in der Bekanntgabe ist auf die Auslegung hinzuweisen.“

26. § 96 Abs. 3 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 2 werden die Worte „§ 81 Abs. 1 und“ gestrichen.
 - b) In Satz 3 wird die Angabe „§§ 77, 78,“ durch die Angabe „§ 77 Abs. 1 und 2, §§ 78,“ ersetzt.
27. In § 97 Abs. 3 werden die Worte „in der Jahresrechnung“ durch die Worte „im Jahresabschluss“ ersetzt.
28. § 103 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 wird folgender Buchstabe f angefügt:
- „f) der Gemeinde die für die Aufstellung des Gesamtabchlusses (§ 95a) erforderlichen Unterlagen und Auskünfte zu dem von ihr bestimmten Zeitpunkt eingereicht werden.“
29. In § 104 Abs. 1 Satz 1 werden die Worte „Beamten oder Angestellten der Gemeinde“ durch das Wort „Gemeindebediensteten“ ersetzt.
30. In § 106a wird die Angabe „§ 102 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2“ durch die Angabe „§ 102 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2“ ersetzt.
31. In § 106b Abs. 1 Satz 2 wird die Angabe „§ 102 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2“ durch die Angabe „§ 102 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2“ ersetzt.
32. § 110 wird wie folgt geändert:
- a) Die Überschrift erhält folgende Fassung:

„§ 110

Örtliche Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses“.

b) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Das Rechnungsprüfungsamt hat den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss vor der Feststellung durch den Gemeinderat daraufhin zu prüfen, ob

1. bei den Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sowie bei der Vermögens- und Schuldenverwaltung nach dem Gesetz und den bestehenden Vorschriften verfahren worden ist,
2. die einzelnen Rechnungsbeträge sachlich und rechnerisch in vorschriftsmäßiger Weise begründet und belegt sind,
3. der Haushaltsplan eingehalten worden ist und
4. das Vermögen sowie die Schulden und Rückstellungen richtig nachgewiesen worden sind.

Der Gesamtabchluss ist unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Prüfung nach § 111 und vorhandener Jahresabschlussprüfungen zu prüfen.“

c) In Absatz 2 Satz 1 werden die Worte „der Jahresrechnung“ durch die Worte „des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses“ ersetzt.

33. In § 111 erhält die Überschrift folgende Fassung:

„§ 111

Örtliche Prüfung der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe, Sonder- und Treuhandvermögen“.

34. § 112 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Im Einleitungssatz werden die Worte „der Jahresrechnung (§ 110) und der Jahresabschlüsse (§ 111)“ durch die Worte „des Jahresabschlusses und

des Gesamtabschlusses (§ 110) und der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe, Sonder- und Treuhandvermögen (§ 111)“ ersetzt.

- b) In Nummer 1 werden die Worte „der Jahresrechnung und“ gestrichen.

35. § 114 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 2 werden die Worte „der Jahresrechnung (§ 110), der Jahresabschlüsse (§ 111)“ durch die Worte „des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses (§ 110), der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe, Sonder- und Treuhandvermögen (§ 111)“ ersetzt.
- b) In Absatz 3 werden die Worte „Jahresrechnungen und Jahresabschlüsse“ durch die Worte „Jahresabschlüsse, Gesamtabschlüsse und Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe, Sonder- und Treuhandvermögen“ ersetzt.

36. § 116 Abs. 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Die Aufstellung des Haushaltsplans, des Finanzplans, des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses, die Haushaltsüberwachung sowie die Verwaltung des Geldvermögens und der Schulden sollen bei einem Bediensteten zusammengefasst werden (Fachbediensteter für das Finanzwesen).“

37. § 144 Satz 1 wird wie folgt geändert:

- a) Nummer 14 erhält folgende Fassung:

„14. des Inhalts und der Gestaltung des Haushaltsplans, des Finanzplans und des Investitionsprogramms sowie der Haushaltsführung, des Haushaltsausgleichs und der Haushaltsüberwachung; dabei kann bestimmt werden, dass Einzahlungen und Auszahlungen, für die ein

Dritter Kostenträger ist oder die von einer zentralen Stelle angenommen oder ausgezahlt werden, nicht in den Haushalt der Gemeinde aufzunehmen und dass für Sanierungs-, Entwicklungs- und Umlenigungsmaßnahmen Sonderrechnungen zu führen sind,“.

b) Nummer 15 wird gestrichen.

c) Nummer 16 erhält folgende Fassung:

„16. der Bildung von Rücklagen und Rückstellungen sowie der vorübergehenden Inanspruchnahme von Rückstellungen,“.

d) Nummern 24 und 25 erhalten folgende Fassung:

„24. des Inhalts und der Gestaltung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses sowie der Abdeckung von Fehlbeträgen,

25. der Anwendung der Vorschriften zur Durchführung des Gemeindefinanzrechts auf das Sondervermögen und das Treuhandvermögen und“.

e) In Satz 2 wird das Wort „Verordnungen“ durch das Wort „Vorschriften“ ersetzt.

38. § 145 erhält folgende Fassung:

„§ 145

Verbindliche Muster

Soweit es für die Vergleichbarkeit der Haushalte erforderlich ist, gibt das Innenministerium durch Verwaltungsvorschrift verbindliche Muster bekannt insbesondere für

1. die Haushaltssatzung und ihre Bekanntmachung,

2. die Beschreibung und Gliederung der Produktbereiche, Produktgruppen und Produkte sowie die Gestaltung des Haushaltsplans und des Finanzplans,
3. die Form des Haushaltsplans und seiner Anlagen, des Finanzplans und des Investitionsprogramms,
4. die Form der Vermögensübersicht und der Schuldenübersicht,
5. die Zahlungsanordnungen, die Buchführung, den Kontenrahmen, den Jahresabschluss samt Anhang, den Gesamtabchluss und seine Anlagen und
6. die Kosten- und Leistungsrechnung.

Die Bekanntgabe zu Satz 1 Nr. 2 und 3 ergeht im Benehmen mit dem Finanzministerium.“

39. § 146 wird aufgehoben.

40. Die Inhaltsübersicht ist entsprechend anzupassen.

Artikel 2

Änderung der Landkreisordnung

Die Landkreisordnung in der Fassung vom 19. Juni 1987 (GBl. S. 289), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 14. Oktober 2008 (GBl. S. 343, 355), wird wie folgt geändert:

1. § 19 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 werden die Worte „Angestellten oder Arbeiter“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ und die Worte „der Vergütung oder des Lohnes“ durch die Worte „des Entgelts“ ersetzt.
- b) In Satz 4 werden die Worte „Beamten und Angestellten“ durch das Wort „Bediensteten“ ersetzt.

2. § 24 Abs. 1 wird wie folgt geändert:
 - a) In Nummer 1 Buchst. a bis d und Nummer 2 wird jeweils das Wort „Angestellte“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.
 - b) Es wird folgender Satz 2 angefügt:
„Satz 1 findet keine Anwendung auf Arbeitnehmer, die überwiegend körperliche Arbeit verrichten.“
3. In § 27 Abs. 2 werden die Worte „Beamten oder Angestellten des Landkreises oder einem Beamten“ durch die Worte „Bediensteten des Landkreises oder“ ersetzt.
4. In § 32 Abs. 7 Satz 8 werden die Worte „Angestellten oder Arbeiter“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.
5. § 34 Abs. 2 wird wie folgt geändert:
 - a) In Nummer 1 werden die Worte „Beamten und Angestellten“ durch das Wort „Bediensteten“ ersetzt.
 - b) Nummer 12 erhält folgende Fassung:
„12. den Erlass der Haushaltssatzung und der Nachtragshaushaltssatzungen, die Feststellung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses, die Wirtschaftspläne und die Feststellung des Jahresabschlusses von Sondervermögen,“.

6. In § 43 Abs. 1 werden die Worte „Beamte und Angestellte“ durch das Wort „Bedienstete“ ersetzt.
7. In § 44 Abs. 2 werden die Worte „Beamte oder Angestellte“ durch das Wort „Bedienstete“ ersetzt.
8. In § 46 Abs. 1 werden die Worte „Beamten, Angestellten und Arbeiter“ durch die Worte „Beamten und Arbeitnehmer“ ersetzt.
9. In § 47 Satz 1 werden die Worte „Angestellten und Arbeiter“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.
10. In § 49 Absatz 2 wird das Wort „Einnahmen“ durch die Worte „Erträge und Einnahmen“ ersetzt.
11. § 50 Abs. 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Im Landkreis sollen die Aufstellung des Haushaltsplans, des Finanzplans, des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses, die Haushaltsüberwachung sowie die Verwaltung des Geldvermögens und der Schulden bei einem Bediensteten zusammengefasst werden (Fachbediensteter für das Finanzwesen).“
12. In § 52 Abs. 1 Satz 1 wird das Wort „Angestellte“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.

Artikel 3

Änderung des Eigenbetriebsgesetzes

Das Eigenbetriebsgesetz in der Fassung vom 8. Januar 1992 (GBl. S. 22), zuletzt geändert durch Artikel 24 des Gesetzes vom 1. Juli 2004 (GBl. S. 469), wird wie folgt geändert:

1. In § 1 wird die Angabe „§ 102 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3“ durch die Angabe „§ 102 Abs. 1 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 3“ ersetzt.
2. In § 6 Abs. 2 wird das Wort „Angestellte“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.
3. In § 8 Abs. 2 Nr. 1 werden die Worte „Angestellten und Arbeiter“ und „Angestellten oder Arbeiter“ jeweils durch das Wort „Arbeitnehmer“ sowie die Worte „der Vergütung oder des Lohnes“ durch die Worte „des Entgelts“ ersetzt.
4. § 11 wird wie folgt geändert:
 - a) In Absatz 2 Satz 1 werden die Worte „Angestellten und Arbeiter“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.
 - b) In Absatz 4 werden die Worte „Angestellten oder Arbeiter“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ sowie die Worte „der Vergütung oder des Lohns“ durch die Worte „des Entgelts“ ersetzt.
5. § 12 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 1 Satz 3 erhält folgende Fassung:

„Für das Sondervermögen gelten § 77 Abs. 1 und 2, Abs. 3 mit der Maßgabe, dass die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen in entspre-

chender Anwendung der für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde geltenden Vorschriften (Kommunale Doppik) erfolgen können, §§ 78, 81 Abs. 2, §§ 85 und 86, § 87 Abs. 1 mit der Maßgabe, dass Kredite auch für die Rückführung von Eigenkapital an die Gemeinde aufgenommen werden dürfen, Abs. 2 bis 6, §§ 88, 89, 91 und 92 der Gemeindeordnung entsprechend.“

- b) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „§ 102 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3“ durch die Angabe „§ 102 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 3“ ersetzt.

6. In § 14 Abs. 1 wird folgender neue Satz 2 eingefügt:

„Der Wirtschaftsplan kann für zwei Wirtschaftsjahre, nach Jahren getrennt, aufgestellt werden.“

7. § 18 Abs. 1 Nr. 7 wird gestrichen.

Artikel 4

Änderung des Gemeindeprüfungsanstaltsgesetzes

Das Gemeindeprüfungsanstaltsgesetz in der Fassung vom 14. Juli 1983 (GBl. S. 394), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Juli 1999 (GBl. S. 292), wird wie folgt geändert:

1. § 5 Abs. 1 Nr. 2 erhält folgende Fassung:

„2. den Erlass der Haushaltssatzung und der Nachtragshaushaltssatzungen sowie die Feststellung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses.“

2. In § 8 Abs. 2 Satz 1 werden die Worte „der Vergütung oder des Lohnes“ durch die Worte „des Entgelts“ sowie die Worte „Angestellten oder Arbeiter“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ sowie die Worte „vergleichbaren Angestellten“ durch die Worte „vergleichbaren Arbeitnehmern“ ersetzt.

3. § 9 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 werden die Worte „des Entwurfs der Haushaltssatzung sowie “ gestrichen und die Worte „der Jahresrechnung“ durch die Worte „des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses“ ersetzt.

b) Absatz 2 Satz 2 erhält folgende Fassung:

„Jahresabschluss und Gesamtabschluss werden nach der Feststellung durch den Verwaltungsrat vom Innenministerium geprüft.“

Artikel 5

Änderung des Gesetzes über den Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg

Das Gesetz über den Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg in der Fassung vom 16. April 1996 (GBl. S. 394), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 14. Oktober 2008 (GBl. S. 343, 355), wird wie folgt geändert:

§ 27 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 werden die Worte „des Entwurfs der Haushaltssatzung und“ gestrichen und die Worte „der Jahresrechnung“ durch die Worte „des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses“ ersetzt.

- b) In Absatz 2 Satz 2 werden die Worte „bis zu einer Höhe des Eineinhalbfachen der Jahresleistungen im letzten Haushaltsjahr“ gestrichen.
- c) In Absatz 3 Satz 3 werden die Worte „in der Jahresrechnung“ durch die Worte „im Jahresabschluss“ ersetzt.
- d) Nach Absatz 4 wird folgender neuer Absatz 5 eingefügt:

„(5) Der Kommunale Versorgungsverband bildet für seine Mitglieder und für seinen eigenen Bereich Rückstellungen für die Pensionsverpflichtungen auf Grund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen (Pensionsrückstellungen); nicht zu berücksichtigen sind die Angehörigen der in § 28 Abs. 1 Satz 2 genannten Mitglieder sowie Angehörige, für die das Land nach § 11 Abs. 6 des Finanzausgleichsgesetzes den Aufwand erstattet. Die Pensionsrückstellungen sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen; dabei ist ein Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für Pensionsrückstellungen maßgebend ist. Die noch aufzubringenden Mittel für die Pensionsrückstellungen sind unter Berücksichtigung des bereits angesammelten Vermögens im Jahresabschluss gesondert auszuweisen.“

Artikel 6

Änderung des Jugend- und Sozialverbandsgesetzes

Das Jugend- und Sozialverbandsgesetz vom 1. Juli 2004 (GBl. S. 469, 572), geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 14. Oktober 2008 (GBl. S. 343, 355), wird wie folgt geändert:

1. § 6 Abs. 2 Nr. 3 erhält folgende Fassung:

- „3. den Erlass der Haushaltssatzung und der Nachtragshaushaltssatzungen sowie über die Feststellung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses,“.
2. In § 8 werden die Worte „des Entwurfs der Haushaltssatzung und“ gestrichen und die Worte „der Jahresrechnung“ durch die Worte „des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses“ ersetzt.

Artikel 7

Änderung des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit

Das Gesetz über kommunale Zusammenarbeit in der Fassung vom 16. September 1974 (GBl. S. 408, ber. 1975 S. 460, 1976 S. 408), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 14. Dezember 2004 (GBl. S. 884), wird wie folgt geändert:

1. § 18 wird wie folgt gefasst:

„§ 18

Wirtschaftsführung

Für die Wirtschaftsführung des Zweckverbands gelten die Vorschriften über die Gemeindegewirtschaft entsprechend mit Ausnahme der Vorschriften über die Auslegung des Jahresabschlusses, das Rechnungsprüfungsamt und den Fachbediensteten für das Finanzwesen; § 87 Abs.1 der Gemeindeordnung gilt mit der Maßgabe, dass Kredite auch zur Rückführung von Kapitaleinlagen an die Verbandsmitglieder aufgenommen werden dürfen. Von der ortsüblichen Bekanntgabe des Beschlusses über die Feststellung des Jahresabschlusses kann abgesehen werden; dies gilt nicht, wenn dem Zweckverband Aufgaben übertragen sind, die er überwiegend unmittelbar gegenüber Dritten wahrnimmt.“

2. § 19 Abs. 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Der Zweckverband kann, soweit seine sonstigen Erträge und Einzahlungen zur Deckung seines Finanzbedarfs nicht ausreichen, von den Verbandsmitgliedern eine Umlage erheben. Die Maßstäbe für die Umlage sind so zu bemessen, dass der Finanzbedarf für die einzelnen Aufgaben angemessen auf die Mitglieder verteilt wird. Die Höhe der Umlage ist in der Haushaltssatzung für jedes Haushaltsjahr festzusetzen. Der Zweckverband kann für rückständige Beträge Säumniszuschläge nach den Bestimmungen des Kommunalabgabengesetzes fordern.“

3. § 20 wird wie folgt geändert:

- a) Der bisherige Text wird Absatz 1. Die Worte „Verfassung, Verwaltung und Wirtschaftsführung sowie das Rechnungswesen“ werden ersetzt durch die Worte „Verfassung und Verwaltung oder die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen“. Dem neuen Absatz 1 wird folgender Satz 2 angefügt:

„§ 18 Satz 2 gilt entsprechend.“

- b) Es wird folgender neuer Absatz 2 angefügt:

„(2) Für die Deckung des Finanzbedarfs gilt § 19 entsprechend.“

Artikel 8

Änderung des Gesetzes über die Errichtung des Verbands Region Stuttgart

Das Gesetz über die Errichtung des Verbands Region Stuttgart vom 7. Februar 1994 (GBl. S. 92), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 14. Oktober 2008 (GBl. S. 338, 343), wird wie folgt geändert:

1. In § 7 Abs. 2 Satz 1 werden die Worte „Angestellten oder Arbeiter“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ und die Worte „der Vergütung oder des Lohnes“ durch die Worte „des Entgelts“ ersetzt.

2. § 11 Abs. 1 wird wie folgt geändert:
 - a) In Nummer 1 und 2 wird jeweils das Wort „Angestellte“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.

 - b) Es wird folgender Satz 2 angefügt:

„Satz 1 findet keine Anwendung auf Arbeitnehmer, die überwiegend körperliche Arbeit verrichten.“

3. In § 14 Abs. 3 Satz 3 werden die Worte „Beamte und Angestellte“ durch das Wort „Bedienstete“ ersetzt.

4. In § 15 Abs. 2 Satz 2 Nummer 9 werden die Worte „der Jahresrechnung“ durch die Worte „des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses“ ersetzt.

5. § 19 erhält folgende Fassung:

„§ 19

Wirtschaftsführung

Auf die Wirtschaftsführung des Verbands finden die Vorschriften über die Gemeindegewirtschaft entsprechend Anwendung mit Ausnahme der Vorschriften über die ortsübliche Bekanntgabe des Beschlusses über die Feststellung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses, die Auslegung des Jahresabschlusses

und des Gesamtabschlusses sowie der Vorschriften über das Rechnungsprüfungsamt.“

Artikel 9

Änderung des Landesplanungsgesetzes

Das Landesplanungsgesetz in der Fassung vom 10. Juli 2003 (GBl. S. 385), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 14. Oktober 2008 (GBl. S. 338), wird wie folgt geändert:

1. § 35 Abs. 6 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 und 2 wird jeweils das Wort „Angestellte“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ ersetzt.
- b) Es wird folgender Satz 2 angefügt:

„Satz 1 findet keine Anwendung auf Arbeitnehmer, die überwiegend körperliche Arbeit verrichten.“

2. In § 42 Satz 1 werden die Worte „die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung,“ gestrichen und die Worte „der Jahresrechnung“ durch die Worte „des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses“ ersetzt.

Artikel 10

Änderung des Kommunalabgabengesetzes

Das Kommunalabgabengesetz vom 17. März 2005 (GBl. S. 206) wird wie folgt geändert:

1. § 2 wird wie folgt geändert:

a) Folgender Absatz 5 wird angefügt:

„(5) Als Schuldner von Gebühren für die Benutzung kommunaler Bestattungseinrichtungen können durch Satzung auch die Personen bestimmt werden, denen nach § 31 Abs. 1 Satz 1 des Bestattungsgesetzes die Bestattungspflicht obliegt.“

b) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden die Worte „gegen Erstattung angemessener Zusatzkosten“ gestrichen.

bb) Nach Satz 2 wird folgender Satz 3 angefügt:

„Für die Datenübermittlung, unabhängig davon, auf welcher Grundlage sie erfolgt, dürfen nur angemessene Zusatzkosten erstattet werden.“

2. § 9 wird folgender Absatz angefügt:

„(5) Durch Satzung kann bestimmt werden, dass auf die Steuerschuld angemessene Vorauszahlungen zu leisten sind.“

3. In § 12 Abs. 2 wird die Angabe „§ 11 Abs. 1 bis 3 Satz 4 und Abs. 4“ durch die Angabe „§ 11 Abs. 1, 2 und 3 Satz 4 und Abs. 4“ ersetzt.

4. § 13 wird folgender Absatz angefügt:

„(3) Für grundstücksbezogene Benutzungsgebühren gilt § 27 entsprechend.“

5. § 14 wird wie folgt geändert:

a) In Abs. 2 Satz 2 wird vor dem Wort „Gesamtkosten“ das Wort „ansatzfähigen“ eingefügt.

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 4 und 5 werden durch die folgenden Sätze 4 bis 6 ersetzt:

„Den Abschreibungen sind in der Regel die ungekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen; Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter sind zu passivieren und jährlich mit einem durchschnittlichen Abschreibungssatz aufzulösen (Ertragszuschüsse). Soweit Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter gekürzt wurden, können abweichend von Satz 4 den Abschreibungen weiterhin die gekürzten Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde gelegt werden. In Ausnahmefällen kann bei der Gewährung von Zuweisungen und Zuschüssen auf Antrag des Trägers der Einrichtung bestimmt werden, dass abweichend von Satz 4 und 5 die Passivierung und Auflösung oder die Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ganz oder teilweise entfällt (Kapitalzuschüsse).“

bb) Der bisherige Satz 6 wird neuer Satz 7.

c) Absatz 4 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Die Gebührenermäßigung ist pauschal als Festbetrag je Zahlungsvorgang in der Satzung zu bestimmen.“

6. § 23 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird die Angabe „§§ 30 und 35“ durch die Angabe „§ 30“ ersetzt.

b) Nach Absatz 1 wird folgender neue Absatz 2 eingefügt:

„(2) Der Beitragsberechtigte hat 5 Prozent der beitragsfähigen Kosten nach § 35 für die erstmalige Herstellung der in § 33 Satz 1 genannten Erschließungsanlagen selbst zu tragen. Für die in § 33 Satz 1 Nr.3 bis 7 genannten Erschließungsanlagen kann durch Satzung (§ 34 Nr. 4) ein höherer Anteil bestimmt werden.“

c) Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 3. Im neuen Absatz 3 wird nach der Angabe „Absatz 1“ die Angabe „und 2“ eingefügt.

7. In § 28 Abs.1 Satz 2 werden die Worte „und deren grundbuchmäßige Abschreibung nach baurechtlichen Vorschriften ohne Übernahme einer Baulast zulässig wäre“ gestrichen.

8. In § 30 Abs. 2 Satz 2 wird die Angabe „§ 14 Abs. 3 Satz 5“ durch die Angabe „§ 14 Abs. 3 Satz 6“ ersetzt.

9. § 35 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 2 werden folgende Worte angefügt: „durch Einmündungen oder Kreuzungen“.

b) Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Zu den Kosten für den Erwerb der Flächen für Erschließungsanlagen nach Satz 1 Nr. 1 gehört im Falle einer erschließungsbeitragspflichtigen Zuteilung

im Sinne des § 57 Satz 4 und des § 58 Abs. 1 Satz 1 des Baugesetzbuches auch der Wert nach § 68 Abs. 1 Nr. 4 des Baugesetzbuches.“

10. § 43 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 werden nach dem Wort „Veranstaltungen“ die Worte „sowie für die, gegebenenfalls auch im Rahmen eines überregionalen Verbunds, den Kur- und Erholungsgästen eingeräumte Möglichkeit der kostenlosen Benutzung des öffentlichen Personennahverkehrs“ eingefügt.
- b) In Satz 2 zweiter Halbsatz wird die Angabe „Sätze 2 bis 6“ durch die Angabe „Sätze 2 bis 7“ ersetzt.

Artikel 11

Änderung des Finanzausgleichsgesetzes

Das Finanzausgleichsgesetz in der Fassung vom 1. Januar 2000 (GBl. S. 14), zuletzt geändert durch Artikel 15 des Gesetzes vom 14. Oktober 2008 (GBl. S. 313, 324), wird wie folgt geändert:

§ 2 Nr. 10 wird gestrichen.

Artikel 12

Neubekanntmachung

Das Innenministerium wird ermächtigt, den Wortlaut der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg in der im Zeitpunkt der Bekanntmachung geltenden Fassung mit neuer Inhaltsübersicht und neuer Paragrafenfolge bekannt zu machen und Unstimmigkeiten des Wortlauts zu beseitigen.

Artikel 13

Schluss- und Übergangsvorschriften

(1) Artikel 1 Nr. 1, Nr. 6 Buchst. b, Nr. 11 bis 20, Nr. 21 Buchst. a, Nr. 22 bis 25, Nr. 26 Buchst. b, Nr. 27, Nr. 28 und Nr. 32 bis 38, Artikel 2 Nr. 5 Buchst. b, Nr. 10 und Nr. 11, Artikel 3 Nr. 5 Buchst. a, Artikel 4 Nr. 1 und Nr. 3, Artikel 5 und 6, Artikel 7 mit Ausnahme von § 19 Abs. 1 Satz 4, Artikel 8 Nr. 4 und 5 sowie Artikel 9 Nr. 2 treten mit Wirkung vom 1. Januar 2009 in Kraft. Im Übrigen tritt dieses Gesetz am Tag nach seiner Verkündung in Kraft.

(2) Die in Absatz 1 Satz 1 genannten Bestimmungen sind mit Ausnahme von § 95a der Gemeindeordnung (GemO) spätestens für die Haushaltswirtschaft ab dem Haushaltsjahr 2016 anzuwenden. Bis zur Anwendung der in Satz 1 genannten Bestimmungen gelten die bisherigen Regelungen für die Haushaltswirtschaft weiter; dabei ist an Stelle des bisherigen § 95 Abs. 3 GemO der neue § 95b Abs. 2 GemO sinngemäß anzuwenden. Die Bestimmungen des neuen § 95a GemO sind spätestens ab dem Haushaltsjahr 2018 anzuwenden.

(3) Nach § 146 der Gemeindeordnung (GemO) für die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens auf die Kommunale Doppik erteilte Ausnahmegenehmigungen bleiben bis zum Ende des Haushaltsjahres, in dem dieses Gesetz verkündet wird, in Kraft. Die obere Rechtsaufsichtsbehörde kann bereits erteilte Ausnahmegenehmigungen auf Antrag unter Auflagen und Bedingungen um höchstens ein weiteres Haushaltsjahr verlängern.

(4) Die Gemeinde kann beschließen, bereits vor dem Haushaltsjahr 2016 die in Absatz 1 Satz 1 genannten Bestimmungen für die Haushaltswirtschaft anzuwenden. Maßgebendes Haushaltsjahr ist in diesem Fall das von der Gemeinde bestimmte Haushaltsjahr.

(5) Die Gemeinde hat zum Beginn des ersten Haushaltsjahres, in dem nach Absatz 2 oder 4 die in Absatz 1 Satz 1 genannten Bestimmungen anzuwenden sind, eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, sofern eine solche nicht bereits auf der Grundlage des bisherigen § 146 GemO aufgestellt worden ist. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Vermögensrechnung beziehen. Die Eröffnungsbilanz ist nach Feststellung der letzten Jahresrechnung, spätestens zum Ende des Haushaltsjahres der Rechtsaufsichtsbehörde, der Prüfungsbehörde (§ 113 GemO) und dem Rechnungsprüfungsamt vorzulegen. Sie soll vom Rechnungsprüfungsamt innerhalb von sechs Monaten nach Vorlage und von der überörtlichen Prüfungsbehörde zusammen mit dem ersten Jahresabschluss innerhalb eines Jahres nach Ende des Haushaltsjahres geprüft werden.

(6) Werden nach Absatz 4 die in Absatz 1 Satz 1 genannten Bestimmungen für die Haushaltswirtschaft vor dem Haushaltsjahr 2016 angewandt, können bis einschließlich dem Haushaltsjahr 2015 Abschreibungen und Rückstellungen bereits im Jahresabschluss des laufenden Haushaltsjahres auf das Basiskapital verrechnet werden, soweit sie trotz Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten nicht erwirtschaftet werden können. In diesen Fällen finden für den Haushaltsausgleich die bisherigen Regelungen sinngemäß Anwendung. Satz 1 gilt nicht für Rückstellungen für Abfallbeseitigungsanlagen und Rückstellungen für ausgleichspflichtige Gebührenüberschüsse.

(7) Die Auswirkungen der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens werden spätestens nach Ablauf des Haushaltsjahres 2017 durch das Innenministerium unter Mitwirkung der kommunalen Landesverbände überprüft. Die Überprüfung kann auf bestimmte Regelungen beschränkt werden.

Stuttgart, den

Die Regierung des Landes Baden-Württemberg:

B e g r ü n d u n g

A *Allgemeiner Teil*

Schwerpunkt des Gesetzentwurfs ist die Reform des Gemeindehaushaltsrechts. Außerdem werden mit der Ersetzung der bisherigen Begriffe „Angestellte“ und „Arbeiter“ sowie „Vergütung“ und „Lohn“ durch die neuen Begriffe „Arbeitnehmer“ bzw. „Bedienstete“ und „Entgelt“ vor allem Änderungen im Tarifrecht Rechnung getragen. Ferner werden das Kommunalabgabengesetz und das Finanzausgleichsgesetz reformbedingt geändert und der aktuellen Rechtsentwicklung angepasst.

I. Zielsetzung der Reform des Gemeindehaushaltsrechts

1. Anlass für die Reform

Die bisherigen Regeln für die Haushaltswirtschaft der Kommunen beruhen, von Ausnahmen für die kostenrechnenden Einrichtungen abgesehen, auf dem Geldverbrauchs-konzept. Nach diesem Rechnungskonzept ist das Haushalts- und Rechnungswesen auf die Darstellung der Geldvermögensänderung in der Rechnungsperiode beschränkt, während der nicht zahlungswirksame Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen, z. B. die Abschreibungen und Rückstellungen, unberücksichtigt bleibt.

Von den Kommunen selbst wurde Anfang der neunziger Jahre unter der Bezeichnung „Neues Steuerungsmodell“ eine Reform der Kommunalverwaltungen eingeleitet. Mit dieser Reform wird eine Steuerung der Verwaltung mit Leistungszielen angestrebt, die sich an den Erwartungen und Bedürfnissen der Bürger und den finanziellen Möglichkeiten der jeweiligen Kommune ausrichten. Die Leistungsziele sollen die bisherigen verwaltungsinternen Ausgabeermächtigungen ersetzen. Die Beschreibung von Leistungszielen soll künftig nicht nur auf der Grundlage des Geldverbrauchs für die kommunalen Dienstleistungen, sondern auf der Grundlage des Verbrauchs an Personal- und Sachmitteln einschließlich Abschreibungen und Rückstellungen (Ressourcenverbrauch in der Rechnungsperiode) erfolgen, um die Wirt-

schaftlichkeit des Verwaltungshandelns zu verbessern und transparent zu machen. Auch sollen die Dezentralisierung der Aufgabenverantwortung und die Zusammenfassung von Aufgaben- und Ressourcenverantwortung bei den dezentralen Stellen den Vollzug des Haushalts flexibler gestalten.

Für eine in dieser Weise veränderte Verwaltungssteuerung stellt das herkömmliche kommunale Haushalts- und Rechnungswesen die erforderlichen Informationen über Ressourcenverbrauch und Ressourcenaufkommen unzureichend dar. Erforderlich ist eine Umstellung des Rechnungssystems auf die Messung des Nettoressourcenverbrauchs bzw. der Nettoressourcenersparnis und eine ressourcenorientierte Gestaltung und Steuerung des Haushaltsplans und des Haushaltsvollzugs.

2. Reformentwicklung in Baden-Württemberg

Die 1992 von der Landesregierung eingesetzte Regierungskommission Verwaltungsreform beauftragte im gleichen Jahr das Innenministerium Baden-Württemberg mit dem Reformprojekt „Umgestaltung des gemeindlichen Haushalts- und Rechnungswesens und des Gemeindewirtschaftsrechts“. Die für dieses Reformprojekt beim Innenministerium eingesetzte gleichnamige Arbeitsgruppe (Arbeitsgruppe Umgestaltung) aus Vertretern der kommunalen Landesverbände und staatlichen Vertretern unter Vorsitz des Innenministeriums legte in einem Bericht vom 15. Februar 1993 ein Reformkonzept vor, welches eine einheitliche Steuerung der drei Hauptbereiche der Kommunalverwaltung - Kernverwaltung, Eigenbetriebe, Gesellschaften - anstrebte und dafür das Haushalts- und Rechnungswesen als zentralen Ansatzpunkt für die Reform der Kommunalverwaltung wählte. Unter der Zielsetzung einer nachhaltigen und alle Gemeindegrößen erfassenden Modernisierung der Kommunalverwaltungen nach betriebswirtschaftlichem Vorbild bildete das kommunale Haushaltsrecht aus Landessicht den wirkungsvollsten Reformansatz.

Das Reformkonzept vom 15. Februar 1993 sieht für den Bereich des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens die Zulassung eines doppelten Rechnungssystems anstelle der Kameralistik und gleichzeitig eine Weiterentwicklung des kameralistischen Haushalts- und Rechnungswesens durch verstärkten Einsatz betriebswirt-

schaftlicher Methoden und Instrumente vor. Auf der Grundlage des haushaltsrechtlichen Teils des Reformkonzeptes vom 15. Februar 1993 ließ die Arbeitsgruppe in der Folgezeit von kommunalen Arbeitsgemeinschaften (ARGE) auf vertraglicher Basis mit dem Innenministerium und jeweils mit wissenschaftlicher Leitung oder Begleitung die nachstehenden Modellprojekte für die Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens durchführen:

- „Modellprojekt Doppik als kommunales Rechnungssystem“ bei der Großen Kreisstadt Wiesloch, 1994 – 1998;
- ARGE „Kommunaler Produktplan Baden-Württemberg“, 1995/1997;
- ARGE „Leitlinien für die kommunale Kostenrechnung Baden-Württemberg“, 1996/1998;
- ARGE „Produktkennzahlen Baden-Württemberg“, 1998/2001;
- ARGE „Neuer Kommunaler Produktplan Baden-Württemberg“, 2004/2006.

Die „Leitlinien für die kommunale Kostenrechnung Baden-Württemberg“ wurden 2002 von der ursprünglichen ARGE überarbeitet und in zweiter Auflage neu veröffentlicht. Der „Kommunale Produktplan Baden-Württemberg“ wurde von der früheren ARGE für eine Neuauflage in 2006 aktualisiert.

Die Kooperation des Innenministeriums mit den kommunalen Landesverbänden ermöglichte die Entwicklung landesweit abgestimmter Reformbausteine und Konzepte. Sie sollte nach dem erklärten Willen aller Beteiligten die Mehrfacharbeit durch einzelne Kommunalverwaltungen an denselben Reformelementen erübrigen und die Vereinheitlichung der künftigen Formen der kommunalen Haushaltswirtschaft befördern.

Als Kernstück der Reform hatte das Modellprojekt „Doppik als kommunales Rechnungssystem“ bei der Großen Kreisstadt Wiesloch unter der wissenschaftlichen Leitung von Prof. Dr. Dr. h.c. Lüder die grundlegende Neugestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens zum Ziel. Nach erfolgreicher Erprobung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens im Parallelbetrieb mit dem bisherigen kameralistischen System wurde in der Großen Kreisstadt Wiesloch ab 1. Januar 1999 die Doppik im Alleinbetrieb eingeführt.

Auf der Grundlage dieser Erfahrungen erarbeitete das Innenministerium in enger Abstimmung mit den kommunalen Landesverbänden den vorliegenden Gesetzentwurf sowie einen Entwurf einer Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen.

3. Bundesweite Reformentwicklung

Parallel zu den Reformbemühungen in Baden-Württemberg legte in der ersten Hälfte der 90er Jahre auch die von Kommunen getragene Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt) konzeptionelle Arbeiten für eine grundlegende Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens vor. Diese hatten einen Übergang auf ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen auf doppischer Grundlage zum Ziel; sie sahen keine Weiterentwicklung der Kameralistik vor. Zahlreiche Städte und Gemeinden in ganz Deutschland führten auf der Grundlage der in allen Ländern bestehenden haushaltsrechtlichen Experimentierklauseln seit 1994 in ausgewählten Pilotbereichen oder auch flächendeckend im herkömmlichen kameralistischen System die Budgetierung und die dezentrale Budgetverantwortung ein.

Der Fortgang der kommunalen Reformbemühungen und die bundesweite Resonanz auf das Doppik-Modellprojekt des Innenministeriums Baden-Württemberg von 1994 bis 1998 bei der Großen Kreisstadt Wiesloch veranlassten die Innenministerkonferenz (IMK) für die Umgestaltung des Gemeindehaushaltsrechts Musterentwürfe für die erforderlichen Neuregelungen durch Gesetz, Verordnungen und Richtlinien zu erarbeiten. Am 21. November 2003 verabschiedete die Innenministerkonferenz diese auf der Basis des Ressourcenverbrauchskonzepts erarbeiteten Entwürfe und empfahl den Ländern, sie zur Grundlage bei der Umsetzung der Reform des Gemeindehaushaltsrechts in den Ländern zu machen. Die IMK äußerte zugleich die Erwartung, dass die Reform des kommunalen Haushaltsrechts einen grundlegenden Wandel der kommunalen Haushaltswirtschaft und der Kommunalverwaltungen bewirken wird. Übereinstimmung bestand darin, dass länderspezifische Abweichungen nicht die Grundzüge der Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts in Frage stellen sollen.

Inzwischen wurde die Reform in Nordrhein-Westfalen mit Gesetz vom 16. November 2004 (GV.NRW. S. 644, ber. 2005 S. 15), in Hessen mit Gesetz vom 31. Januar 2005 (GVBl. S. 54), in Niedersachsen mit Gesetz vom 15. November 2005 (Nds. GVBl. S. 342), in Rheinland-Pfalz mit Gesetz vom 2. März 2006 (GVBL. S. 57), in Sachsen-Anhalt mit Gesetz vom 22. März 2006 (GVBl. LSA S. 128), im Saarland mit Gesetz vom 12. Juli 2006 (Amtsbl. S. 1614), in Bayern mit Gesetz vom 8. Dezember 2006 (GVBl. S. 975), in Schleswig-Holstein mit Gesetz vom 14. Dezember 2006 (GVOBl. Schl.-H. S. 285), in Sachsen mit Gesetz vom 7. November 2007 (SächsGVBl. S. 478), in Brandenburg mit Gesetz vom 8. Dezember 2007 (GVBl. I S. 286), in Mecklenburg-Vorpommern mit Gesetz vom 14. Dezember 2007 (GVOBl. M-V S. 410) und in Thüringen mit Gesetz vom 19. November 2008 (GVBl. S. 381) umgesetzt.

In den Flächenländern Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt, Saarland, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern und Sachsen hat man sich wegen der Vergleichbarkeit der Haushalte und Jahresabschlüsse und auch aus Kostengründen für die Doppik als einziges Rechnungssystem entschieden. Hessen hat das Optionsmodell der IMK (Doppik oder erweiterte Kameralistik, die, wie die Doppik, die ergebniswirksame Berücksichtigung von Abschreibungen und Rückstellungen vorsieht) eingeführt. Die erweiterte Kameralistik findet jedoch nach neuesten Umfragen bei den Gemeinden in Hessen nur wenig Interesse. Bayern und Schleswig-Holstein ermöglichen, abweichend vom IMK-Beschluss, die Wahl zwischen Doppik und bisheriger Kameralistik. Beide Länder setzen allerdings auf eine Eigendynamik, wonach sich alsbald alle Kommunen freiwillig für die Doppik entscheiden werden. Auch Thüringen hat sich für ein solches Wahlrecht entschieden.

4. Ziele des Gesetzes

Mit dem Gesetz sollen die Ergebnisse der nahezu sechzehnjährigen Reformdiskussion und Erprobungsphase zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen in haushaltsrechtliche Dauerregelungen umgesetzt werden. Es bringt das von der Landesregierung im Jahr 1992 eingeleitete Reformprojekt „Umgestaltung des gemeindlichen Haushalts- und Rechnungswesens und des Gemeindefinanzrechts“, das

im gemeindefinanziellen Teil bereits mit Gesetz vom 19. Juli 1999 (GBl. S. 292) abgeschlossen wurde, nunmehr im haushaltsrechtlichen Teil zum Abschluss. Das Gesetz beruht auf dem von der Innenministerkonferenz mit Beschluss vom 21. November 2003 vorgelegten Musterentwurf. Danach sollen

- das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen von der bislang zahlungsorientierten Darstellungsform auf eine ressourcenorientierte Darstellung umgestellt,
- die Steuerung der Kommunalverwaltungen statt durch die herkömmliche Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung) durch die Vorgabe von Zielen für die kommunalen Dienstleistungen (Outputsteuerung) ermöglicht,
- die Rechnungsform der doppelten Buchführung eingeführt und
- durch Einführung von konsolidierten Gesamtabschlüssen auf Grundlage der doppelten Buchführung bei Gemeinden mit ausgegliederten Aufgabenbereichen ein Gesamtbild der kommunalen Vermögens-, Ertrags-, und Finanzlage hergestellt

werden. Die Neuordnung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens orientiert sich strukturell und inhaltlich an den Erfordernissen der Kommunen. Festlegungen für eine Neuausrichtung des Haushalts- und Rechnungswesens auf staatlicher Ebene sind damit nicht verbunden. Die Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen sowie die erforderlichen Muster (§ 145 GemO), insbesondere der Produktplan und der Kontenplan, die unter maßgeblicher kommunaler Beteiligung vorbereitet wurden, sollen möglichst parallel zum Gesetzgebungsverfahren oder möglichst bald nach dem Inkrafttreten des Gesetzes mit den kommunalen Landesverbänden abschließend abgestimmt werden.

5. Anwendungsbereich des Gesetzes

Das Gesetz betrifft nicht nur entsprechend seinem Wortlaut die Gemeinden. Es gilt auf der Grundlage von bestehenden gesetzlichen Verweisungen auch für

- die Landkreise nach § 48 der Landkreisordnung,
- die Gemeindeprüfungsanstalt nach § 9 Abs. 1 des Gesetzes über die Gemeindeprüfungsanstalt i.V.m. § 48 der Landkreisordnung,
- den Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg nach § 27 Abs. 1 des Gesetzes über den kommunalen Versorgungsverband i.V.m. § 48 der Landkreisordnung,
- den Kommunalverband für Jugend und Soziales Baden-Württemberg nach § 8 des Jugend- und Sozialverbandsgesetzes,
- die Zweckverbände nach § 18 des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit,
- die Region Stuttgart nach § 19 des Gesetzes über die Errichtung des Verbands Region Stuttgart,
- die Regionalverbände nach § 42 des Landesplanungsgesetzes und
- die Nachbarschaftsverbände nach § 3 des Nachbarschaftsverbandsgesetzes i.V.m. § 18 des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit.

Ferner können kommunale Eigenbetriebe nach § 12 Abs. 1 Satz 3 des Eigenbetriebsgesetzes i.V.m. § 6 Abs. 1 der Eigenbetriebsverordnung und Zweckverbände, die das Eigenbetriebsrecht anwenden, nach § 20 des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit anstelle der handelsrechtlichen doppelten Buchführung die Regelungen dieses Gesetzes über die Kommunale Doppik anwenden.

II. Inhalt

1. Neues Rechnungskonzept: Ressourcenverbrauch statt Geldverbrauch

Im herkömmlichen kommunalen Haushaltsrecht ist das traditionelle kameralistische Rechnungssystem der öffentlichen Verwaltung verwirklicht, bei dem das Geldvermögen die maßgebliche Grundlage für die Planung der Haushaltsausgaben darstellt. Nur punktuell wird durch betriebswirtschaftliche Modifizierung in Einzelbereichen (kostenrechnende Einrichtungen) auch der nicht zahlungswirksame Ressourcenverbrauch erfasst. Demgegenüber ist das den genannten Modellprojekten zu Grunde

gelegte Rechnungskonzept auf die Messung des Nettoressourcenverbrauchs bzw. der Nettoressourcenersparnis gerichtet.

Kernpunkt der Reform ist, das bisher zahlungsorientierte Rechnungswesen durch ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen als Grundlage für eine ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft zu ersetzen. Ein solches Rechnungswesen erfasst zusätzlich zu den Zahlungsvorgängen, mit denen lediglich der Geldverbrauch dokumentiert wird, auch den nicht zahlungswirksamen Vermögensverzehr, insbesondere Abschreibungen und Rückstellungen. Dadurch wird der gesamte Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der kommunalen Haushaltswirtschaft sichtbar und im Rechnungsabschluss ausgewiesen. Im letztgenannten Punkt besteht künftig ein Unterschied zum staatlichen Haushaltsrecht. Eine zunächst vorgesehene, nur partielle Ressourcenverbrauchsdarstellung in der Kameralistik nach örtlicher Entscheidung wurde im Zuge der bundesweiten Reformarbeit zugunsten der vollständigen Ressourcendarstellung in der Doppik und in der erweiterten Kameralistik aufgegeben, weil nur dadurch die notwendige Bundeseinheitlichkeit der finanzwirtschaftlichen Anforderungen für alle Kommunen sowie eine bundesweite interkommunale Vergleichbarkeit gewährleistet werden kann.

Dem Rechnungskonzept liegt das Prinzip der (periodisierten) intergenerativen Gerechtigkeit zu Grunde, wonach jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen mittels Entgelten und Abgaben wieder ersetzen soll, um nicht künftige Generationen damit zu belasten. Dieses Prinzip bildet den Ausgangspunkt für die Vorschriften über den Ausgleich der Haushaltswirtschaft. Es ist zwar grundsätzlich auf den Vermögenserhalt ausgerichtet, wird aber durch gestufte Regeln über den Haushaltsausgleich und die Fehlbetragsdeckung modifiziert und flexibilisiert. Diese ermöglichen unter bestimmten Voraussetzungen und Bedingungen, dass das Basiskapital (Eigenkapital) der Kommune um einen anders nicht abdeckbaren Fehlbetrag endgültig verringert und auf diese Weise der Ausgleich der Haushaltswirtschaft erreicht werden kann.

2. Rechnungssysteme (Buchungsstile)

Das Rechnungskonzept des künftigen Gemeindehaushaltsrechts könnte technisch sowohl mit der doppelten Buchführung als auch mit der herkömmlichen kameralistischen Verwaltungsbuchführung, wenn diese entsprechend weiterentwickelt wird, verwirklicht werden. Das im IMK-Beschluss vom 21. November 2003 mit dem Optionsmodell eingeräumte Wahlrecht zwischen den beiden Buchungsstilen (Doppik oder erweiterte Kameralistik) war seinerzeit ein Kompromiss zwischen unterschiedlichen Standpunkten bei den Kommunen, der damit verbundene erhöhte Aufwand sollte aus damaliger kommunaler Sicht in Kauf genommen werden. Das IMK-Optionsmodell wurde jedoch nur von Hessen eingeführt. Bei den Kommunen in Hessen hat die erweiterte Kameralistik allerdings wenig Interesse gefunden.

Das Nebeneinander von Doppik und bisheriger Kameralistik, wie es derzeit in zwei Bundesländern praktiziert wird, ist nach inzwischen bundesweiter Beurteilung aus vielerlei Gründen problematisch. Doppische und bisherige kamerale Haushalte und Jahresabschlüsse sind inhaltlich grundverschieden und deshalb nicht vergleichbar. So kann beispielsweise auch die Beurteilung der Finanzlage von Kommunen mit unterschiedlichem Haushalts- und Rechnungswesen für Förderzwecke nur für einen kürzeren Zeitraum überbrückt werden. Interkommunale Vergleiche wären bundesweit praktisch nicht möglich. Auch können Datenquellen aus den unterschiedlichen Systemen auf Dauer keine Grundlage für die Finanzstatistik sein.

Die Landesregierung hat mit dem erwähnten Reformkonzept vom 15. Februar 1993 (vgl. o. Abschnitt I Nr. 2) den Kommunen in Baden-Württemberg ein Wahlrecht für den Buchungsstil (Doppik oder erweiterte Kameralistik mit Abschreibungen und Rückstellungen) in Aussicht gestellt. Auf dieser Grundlage wurden bis 2004 alle Vorarbeiten für den vorliegenden Gesetzentwurf durchgeführt. Entsprechende Arbeitsentwürfe für die Änderung der Gemeindeordnung (mit Wahlrecht), für eine Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik und eine Gemeindehaushaltsverordnung-Kameralistik wurden am 28. Januar 2005 den kommunalen Landesverbänden zugeleitet und im Internet veröffentlicht. Die bei den Kommunen und innerhalb der kommunalen Landesverbände schon seit längerem über die Nachteile einer Zweigleisigkeit des kommunalen Finanzwesens und die Kostenaspekte des Wahlrechts geführte Diskussion hat im Laufe des Jahres 2005 ergeben, dass alle drei kommunalen Landesver-

bände ihr grundsätzliches Einverständnis zu einer Gesetzesregelung ohne Wahlrecht für den Buchungsstil angekündigt haben.

Das doppelte Rechnungssystem sieht eine Drei-Komponenten-Rechnung vor: Zusätzlich zur Ergebnisrechnung und Vermögensrechnung, die der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz des kaufmännischen Rechnungswesens entsprechen, umfasst es als dritte Komponente eine Finanzrechnung. Diese entspricht der im Handelsrecht für Konzerne vorgeschriebenen Kapitalflussrechnung, wird aber nicht wie diese nur beim Abschluss erstellt, sondern ganzjährig mitgeführt. In der Finanzrechnung wird der Investitionsbereich abgebildet, darüber hinaus dient sie dem Nachweis der Herkunft und der Verwendung der liquiden Mittel und als Liquiditätsnachweis und ermöglicht die Beurteilung der Finanzlage neben der Ertrags- und Vermögenslage.

3. Neue Form des Haushaltsplans

Die Trennung von laufender Verwaltungstätigkeit und Investitionstätigkeit in der Haushaltswirtschaft bleibt als wichtiges Strukturelement erhalten und wird im doppelten System im Ergebnishaushalt und im Finanzhaushalt abgebildet. Wesentliche Änderungen der Haushaltsstruktur ergeben sich durch Ressourcenorientierung und dezentrale Budgetverantwortung:

- Die bisherigen Einzelpläne werden durch Teilhaushalte mit Budgetfunktion ersetzt. Die Teilhaushalte sind nach Produktbereichen gegliedert, eine Gliederung nach örtlicher Organisationsstruktur unter Beibehaltung der Produktorientierung ist möglich;
- an die Stelle der Ausgabenermächtigungen durch tief gegliederte Haushaltsstellen treten die nach Aufwands- und Ertragsarten gegliederten Budgetermächtigungen, die durch weit gehende Deckungsfähigkeit globalisiert sind;
- zusätzlich zu den monetären Festsetzungen enthalten die Budgets nach örtlichen Bedürfnissen Festsetzungen über Schlüsselprodukte, Kennzahlen und Leistungsziele.

Insgesamt wird dadurch eine höhere Transparenz für alle Beteiligten erreicht. Über die Finanzentwicklung und die Zielerreichung ist der Gemeinderat durch unterjährige

Berichte zu unterrichten, so dass bei Zielabweichungen Steuerungsmaßnahmen möglich werden.

4. Haushaltsausgleich

Mit der Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens von der Geldverbrauchs- auf die Ressourcenverbrauchsrechnung werden auch nicht zahlungswirksame Verbräuche, insbesondere Abschreibungen und Rückstellungen als Aufwendungen einbezogen und beim Haushaltsausgleich berücksichtigt. Wenn diese Aufwendungen die bisherigen Kredittilgungen übersteigen oder wenn die Kredittilgungen durch Zuführungsraten des Verwaltungshaushalts bisher nur teilweise oder gar nicht erwirtschaftet werden, wird im Einzelfall ein Haushaltsfehlbetrag entstehen oder ein vorhandener Fehlbetrag vergrößert werden. Durch das neue Rechnungssystem wird die bislang nur unvollständig dargestellte Ertrags- und Finanzsituation vollständig sichtbar, bisher verdeckte Defizitstrukturen werden offengelegt. Um bei solchen Finanzsituationen zu einem ausgeglichenen Ergebnishaushalt zu gelangen, sieht das Reformgesetz ein mehrstufiges System von Ausgleichsregeln vor. Neben der Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten sowie der Verwendung des Sonderergebnisses und von Überschussrücklagen können Fehlbeträge bis zum Ende des mittelfristigen Finanzplanungszeitraums, also in die drei folgenden Haushaltsjahre, vorgetragen werden. Nach der im Gesetzentwurf vorgesehenen spätesten Umstellung der Haushaltswirtschaft auf die Kommunale Doppik ab dem Haushaltsjahr 2016 (Artikel 13 Abs. 2 Satz 1) kann daher ein Fehlbetrag längstens bis zum Jahr 2019 vorgetragen werden. Soweit ein Ausgleich bis dahin nicht erreicht werden kann, ist ein danach verbleibender Fehlbetrag mit dem Basiskapital zu verrechnen. Spätestens in derartigen Finanzsituationen kann die Rechtsaufsichtsbehörde auf der Grundlage von § 77 Abs. 1 GemO die Erstellung eines Konzepts verlangen, dass strukturelle Maßnahmen zur Konsolidierung des Haushalts vorsieht.

5. Jahresabschluss und Konsolidierung

Durch die Einbeziehung des Sachvermögens in das Rechnungswesen erfährt die Aussagekraft der Jahresabschlüsse eine entscheidende Verbesserung. Im doppelten Rechnungssystem entsprechen die Abschlüsse der Ergebnisrechnung und der Vermögensrechnung den kaufmännischen Jahresabschlüssen (Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz) und werden dadurch aussagekräftiger. Mit der Finanzrechnung als dritter Rechenkomponente weisen sie gegenüber kaufmännischen Jahresabschlüssen eine zusätzliche Darstellungsebene auf. Die Abschlüsse vermitteln damit nunmehr wie die Abschlüsse von Kapitalgesellschaften ein vollständiges Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune.

Die Zusammenfassung des kommunalen doppelten Jahresabschlusses mit den Abschlüssen der kommunalen Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechnungsführung (Gesamtabschluss) überwindet die Zersplitterung der kommunalen Rechnungslegung. Durch die Ausgliederung kommunaler Aufgabenbereiche in organisatorisch oder auch rechtlich verselbständigte Einheiten mit kaufmännischer Rechnungslegung (Eigenbetriebe, Gesellschaften, Zweckverbände usw.) ist in den letzten Jahrzehnten insbesondere in größeren Kommunen die Darstellung der finanzwirtschaftlichen Gesamtsituation der Kommune erheblich beeinträchtigt worden. In Großstädten erreichen das Finanzvolumen und der Beschäftigtenanteil der ausgelagerten Bereiche 50 % oder mehr des kommunalen Gesamtvolumens. Gleichzeitig sind durch die Ausgliederungen in den Kommunen konzernähnliche Strukturen mit gesteigerten Anforderungen an die finanzwirtschaftliche und kommunalpolitische Steuerung der kommunalen Unternehmen entstanden. Die erwähnte Novelle zur Gemeindeordnung vom 19. Juli 1999 (GBl. S. 189) hat neben der Verstärkung der Steuerungsrechte und Steuerungspflichten der Kommunen mit dem jährlichen kommunalen Beteiligungsbericht erstmals eine zusammenfassende Darstellung der finanziellen und wirtschaftlichen Lage der kommunalen Unternehmen als Steuerungsinstrument eingeführt. Der nunmehr vorgesehene Gesamtabschluss aus den Jahresabschlüssen der Mutterkommune und der ausgegliederten Einheiten wird wieder ein Gesamtbild der kommunalen Finanzsituation herstellen und die Einführung konzernähnlicher Steuerungsstrukturen unterstützen und ist damit ein wichtiger Bestandteil der angestrebten Haushaltsreform.

III. Alternativen

Andere Lösungen für eine gleichwertige Umsetzung der Ergebnisse der Reformdiskussion und des Beschlusses der Innenministerkonferenz sind nicht ersichtlich. Das als Alternative in Betracht kommende Wahlrecht zwischen der kameralistischen oder doppischen Buchungsform wird aus Kostengründen (insbesondere DV-Kosten des kommunalen Datenverbunds, Aus- und Fortbildungskosten, Kosten für die Erfüllung finanzstatistischer Pflichten) und wegen der mangelnden interkommunalen Vergleichbarkeit der Haushalte und Jahresabschlüsse nicht weiterverfolgt.

IV. Wesentliche Ergebnisse der Regelungsfolgenabschätzung

Die mit dem Gesetz vorgesehenen Änderungen des in der Gemeindeordnung geregelten kommunalen Haushaltsrechts haben Auswirkungen auf Bürgerinnen und Bürger oder Familien insofern, als sie eine vorausschauende nachhaltige Haushaltswirtschaft unterstützen: durch die Erwirtschaftung von Abschreibungen und von Rückstellungen sollen Belastungsverschiebungen auf künftige Generationen vermieden und damit für die Zukunft generationengerecht Vorsorge getroffen werden. Die Wirtschaft und der Staatshaushalt sind durch das Änderungsgesetz nicht berührt.

Die Auswirkungen auf die Kommunen bestehen erstens in der Um- und Neugestaltung der Haushaltswirtschaft infolge des Wechsels zur Ressourcenverbrauchsdarstellung. Insoweit werden nur die bisherigen Regelungen durch andere Regelungen ersetzt. In geringerem Umfang werden Standards neu gesetzt, soweit das Reformvorhaben dies systembedingt erfordert, z. B. die Einbeziehung und Bewertung des Sachvermögens (Vollvermögensrechnung) oder der kommunale Gesamtabchluss.

Diese Um- und Neugestaltung bietet den Kommunen zweitens bessere technische Grundlagen, die Verwaltungssteuerung nach dem Konzept des Neuen Steuerungsmodells entsprechend den örtlichen Bedürfnissen und Zielen einzurichten. Durch Erhöhung von Transparenz und Verständlichkeit der Haushaltswirtschaft können Ab-

lauforganisation und Kommunikation in den Kommunalverwaltungen modernisiert und verbessert werden.

Die Erhöhung des Informationsgehalts und der Transparenz der kommunalen Rechnungsabschlüsse durch die veränderte Rechnungslegung für die Kernverwaltung und die Einführung des kommunalen Gesamtabchlusses („Konzernbilanz“) erleichtert zugleich die Kommunikation mit den Mitgliedern der kommunalen Vertretungsorgane und den Bürgern über die kommunale Haushaltspolitik.

V. Ergebnis der Anhörung

Im Rahmen der Anhörung haben zum Gesetzentwurf folgende Verbände und Institutionen Stellung genommen:

- Gemeindetag Baden-Württemberg (GT)
- Städtetag Baden-Württemberg (ST) und Landkreistag Baden-Württemberg (LKT)
- Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg (GPA)
- Arbeitsgemeinschaft der Rechnungsprüfungsämter in den Regierungsbezirken Freiburg und Karlsruhe (AG RPA FR+KA)
- Kommunalverband Jugend und Soziales (KVJS)
- Kommunaler Versorgungsverband Baden-Württemberg (KVBW)
- Berufsverband der kommunalen Finanzverwaltungen in Baden-Württemberg (BKF)
- Fachverband der Kommunalkassenverwalter (KKV)
- Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg (HVF LB)
- Hochschule für öffentliche Verwaltung Kehl (HS Kehl)
- Datenzentrale Baden Württemberg sowie die kommunalen Rechenzentren (DZ)
- Arbeitsgemeinschaft der Regionalverbände (AGRV)
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW)
- Bund der Selbständigen (BDS)
- Baden-Württembergischer Industrie- und Handelskammertag (IHKT)
- Deutscher Gewerkschaftsbund - Bezirk Baden-Württemberg (DGB)
- Beamtenbund Tarifunion Baden-Württemberg (BBW)
- Verband baden-württembergischer Wohnungs- und Immobilienunternehmen (VBW)

- Vereinigung baden-württembergischer kommunaler Wohnungsunternehmen (VKW)

Eine systematisch geordnete Übersicht aller Stellungnahmen einschließlich einer Bewertung durch das Innenministerium ist in Anlage 1 enthalten. Die Stellungnahme des Gemeindetags Baden-Württemberg sowie die gemeinsame Stellungnahme des Städtetags Baden-Württemberg und des Landkreistags Baden-Württemberg sind im Wortlaut in Anlagen 2 und 3 beigefügt.

Im übrigen hat der Normenprüfungsausschuss vor allem redaktionelle Vorschläge zum Anhörungsentwurf unterbreitet, die vollständig eingearbeitet wurden.

Die wesentlichen Punkte der Stellungnahmen werden nachfolgend zusammengefasst wiedergegeben.

1. Gemeindetag Baden-Württemberg

Der Gemeindetag hält seine Forderung nach einem Wahlrecht nicht weiter aufrecht, selbst wenn es aus Sicht einer großen Mehrheit der Mitgliedsstädte und -gemeinden bedauerlich ist, dass dies nicht eingeräumt werden soll. Der Gemeindetag stimmt dem Gesetzentwurf zu, wenn die nachfolgend unter a bis e genannten Eckpunkte Berücksichtigung finden:

a) Haushaltsstrukturkonzept

Der Gemeindetag ist der Auffassung, dass auf das vorgesehene Haushaltsstrukturkonzept verzichtet werden müsse. Die Verankerung eines Haushaltsstrukturkonzepts in der Gemeindeordnung sei politisch ein falsches Signal. Die baden-württembergischen Kommunen hätten in den zurückliegenden Jahrzehnten gezeigt, dass sie mit den geltenden Regelungen zum Haushaltsausgleich verantwortungsbewusst umgingen. Die Erfahrungen in anderen Bundesländern seien auf Baden-Württemberg nicht übertragbar.

Bewertung:

Auf spezielle Regelungen über ein Haushaltstrukturkonzept wird verzichtet. Die Rechtsaufsichtsbehörden sind auf der Grundlage des § 77 Abs. 1 GemO ermächtigt, unter gegebenen Umständen zur Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung die Er-

stellung eines Konzepts zu verlangen, dass strukturelle Maßnahmen zur Konsolidierung des Haushalts vorsieht.

b) Haushaltsausgleich

Der Gemeindetag fordert, die finanzielle Leistungsfähigkeit nicht ausschließlich anhand der Ressourcensicht, sondern auch anhand der Liquidität zu beurteilen. Im Ressourcenverbrauchskonzept sei zwischen dem Ausweis und dem Ausgleich bzw. der Erwirtschaftung des Ressourcenverbrauchs zu unterscheiden. Die für den Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses des Ergebnishaushalts vorgesehene Soll-Regelung habe daher unter der Maßgabe zu gelten, dass bei nicht vollständiger Erwirtschaftung des Ressourcenverzehr ein Haushalt weiterhin genehmigungsfähig sei, wenn im Finanzhaushalt aus laufender Geschäftstätigkeit mindestens die liquiden Mittel erwirtschaftet würden, die für die ordentliche Kredittilgung benötigt würden, sofern keine Ersatzdeckungsmittel vorhanden seien. Es gehöre zum Kernbereich der kommunalen Selbstverwaltung, über die Finanzierung der kommunalen Aufgaben eigenständig zu entscheiden und hierbei insbesondere festzulegen, inwieweit über zu erwirtschaftende Abschreibungen liquide Mittel für künftige Investitionen angesammelt werden sollten. Dieser verfassungsrechtlich geschützte Entscheidungsspielraum der Gemeinde werde durch die vorgesehene Regelung zum Haushaltsausgleich unverhältnismäßig eingeschränkt. Die Regelungen zum Haushaltsausgleich seien für die Planung und den Jahresabschluss abschließend in der Gemeindeordnung zu treffen. Vorgetragene ordentliche Defizite sollten nach drei Jahren vom Basiskapital abgebucht werden können.

Bewertung:

Die Einbeziehung der Zahlungsfähigkeit der Kommune als Kriterium für die im Einzelfall und an der konkreten Finanzlage auszurichtende Gesamtbeurteilung ihrer Leistungsfähigkeit ergibt sich schon aus dem allgemeinen Grundsatz stetiger Aufgabenerfüllung. Dies wird durch eine Ergänzung der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebracht. Für die Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit im neuen Haushaltsrecht wird ein Kennzahlenkatalog entwickelt, der auch die Zahlungsfähigkeit der Kommune berücksichtigt. Eine darüber hinausgehende zusätzliche Regelung bei den Vorschriften über den Haushaltsausgleich ist entbehrlich, denn die Verpflichtung der Kommune zur Liquiditätssicherung ergibt sich bereits aus § 89 Abs. 1 GemO sowie

aus § 22 Abs. 1 AE-GemHVO. Kern der Reform ist die Erstreckung der kommunalen Haushaltswirtschaft auf den gesamten Ressourcenverbrauch und seine Erfassung in der Form der doppelten Buchführung. Dies erfordert auch darauf abgestimmte neue Regelungen für den Haushaltsausgleich und die Liquiditätssicherung. Die Forderungen des Gemeindetags sind im wesentlichen kameral geprägt und für das neue Haushalts- und Rechnungswesen nicht hinreichend systemgerecht und deshalb auch nicht konfliktfrei, denn Liquidität und die Sicherung einer nachhaltigen Haushaltswirtschaft werden in der Regel zu einem erheblichen Teil durch die grundsätzlich uneingeschränkte Erwirtschaftung von Abschreibungen und Rückstellungen gewährleistet. Die dauerhafte Orientierung des Haushaltsausgleichs neben dem Ressourcenverbrauch an der Kredittilgung verfehlt das Reformziel der intergenerativen Gerechtigkeit. Das vorgesehene System an Ausgleichsstufen ist so flexibel, dass damit die denkbaren, sehr vielgestaltigen Finanzsituationen bewältigt werden können. Eine Verrechnung von Fehlbeträgen mit dem Basiskapital ist als „ultima ratio“ im Interesse des grundsätzlichen Vermögenserhalts der Kommune erst zulässig, wenn strukturelle Maßnahmen zur Konsolidierung des Haushalts ergriffen wurden. Soweit dadurch der verfassungsrechtlich garantierte Entscheidungsspielraum der Kommune tangiert ist, liegt die Rechtfertigung hierfür im Zweck der Sicherung der Leistungsfähigkeit der Kommune und im Beitrag zu intergenerativer Gerechtigkeit. Die Bedeutung des Haushaltsausgleichs für das kommunale Finanzwesen bleibt unverändert. Eine Veränderung der bisherigen Regelungssystematik - Grundsätze im Gesetz, Details in der Verordnung - ist daher nicht geboten. Dies entspricht auch der gängigen Regelungssystematik in anderen Bundesländern.

c) Möglichkeit der Vermögenstrennung

Der Gemeindetag lehnt die im Gesetzentwurf vorgesehene Möglichkeit der Aufspaltung des Vermögens in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen insbesondere mit Blick auf die Beeinträchtigung der Vergleichbarkeit der Kommunalhaushalte ab.

Bewertung:

Auf die Möglichkeit der Vermögenstrennung wird verzichtet.

d) Gesamtabschluss

Der Gemeindetag verlangt, dass der Gesamtabschluss zumindest für Kommunen mit nicht mehr als 20.000 Einwohnern freiwillig sein müsse. Die bereits jetzt zu führenden Beteiligungsberichte stellen ein angemessenes und praxisgerechtes Steuerungsinstrument dar. Der Erkenntniswert von Konzernabschlüssen, insbesondere als Steuerungsinstrument, stehe demgegenüber in keiner Relation zu dem mit ihrer Erstellung verbundenen Aufwand.

Bewertung:

Zum Kernbereich der Haushaltsreform gehört auch der Gesamtabschluss, in den die kommunalen Ausgliederungen einbezogen werden. Nach dem Vorschlag des Gemeindetags müssten nur 9 % der Kommunen einen Gesamtabschluss erstellen. Ein wesentliches Ziel der Reform, nämlich die Überwindung der Zersplitterung des kommunalen Rechnungswesens durch Ausgliederungen, würde insoweit nicht erreicht. Dort, wo ein Gesamtabschluss wegen der geringen Bedeutung der Ausgliederungen, keine Steuerrelevanz besitzt, genügt die in § 95a Abs. 2 GemO vorgesehene Freistellungsregelung, die an die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage anknüpft. Die damit aus dem Handelsrecht übernommenen Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit (vgl. §§ 303 Abs. 2, 304 Abs. 3 und 305 Abs. 2 HGB) bieten auch unter Berücksichtigung von Informationsnutzen und Aufwand ausreichenden Spielraum für praxisgerechte Lösungen. Eine Konkretisierung des in § 95 a Abs. 2 GemO verwendeten Begriffs der „untergeordneten Bedeutung“ wird in der Gemeindehaushaltsverordnung erfolgen. Eine Einwohnergrenze als Ausnahmetatbestand ist dagegen nicht sachgerecht, denn die Tatsache zahlreicher Ausgliederungen mit mehr als der Hälfte der kommunalen Verschuldung ist kein ausschließliches Phänomen von Großen Kreisstädten und Stadtkreisen. Ob für die Erstellung des Gesamtabschlusses externer Sachverstand erforderlich ist, richtet sich nach dessen Umfang und Komplexität sowie nach der vorhandenen Verwaltungskraft. Die Regelungen sind so angelegt, dass der Gesamtabschluss grundsätzlich ohne externen Sachverstand aufgestellt werden kann. Der Beteiligungsbericht nach § 105 Abs. 2 GemO; der durch den Konsolidierungsbericht ersetzt wird, hat nicht den Informationsgehalt des Gesamtabschlusses.

e) Umlagefinanzierer

Sollte den Forderungen a) und b) nicht gefolgt werden, so besteht der Gemeindetag auf einer Sonderregelung für Landkreise und andere Umlagefinanzierer. Dadurch solle eine einseitige finanzielle Überforderung der kreisangehörigen Städte und Gemeinden aus der Erwirtschaftung nicht zahlungswirksamer Aufwendungen über die zu leistenden Umlagen, wie sie sich bereits in anderen Bundesländern abzeichnet, ausgeschlossen werden.

Bewertung:

Eine Sonderregelung für umlagefinanzierte Körperschaften ist sachlich nicht gerechtfertigt, da auch sie im Interesse intergenerativer Gerechtigkeit ihren Ressourcenverbrauch zu erwirtschaften haben. Ob dies zu steigenden Umlagen führt, ist nicht zwingend und hängt von der konkreten Haushaltssituation ab. Die Entscheidung über eine Erhöhung der Umlage liegt bei den Kreistagen bzw. den Hauptorganen der Körperschaften. Es besteht ein berechtigtes Vertrauen darauf, dass diese als Kontrollorgane ihrer Verantwortung gegenüber den kreisangehörigen Gemeinden bzw. ihren Mitgliedern gerecht werden. Durch eine Sonderregelung würde zudem die Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltswesens und die interkommunale Vergleichbarkeit beeinträchtigt. Zur Wahrung einer einheitlichen Terminologie werden der Grundsatz der Einnahmehbeschaffung (§ 78 Abs. 2 GemO) und die Regelungen über Umlageerhebungen (§ 49 Abs. 2 LKrO, § 19 Abs. 1 GKZ) redaktionell angepasst. Das darin verwendete Wort „Einnahmen“ wird durch die Worte „Erträge und Einzahlungen“ ersetzt.

f) Kosten für die kommunalen Haushalte

Der Gemeindetag bemängelt, dass der Gesetzentwurf keine nähere Kosten-Nutzen-Abschätzung enthalte. Ob die Effizienzvorteile aus der Umstellung bei den Kommunen deren Umstellungsaufwand auf Dauer übersteigen, liege nicht von vornherein auf der Hand. Die Auswirkungen der Reform in Bezug auf die damit verbundenen Kosten und etwaige Effizienzvorteile seien mit Blick auf die Steuerungsbedürfnisse und den Optimierungsbedarf durchaus größenabhängig zu sehen. Aus Sicht insbesondere der kreisangehörigen Städte und Gemeinden seien in diesem Zusammenhang auch die Auswirkungen der Haushaltsrechtsreform zu berücksichtigen, die sich für ihre Haushalte ergäben, wenn auch Umlagefinanzierer wie die Landkreise,

Zweckverbände sowie andere Verbände und Institutionen ihr Haushaltsrecht umzustellen hätten und daraus ggf. Veränderungen in der Umlagefinanzierung ableiten würden.

Bewertung:

Die Kosten der Reform für die öffentlichen Haushalte können nicht mit der notwendigen Genauigkeit ermittelt werden. Die Abgrenzung zwischen reformbedingtem und nicht reformbedingtem, aufgrund aktueller Rechtslage oder technischer Entwicklung ohnehin erforderlichem Aufwand ist mit erheblichen Ungenauigkeiten verbunden. Unabhängig von der Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens wird oder wurde beispielsweise der Ersatz der vorhandenen, nicht mehr entwicklungsfähigen Software durch neue Programme notwendig. Ferner ist ein Teil des Aufwands von den Gemeinden aufgrund der haushaltsrechtlichen Experimentierphase seit 1994 freiwillig getragen worden. Die personellen und sachlichen Voraussetzungen für die Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens bei den Kommunen sind so unterschiedlich, dass verallgemeinerungsfähige Berechnungen oder Schätzungen in der Gesamtheit nicht zutreffen. Es ist zu erwarten, dass die Kosten durch den Nutzen der Reform langfristig aufgewogen werden. Der Nutzen der Reform liegt darin, Transparenz und Effizienz kommunalen Verwaltungshandelns nachhaltig zu verbessern. Dies gilt für umlagefinanzierte Körperschaften ebenso wie für kreisangehörige Städte und Gemeinden.

g) Kosten für Private

Nach Ansicht des Gemeindetags ist es unzutreffend, dass die Reform keine Kosten für Private verursacht. In der Begründung selbst würden immerhin Auswirkungen auf Bürgerinnen und Bürger oder Familien insofern eingeräumt, als durch die Erwirtschaftung von Abschreibungen und Rückstellungen Belastungsverschiebungen auf zukünftige Generationen vermieden werden sollten (Abschnitt A. IV). Wenn in Zukunft der nicht zahlungswirksame Ressourcenverzehr außerhalb der Gebührenhaushalte erwirtschaftet werden sollte, so sei dies nur über Kürzungen auf der Aufwandsseite, die Einschränkung des kommunalen Dienstleistungsumfangs oder aber über höhere Gebühren, Beiträge und/oder zusätzliche allgemeine Steuermittel möglich. Durch die Erwirtschaftung des Ressourcenverbrauchs auf Sachvermögen, das mit Abgaben bereits finanziert worden sei, würden Einwohner und Bürger sowie die Wirt-

schaft einer nochmaligen Abgabenbelastung ausgesetzt. Zu welchen Folgen die Erwirtschaftung des nicht zahlungswirksamen Ressourcenverbrauchs über Steuern und Gebühren für die Kaufkraft und Konsumfähigkeit der privaten Haushalte und damit für die Volkswirtschaft führen werde, sei nicht einmal ansatzweise oder gar modellhaft untersucht.

Bewertung:

Durch das Reformgesetz selbst werden keine Kosten für Private unmittelbar verursacht. Das mit dem Gesetz eingeführte neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen macht den Abschreibungs- und Rückstellungsaufwand sichtbar. Dadurch wird kein zusätzlicher Aufwand erzeugt. Der bereits jetzt stattfindende Ressourcenverzehr wird vielmehr offengelegt. Wenn dieser nicht finanziert wird, findet eine Lastenverschiebung in die Zukunft statt. Insofern findet keine Doppelbelastung der Abgabepflichtigen statt. Ob und auf welche Weise der Substanzverzehr ausgeglichen wird, ist keine Folge des Rechnungssystems, sondern eine Frage kommunaler Haushaltspolitik. Daher sind auch die volkswirtschaftlichen Folgen finanziell erforderlicher Entscheidungen der kommunalpolitisch Verantwortlichen im Zusammenhang mit den vor Ort getroffenen Maßnahmen zu untersuchen. Auch in öffentlichen Einrichtungen, wie z. B. bei der Abwasser- und Abfallbeseitigung, werden die Abschreibungen erwirtschaftet. Vor allem im Blick auf die demografische Entwicklung und die intergenerative Gerechtigkeit können davon die Kernverwaltungen im Interesse einer nachhaltigen Haushaltswirtschaft nicht weiter ausgenommen bleiben.

h) Reform des staatlichen Haushaltsrechts

Aus der Verpflichtung aller Städte und Gemeinden zu einer Umstellung ihrer Haushaltswirtschaft ergibt sich für den Gemeindetag die Frage, warum das Land nicht in gleicher Weise sein Haushaltsrecht reformiert. Alle Argumente, die für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts ins Feld geführt würden, müssten erst recht auch für den Landeshaushalt gelten.

Bewertung:

Eine Reform des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens setzt eine bundesrechtliche Änderung des Haushaltsgrundsätzegesetzes voraus. Solange dies nicht geschehen ist, sind endgültige Festlegungen nicht möglich.

2. Städtetag Baden-Württemberg und Landkreistag Baden-Württemberg

Der Städtetag Baden-Württemberg und der Landkreistag Baden-Württemberg sind übereinstimmend zum Ergebnis gekommen, dass einige zentrale Punkte des Gesetzentwurfs der Präzisierung und Ergänzung bedürfen. Sie stimmen dem Gesetzentwurf unter der Voraussetzung zu, dass ihre Änderungsvorschläge Berücksichtigung finden. In den wesentlichen Punkten (Haushaltsstrukturkonzept, Haushaltsausgleich, Möglichkeit der Vermögenstrennung, Gesamtabschluss) sind die vom Städtetag und Landkreistag vertretenen Standpunkte vergleichbar mit den vom Gemeindetag vertretenen Forderungen. Insofern wird auf die Ausführungen unter Nr. 1 verwiesen.

3. Berufsverband der kommunalen Finanzverwaltungen in Baden-Württemberg

Der Berufsverband der kommunalen Finanzverwaltungen in Baden-Württemberg begrüßt die Bemühungen der Landesregierung, das Gesetzgebungsverfahren für das neue Haushaltsrecht noch im Jahr 2008 zum Abschluss zu bringen. Der Gesetzentwurf setze die Anmerkungen aus der Resolution des Verbandes vom 15. Juni 2005 vollumfänglich um. Sowohl der Verzicht auf ein Wahlrecht als auch die lange Übergangsfrist entspreche seinen Forderungen. Zu wichtigen Kernpunkten nimmt er wie folgt Stellung:

a) Haushaltsausgleich

Nach Ansicht des Berufsverbands der kommunalen Finanzverwaltungen bildet das Prinzip der (periodisierten) intergenerativen Gerechtigkeit richtiger Weise den Ausgangspunkt für die Vorschriften zum Haushaltsausgleich. Eine weitere Aufweichung des als Soll-Regelung ausgestalteten Grundsatzes des Ausgleichs von Aufwendungen und Erträgen sei nicht mehr zielführend. Bei der Beurteilung der Genehmigungsfähigkeit des Haushalts seien allerdings nicht nur der Ressourcenverbrauch (Ausgleich des Ergebnishaushalts), sondern auch andere Kennzahlen wie z.B. die Zah-

lungsfähigkeit der Gemeinde einzubeziehen. Dies habe die Rechtsaufsichtsbehörde im Einzelfall zu beurteilen.

Die vorgesehene Möglichkeit, beim Haushaltsausgleich Fehlbeträge mit dem Basis-kapital verrechnen zu dürfen, betrachtet der Berufsverband aus finanzwirtschaftlicher Sicht als kritisch. Bleibe es bei dieser Möglichkeit, so solle die Verrechnung in der Haushaltssatzung angegeben werden, um die Tragweite des Eingriffs zu verdeutlichen.

Bewertung:

Die Leistungsfähigkeit einer Kommune hat die Rechtsaufsichtsbehörde im Einzelfall und nach der konkreten Finanzlage zu beurteilen. Neben dem ressourcenorientierten Haushaltsausgleich (§ 80 Abs.2 und 3 GemO) spielt hierfür auch die Sicherung der Zahlungsfähigkeit (§ 89 GemO) eine Rolle. Die bei der Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu beachtenden Kriterien werden im Rahmen eines Kennzahlen-katalogs vorgegeben werden. Dies bedarf allerdings keiner weiteren gesetzlichen Regelungen beim Haushaltsausgleich. Zur weiteren Begründung hierfür wird auf die Bewertung zu Nr. 1 Buchst. b verwiesen.

Die Verrechnung eines Fehlbetrags mit dem Basiskapital ist als „ultima ratio“ nur zulässig, wenn ein Haushaltsstrukturkonzept erstellt wird. Dieses muss mit der Haushaltssatzung vorgelegt werden. Damit wird dieser Möglichkeit der Fehlbetragsdeckung ausreichende Bedeutung beigemessen.

b) Haushaltsstrukturkonzept

Der Berufsverband der kommunalen Finanzverwaltungen zweifelt daran, ob mit dem Haushaltsstrukturkonzept, wie es in der bisherigen gesetzlichen Regelung vorgesehen sei, das richtige Instrument gewählt worden sei, und ob ein strukturiertes, standardisiertes Vorgehen regelmäßig zu gerechten Ergebnissen im Einzelfall führe. Er tritt dafür ein, das Haushaltsstrukturkonzept in dieser Form außen vor zu lassen und sich mit den kommunalen Spitzenverbänden bezüglich einer Alternative zu verständigen.

Bewertung:

Auf spezielle Regelungen über ein Haushaltsstrukturkonzept wird verzichtet. Im übrigen wird auf die Ausführungen unter Nr. 1 Buchst. a verwiesen.

c) Gesamtabschluss

Nach Ansicht des Berufsverbandes sollte die Erstellung des Gesamtabschlusses unabhängig von der Einwohnerzahl in das Ermessen der Kommune gestellt werden. Er bezweifelt, dass der zusätzliche Informationsgewinn unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten den absehbar ganz erheblichen Aufwand für die Erstellung des Gesamtabschlusses rechtfertigt.

Bewertung:

Wenn der Gesamtabschluss nicht verpflichtend eingeführt wird, ist zu befürchten, dass dieses Steuerungsinstrument geringe praktische Relevanz entfaltet. Ein wesentliches Reformziel, das zersplitterte kommunale Rechnungswesen zu überwinden, würde dadurch nicht erreicht. Im übrigen wird auf die Bewertung unter Nr. 1 Buchst. d verwiesen

d) Umlagefinanzierer

Der Berufsverband weist darauf hin, dass im Zuge weltweiter Tendenz zur Angleichung und Standardisierung unterschiedliche Rechnungslegungsvorschriften zwischen Bundesländern schwer vermittelbar seien. Vielmehr liege die Forderung nach einem einheitlichen Haushaltsrecht nahe. Dies gelte insbesondere für die Vorbemerkungen zum Thema Haushaltsausgleich und Genehmigungsfähigkeit der Haushalte.

Bewertung:

Durch eine Sonderregelung beim Haushaltsausgleich für umlagefinanzierte Körperschaften würde die Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltswesens und die interkommunale Vergleichbarkeit erheblich beeinträchtigt. Zur weiteren Begründung hierzu wird auf die Bewertung unter Nr. 1 Buchst. e verwiesen.

e) Vermögenstrennung

Nach Ansicht des Berufsverbandes ist die vorgesehene Möglichkeit, zwischen Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen zu unterscheiden, aufgrund der bisherigen Erfahrungen wegen Bedeutungslosigkeit ersatzlos zu streichen. Der zusätzliche Informationsgewinn werde als vernachlässigbar betrachtet.

Bewertung:

Auf die Möglichkeit der Vermögenstrennung wird verzichtet.

4. Baden-Württembergischer Industrie- und Handelskammertag

Aus Sicht der Wirtschaft begrüßt der Baden-Württembergische Industrie- und Handelskammertag die Umstellung der Haushaltswirtschaft der Kommunen auf eine ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft in Form der doppelten Buchführung. Im Interesse größtmöglicher Transparenz und interkommunaler Vergleichbarkeit hält er es auch für richtig, dass für die Kommunen insoweit kein Wahlrecht vorgesehen ist. Er geht davon aus, dass die Umstellung auf eine ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft für die baden-württembergische Wirtschaft mit gravierenden Auswirkungen verbunden sein wird. Er nimmt insbesondere zu folgenden für die Wirtschaft relevanten Folgewirkungen Stellung:

a) Übergangszeitraum für den Haushaltsausgleich

Nach Ansicht des Baden-Württembergischen Industrie- und Handelskammertags soll im Hinblick auf die angespannte Haushaltsslage und aus Sorge vor Abgabenerhöhungen der Übergangszeitraum von acht Jahren für die Vorlage eines ausgeglichenen Haushalts verlängert werden, Anhaltspunkt hierfür könnten die Übergangsvorschriften des Entwurfs zum Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG) sein, die 15 Jahre betragen.

Bewertung:

Der vorgesehene Übergangszeitraum ist bereits ausreichend bemessen. Der Zeitraum für die Vorlage eines nach neuem Recht ausgeglichenen Haushalts reicht unter Inanspruchnahme der Erleichterungen nach Art. 13 Abs. 5 des Gesetzentwurfs und § 80 Abs. 3 S. 4 GemO maximal bis zum Jahr 2032.

b) Regelung zur Verwendung liquider Mittel

Der Baden-Württembergische Industrie- und Handelskammertag schlägt vor, aus Sorge vor einer Doppelbelastung der Wirtschaft die zweckgebundene Verwendung der liquiden Mittel, die aufgrund der Berücksichtigung des nicht zahlungswirksamen

Aufwands erwirtschaftet werden, zu regeln. Ebenso müsse eine Rendite des Cash-Flow sichergestellt werden.

Bewertung:

Die angeregten Regelungsinhalte ergeben sich aus den allgemeinen Grundsätzen (§ 77 GemO) oder aus bereits vorgesehenen Vorschriften (§ 89 Abs. 1 GemO, § 22 GemHVO). Danach sind die Kommunen verpflichtet, die Verfügbarkeit liquider Mittel rechtzeitig und zweckentsprechend sicher zu stellen. Eine Doppelbelastung der Wirtschaft ist daher nicht zu befürchten. Die erwirtschafteten liquiden Mittel stehen als Eigenfinanzierungsmittel für Investitionsvorhaben zur Verfügung und senken damit den Fremdfinanzierungsanteil.

5. Arbeitsgemeinschaft der Regionalverbände in Baden-Württemberg

Die Arbeitsgemeinschaft der Regionalverbände in Baden-Württemberg bezieht sich in ihrer Stellungnahme ausschließlich auf die Artikel 8 und 9 des Gesetzentwurfs. Sie erwartet, dass die Neuregelungen den besonderen Finanzverhältnissen der regionalen Ebene gerecht werden. Sie verlangt dazu insbesondere eine Ausnahmeregelung in § 19 GVRS und § 42 LPIG, wonach die Regionalverbände und der Verband Region Stuttgart von der Erstellung eines Gesamtabschlusses befreit sind. Zur Begründung trägt die Arbeitsgemeinschaft vor, dass der Beteiligungsbericht ein ausreichendes Steuerungsinstrument für die Regionalverbandsversammlung sei. Die Regionalverbände dürften sich gemäß § 16 LPIG ohnehin nur an Gesellschaften oder Körperschaften beteiligen, diese aber nicht übernehmen oder deren Träger sein. Beim Verband Region Stuttgart gebe es bereits ausreichende Informations- und Gestaltungsmöglichkeiten für die Regionalversammlung.

Bewertung:

Das Reformziel einer transparenten Haushaltswirtschaft gilt uneingeschränkt auch für die Regionalverbände. Eine spezifische Ausnahme vom Gesamtabschluss zusätzlich zu dem bestehenden Ausnahmetatbestand für die Regionalverbände ist nicht gerechtfertigt.

6. Deutscher Gewerkschaftsbund - Bezirk Baden-Württemberg

Der Deutsche Gewerkschaftsbund - Bezirk Baden-Württemberg nimmt in enger Abstimmung mit der Vereinigten Dienstleistungsgewerkschaft Baden-Württemberg (ver.di) Stellung. Er unterstütze prinzipiell Reformen für einen modernen und leistungsfähigen öffentlichen Dienst. Solche Reformen könnten jedoch nur dann wirkungsvoll sein, wenn sie Bürger- und Beschäftigteninteressen gleichermaßen berücksichtigten. Zusammengefasst vertritt er folgende Standpunkte:

a) Auswirkungen der Reform des kommunalen Haushaltsrechts

Der Deutsche Gewerkschaftsbund - Bezirk Baden-Württemberg ist der Ansicht, die Kommunale Doppik löse keine strukturellen Probleme der Gemeinden. Es stehe vielmehr zu befürchten, dass die kommunale Doppik die strukturellen Probleme verschärfe und den Privatisierungsdruck erhöhe. Substanzschäden, Verlust von Know-how und die Aufgabe des Anspruchs auf politische Steuerung werde - wie bisher schon - in Kauf genommen. Eine moderne leistungsfähige Verwaltung sei auch im bisherigen Rechnungssystem möglich.

Bewertung:

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts alleine wird an der tatsächlichen Finanzsituation der Kommunen nichts ändern. Finanziell notwendige Entscheidungen der politisch Verantwortlichen vor Ort werden nicht entbehrlich. Die kommunale Doppik hilft, strukturelle Haushaltsfragen frühzeitiger und deutlicher zu erkennen als im kameralistischen System. Die Annahme, dass die Einführung der kommunalen Doppik zu stärkerer Privatisierung führen wird, ist nicht nachvollziehbar. In der Vergangenheit wurden Ausgliederungen vor allem zur Schaffung von Kreditfinanzierungsspielräumen vorgenommen, was die bisherigen unterschiedlichen Rechnungssysteme Kameralistik und Doppik begünstigte. Zum Kernbereich der Reform zählt deshalb auch der Gesamtabschluss, der die Ausgliederungen auf doppischer Basis wieder zusammenführt und die Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit der einzelnen Gemeinden vereinfacht. Der entscheidende Vorteil der kommunalen Doppik liegt in der Geschlossenheit des Systems, ohne dass es separater Nebenrechnungen be-

darf. Neben Vorteilen, die in einer kostengünstigeren datenverarbeitungstechnischen Umsetzung liegen, führt der Verzicht auf Nebenrechnungen in einem geschlossenen System zu einem Abbau von Transparenzdefiziten des kameralistischen Systems.

b) Kosten und Nutzen der Reform

Nach Ansicht des Deutschen Gewerkschaftsbundes - Bezirk Baden-Württemberg steht der Bewertungsaufwand in keinem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Bewertung. Abschreibungen erschweren den Haushaltsausgleich und führen zu negativen Auswirkungen auf die Beschäftigten und das Gemeindevermögen. Ohne Reform der Gemeindefinanzierung wird auch ein veränderter Buchungsstil nichts daran ändern, dass an notwendigen Investitionen und Rückstellungen gespart wird.

Bewertung:

Die vollständige Erfassung und Bewertung des gesamten kommunalen Vermögens ist systemimmanent und verursacht Aufwand, dessen Umfang von den spezifischen Ausgangsbedingungen vor Ort abhängt. Die Ausgestaltung der Bewertungsgrundsätze, die Einführung von Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz sowie die Erarbeitung von Handlungsleitfäden verfolgen das Ziel möglichst pragmatischer Lösungen in Bewertungsfragen und diesen so der Minimierung dieses Aufwands. Die Orientierung der kommunalen Haushaltswirtschaft am periodenbezogenen Ressourcenverbrauch erfordert die Einbeziehung des gesamten Vermögens und damit seine Bewertung. Der diesem Aufwand folgende Nutzen kann nicht pauschal beziffert werden. Er liegt in der vollständigen Offenlegung kommunalen Vermögens mit dem Vorteil, die kommunale Haushaltswirtschaft am Ressourcenverbrauch orientieren zu können und damit einen Beitrag zu intergenerativer Gerechtigkeit leisten zu können. Daneben birgt die vollständige Transparenz der kommunalen Ertrags- und Vermögenslage Potential für eine wirtschaftlichere Steuerung der Kommunen. Betriebswirtschaftlich ausgerichtete Kostenrechnungen, die das Vermögen einbeziehen und damit die Bewertung des Vermögens erfordern, sind bereits bei den kommunalen kostenrechnenden Einrichtungen eingeführt. Sie sollen künftig auch auf die Kernverwaltungen erstreckt werden. Das neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen schafft die Grundlagen dafür, dass durch die Erwirtschaftung von Abschreibungen und die Bildung von Rückstellungen die Leistungsfähigkeit und Finanzkraft der Kommunen besser beurteilt werden kann.

7. Beamtenbund Tarifunion Baden-Württemberg

Der Beamtenbund Tarifunion Baden-Württemberg begrüßt grundsätzlich eine Reform des Gemeindehaushaltsrechts. Die geplante Gesetzesänderung werde das Finanzhandeln in den Kommunen transparenter machen. Allerdings werde für kleinere und mittlere Gemeinden ein erheblicher Zeitaufwand verursacht; die Zielsetzung eines Bürokratieabbaus werde dadurch kaum erreicht. Zu den Kernpunkten nimmt der Beamtenbund Tarifunion wie folgt Stellung:

a) Kosten der Reform

Der Beamtenbund Tarifunion kritisiert, dass die Kostendarstellung unvollständig und betragsmäßig nicht beziffert sei: Zusätzliche Kosten würden durch die Umstellung auf ein produktorientiertes System, die Erstellung der Kosten- und Leistungsrechnung und den Ausbau der inneren Verrechnungen entstehen. Daher müssten Fortbildungen für alle Verwaltungsbeschäftigten angeboten werden. Bei den Gemeinden sei im Finanzwesen zusätzliches Personal erforderlich. Darüber hinaus müsse insbesondere für die erstmalige Erfassung und Bewertung des Vermögens und die Ermittlung und Berechnung von Rückstellungen in der Regel zusätzlicher externer Sachverständiger eingekauft werden. Dauerhafte Mehrbelastung würden auch bei Rechtsaufsichts- und Prüfungsbehörden entstehen.

Bewertung:

Die Kosten der Reform können nicht mit der erforderlichen Genauigkeit ermittelt werden. Zur Begründung hierfür wird auf die Bewertung unter Nr. 1. Buchstabe f verwiesen. Die vom Beamtenbund Tarifunion aufgezählten Kosten sind teilweise im Vorblatt unter Abschnitt D erwähnt (Kosten für erstmalige Vermögenserfassung und -bewertung, für Ermittlung der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, für Fortbildung von Verwaltungsbediensteten). Ob zusätzliches Personal im kommunalen Finanzwesen erforderlich ist, kann nicht pauschal, sondern nur in Abhängigkeit von der bestehenden Personalausstattung im Einzelfall beurteilt werden.

b) Haushaltsausgleich

Nach Ansicht des Beamtenbundes Tarifunion wird der ressourcenorientierte Haushaltsausgleich in der weit überwiegenden Mehrzahl der Kommunen zu erheblichen Abgabenerhöhungen, insbesondere im Bereich der Realsteuern, führen. Die Regelungen zum Haushaltsausgleich in § 80 Abs. 3 GemO und § 24 AE-GemHVO, wonach abgestufte und sehr komplexe jahresübergreifende Vorgehensweisen zum Haushaltsausgleich zulässig sind, widersprechen der Zielsetzung eines periodengerechten Ressourcenverbrauchskonzepts. Die erhöhten Anforderungen an den Haushaltsausgleich würden bei Kommunen mit durchschnittlicher und unterdurchschnittlicher finanzieller Leistungsfähigkeit zwingend zur Zurückstellung von Investitionsvorhaben führen.

Bewertung:

Ein zwingender Zusammenhang zwischen der Reform und Abgabenerhöhungen besteht nicht. Ob der Haushaltsausgleich schwieriger oder einfacher wird, hängt von der konkreten Vermögensstruktur sowie von Höhe und Laufzeiten der Kredite ab. Dies kann nur im Einzelfall beurteilt werden. Das Erfordernis der Konsolidierung kommunaler Haushalte hängt von der tatsächlichen Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage der Kommune ab. Wegen unvermeidbarer finanzieller Schwankungen ist es erforderlich, den Ressourcenverbrauch in einem mehrjährigen Zeitraum auszugleichen.

c) Einschränkung interkommunaler Vergleichbarkeit

Nach Ansicht des Beamtenbundes Tarifunion wird die Vergleichbarkeit kommunaler Haushalte und Jahresabschlüsse durch die unterschiedlichen Gliederungsmöglichkeiten des Haushalts (Bildung von Teilhaushalten im Ermessen der Gemeinden) und die Einbeziehung des gesamten kommunalen Vermögens (Unterschiede bei der Vermögensbewertung und bei den Abschreibungssätzen) erschwert.

Bewertung:

Die Haushaltsgliederung muss den Bedürfnissen der Gemeinden aller Größen gerecht werden. Die Vergleichbarkeit wird erreicht durch die verbindliche Vorgabe des

Kontenplans und des Produktplans im Rahmen der Verwaltungsvorschriften nach § 145 GemO sowie durch Ansatz- und Bewertungsregeln in §§ 40 ff AE-GemHVO.

d) Angleichung an das kaufmännische Rechnungswesen

Nach Ansicht des Beamtenbundes Tarifunion werden die inhaltlichen Unterschiede zwischen öffentlichen Haushalten und privaten Unternehmen zu wenig beachtet. Die formal gleiche Darstellung in der Vermögensrechnung (Bilanz) dürfe nicht darüber hinwegtäuschen, dass kommunales Vermögen wegen der Erfüllung öffentlicher Aufgaben in vielen Bereichen unrentabel sein müsse. Im Ausweis eines Geldwertes komme nicht der Aufgabenerfüllungswert des Vermögens zum Ausdruck. Eine hohe Aktivseite in der kommunalen Bilanz bedeute keinen Reichtum, sondern gebe Hinweis auf hohe Folgebelastungen.

Bewertung:

Zur Interpretation des Jahresabschlusses und der Eröffnungsbilanz bedarf es spezifischer Kennzahlen für den öffentlichen Bereich; eine unveränderte Anwendung der kaufmännischen Jahresabschlussanalyse führt aufgrund der Unterschiede zwischen privatwirtschaftlichen Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen zu Fehlinterpretationen. Zweck der Vermögensrechnung ist nicht die Ermittlung der Rentabilität des Vermögens, sondern die vollständige Darstellung der kommunalen Vermögenslage mit dem Ziel der Erwirtschaftung des Ressourcenverbrauchs. Der Fokus bei der Analyse des Jahresabschlusses liegt damit in erster Linie auf der Ergebnisrechnung und der Feststellung des Haushaltsausgleichs.

8. Institut der Wirtschaftsprüfer

Das Institut der Wirtschaftsprüfer begrüßt es ausdrücklich, dass nunmehr dem System der doppelten Buchführung für die Rechnungslegung der Gemeinden der Vorzug gegeben und von dem bisher vorgesehenen Wahlrecht einer sog. Verwaltungsbuchführung und einer doppelten Buchführung abgesehen wird. Dies trage wesentlich zur Vergleichbarkeit kommunaler Abschlüsse bei. Zu grundlegenden Regelungen nimmt das Institut wie folgt Stellung:

a) Übernahme des Handelsrechts

Das Institut der Wirtschaftsprüfer empfiehlt, die Formulierungen des Handelsgesetzbuches zu übernehmen oder auf die Vorschriften des Handelsgesetzbuches dynamisch zu verweisen. Teilweise sei der Entwurf abweichend vom Wortlaut des Handelsgesetzbuches formuliert, was zu Missverständnissen und u.U. zu nicht gewollten Neuinterpretationen führen könne. Vom in sich geschlossenen und allgemein anerkannten Konzept des Handelsrechts solle nur abgewichen werden, sofern Besonderheiten der öffentlichen Verwaltung dies rechtfertigten.

Bewertung:

Die Besonderheiten des kommunalen Finanzwesens erfordern eine Modifizierung des handelsrechtlichen Rechnungssystems. Das finanzwirtschaftliche Ziel der Kommunalverwaltung liegt nicht in der Gewinnerzielung, sondern in der Deckung des für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben anfallenden Ressourcenverbrauchs, wobei in Teilbereichen die Erzielung von Überschüssen zulässig ist. Die uneingeschränkte Übernahme der Vorschriften des HGB durch Verweisung wird diesen Besonderheiten nicht gerecht. Die für die Rechnungslegung bestehenden HGB-Regeln sind zum Teil nur mit Einschränkungen auf die öffentliche Finanzwirtschaft übertragbar oder bedürfen der Ergänzung und Modifizierung. Den von der IMK verabschiedeten Leittexten entsprechend enthält der Gesetzentwurf und die ihm nachfolgende Gemeindehaushaltsverordnung ein eigenes in sich geschlossenes Regelwerk, das zwar das handelsrechtliche Rechnungswesen als Referenzmodell verwendet, aber auf die kommunalen Gegebenheiten und Anforderungen zugeschnitten ist. Die Verwendung eigener Begrifflichkeiten bringt die unterschiedliche Ziel- und Aufgabenstellung von Kommunen und Unternehmen zum Ausdruck. Wo es möglich ist, werden HGB-Regeln übernommen (z.B. bei Buchführung und Inventar oder beim Gesamtabchluss) und an die in den Kommunen bestehenden Strukturen angepasst.

b) Möglichkeit der Vermögenstrennung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hält es für fraglich, ob tatsächlich eine Trennung von Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen aus Transparenzgründen erforderlich ist. Die Gemeinden würden dadurch erheblichen bilanzpolitische Spielraum erhalten. Eine Angabe im Anhang zur Verwertbarkeit des Vermögens genüge daher. Dabei sollten auch Angaben zu Umgliederungen im Vergleich zum Vorjahr,

zur Finanzierung sowie zu bei einer Veräußerung entstehenden Rückzahlungspflichten gemacht werden. „Realisierbar“ heiße nicht „netto kassenwirksam erzielbar“.

Bewertung:

Auf die Möglichkeit der Vermögenstrennung wird verzichtet.

c) Gesamtabschluss

Das Institut der Wirtschaftsprüfer begrüßt ausdrücklich die vorgesehene Verpflichtung zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses. Da die Kommunen in der jüngeren Vergangenheit häufig wesentliche Teile ihres Vermögens auf selbständige Einheiten ausgegliedert hätten, werde erst durch einen Gesamtabschluss ein hinreichender Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gebietskörperschaft vermittelt. Durch den Verweis auf die Vollkonsolidierung gemäß §§ 300 bis 309 HGB seien die Abschlüsse der zu konsolidierenden Einheiten hinsichtlich Ansatz, Ausweis und Bewertung an die Vorgaben der Muttereinheit anzupassen. Dies bedeute, dass die Tochtereinheiten eine sog. Handelsbilanz II nach den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung aufstellen müssten. Dies könne mit erheblichem Aufwand verbunden sein. Hier könne es hilfreich sein, von § 308 Abs. 1 Satz 2 HGB dahingehend abzuweichen, dass die Muttergebietskörperschaft im Rahmen der Konzernrechnungslegung die Vorschriften des HGB anwenden dürfe. Im Hinblick auf spezifische Konsolidierungsprobleme der öffentlichen Verwaltung greife der Verweis auf das Handelsrecht im übrigen zum Teil zu kurz. Wenn keine konkreten Vorgaben gemacht würden, könne dies zu unterschiedlicher Umsetzung der gesetzlichen Regelungen führen.

Bewertung:

Eine Abweichung vom Grundsatz einheitlicher Bewertung ist bereits durch die Maßgaberegung in § 95a Abs. 3 S. 1 berücksichtigt, wonach die für die Vollkonsolidierung zu Grunde zu legenden Buchwerte der zu konsolidierenden Aufgabenträger nicht umbewertet werden müssen. Die Abweichungen zwischen kommunalem Haushaltsrecht und Handelsrecht sind im übrigen überschaubar, sodass die für Konsolidierungszwecke erforderlichen Anpassungen für die zu konsolidierenden Aufgabenträger vertretbar sind. Ein generelles Abweichen vom Grundsatz, dass für den Gesamtabschluss die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde anzuwen-

den sind, ist dagegen abzulehnen, da es unter Umständen dazu führen würde, dass die Gemeinde zum Zwecke der Konsolidierung einen zweiten Jahresabschluss erstellen müsste. Im übrigen beschränken sich die Regelungen über den Gesamtabchluss auf das Grundlegende. Für die technische Umsetzung dieser im kommunalen Haushaltsrecht neuen Abschlussform bestehen Spielräume, die unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Konsolidierungsvorschriften auszugestalten sind. Sofern aus Gründen der Vergleichbarkeit und Einheitlichkeit weitergehende Detailregelungen erforderlich sind, können diese zu einem späteren Zeitpunkt im Verordnungswege (vgl. Art. 1 Nr. 37 Buchst. d) erlassen werden.

9. Verband baden-württembergischer Wohnungs- und Immobilienunternehmen

Der Verband baden-württembergischer Wohnungs- und Immobilienunternehmen hält die Gesetzesänderung grundsätzlich für begrüßenswert. Die Einführung der kommunalen Doppik lasse eine effizientere Haushaltsführung erwarten. Ein Übriges würden die vorgesehenen Maßnahmen zum Bürokratieabbau tun. Neben Anmerkungen zur vorgesehenen Ergänzung von § 13 KAG nimmt der Verband zum Gesamtabchluss wie folgt Stellung:

Nach Ansicht des Verbandes bedarf es der Klärung, ob der konsolidierte Gesamtabchluss der Gemeinde Einfluss auf die Bewertungsansätze eines kommunalen Wohnungsunternehmens hat. Die gewollte Selbständigkeit der Wohnungsbaugesellschaften dürfe nicht eingeschränkt werden. Unter Umständen ergäben sich unterschiedliche Zeitpunkte der Zusammenfassung der Jahresabschlüsse. Ferner seien die Befugnisse des kommunalen Prüfungswesens bei kommunalen Unternehmen zu klären. Es sei nicht auszuschließen, dass die Einführung des Gesamtabchlusses zu mehr Bürokratie führe.

Bewertung:

Die Selbständigkeit der Wohnungsbaugesellschaften wird durch die Erstellung eines Gesamtabchlusses nicht berührt. Der Umfang der Konsolidierung wird durch den Wirtschaftlichkeitsgrundsatz begrenzt. Danach ist der erforderliche Konsolidierungsaufwand stets mit dem erreichten Informationsgewinn abzuwägen. Die vorgesehenen

Konsolidierungsvorschriften lassen genügend Raum, um diesem Grundsatz in der praktischen Umsetzung Rechnung zu tragen. Die Befugnisse des kommunalen Prüfungswesens ergeben sich aus dem Gesellschaftsvertrag des Unternehmens i.V.m. § 103 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d und e GemO. Vom Kalenderjahr abweichende Jahresabschlüsse beschränken sich in der kommunalen Praxis auf Ausnahmen, in denen Zwischenabschlüsse anzufertigen sind.

10. Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Die Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg begrüßt die Zielsetzung des Gesetzentwurfs, ein ressourcenorientiertes Haushaltswesen einzuführen, ausdrücklich. Es bleibe zu hoffen, dass der vorgesehene Zeitplan mit einem Inkrafttreten zum 01.01.2009 auch eingehalten werden könne. Dies würde der Reform einen erheblichen Schub verleihen und die Hochschule nicht von der bundesweiten Entwicklung abkoppeln. Neben Detailregelungen nimmt die Hochschule zum Haushaltsausgleich wie folgt Stellung:

Nach Ansicht der Hochschule Ludwigsburg ist die Fähigkeit einer Gemeinde, ihren Ressourcenverbrauch auszugleichen, nicht der allein maßgebliche Erfolgsindikator für die kommunale Haushaltswirtschaft. Der Maßstab der Zahlungsfähigkeit bleibe nach wie vor relevant. Die Beurteilung kommunaler Haushalte müsse sich daher am Ressourcen- und Geldverbrauch orientieren. Da der Haushaltsausgleich als „Soll“-Grundsatz ausgestaltet sei, müsse klargestellt werden, in welchen Ausnahmefällen die Rechtsaufsichtsbehörde den Verstoß gegen die Ausgleichspflicht unbeanstandet lasse. Ein Kompromiss sei in der Weise vorstellbar, aufsichtsrechtliche Maßnahmen zu unterlassen, solange die Gemeinde ihre Zahlungsfähigkeit für den mittelfristigen Finanzplanungszeitraum nachweisen könne. Die Rechtsaufsichtsbehörde stelle dann zwar einen Verstoß gegen § 80 Abs. 2 S. 2 GemO fest, aber schiebe aufsichtsrechtliche Maßnahmen auf. Ressourcenausgleich sei ein mittel- bis langfristiger Indikator, während Zahlungsfähigkeit ein kurzfristiger Indikator sei.

Bewertung:

Die „Soll“-Regelung bedeutet, dass es vom Grundsatz des Haushaltsausgleichs in begrenztem Umfang Ausnahmen geben kann, in denen aufgrund des mangelnden Ausgleichs ein Fehlbetrag veranschlagt werden darf. In diesen Ausnahmefällen erfolgt keine rechtsaufsichtliche Beanstandung. Ein Fehlbetrag darf danach bis zum 3. Folgejahr (Ende des Finanzplanungszeitraums) vorgetragen werden

11. Hochschule für öffentliche Verwaltung Kehl

Die Hochschule für öffentliche Verwaltung Kehl unterbreitet Änderungsvorschläge zu einzelnen Regelungen in Art. 1 und Art. 13. Zu den Kernpunkten nimmt sie wie folgt Stellung.

a) Haushaltsausgleich

Die Hochschule Kehl schlägt vor, das in § 80 Abs. 3 S. 4 GemO geregelte Hinausschieben des Haushaltsstrukturkonzepts zu streichen. Der Haushaltsausgleich auf der Basis von Erträgen und Aufwendungen werde dadurch zeitlich zu weit nach hinten verlagert. Mit dieser Regelung werde der Kerninhalt des neuen Haushaltsrechts verwässert. Der angestrebte Haushaltsausgleich werde auf unvertretbar lange Zeit vertagt. Die Gemeinden würden sich nur um einen Ressourcenausgleich nach diesem Zeitraum bemühen. Gerade in Gemeinden, die Schwierigkeiten mit ihren Finanzen hätten, seien Rücksichtnahmen im Hinblick auf die dauerhafte Aufgabenerfüllung nicht hilfreich.

Bewertung:

Auf spezielle Regelungen über ein Haushaltsstrukturkonzept wird verzichtet. Im übrigen wird auf die Ausführungen unter Nr. 1 Buchst. a verwiesen.

b) Gesamtabschluss

Die Hochschule für öffentliche Verwaltung Kehl schlägt vor, die Vorschrift über die Befreiung von der Erstellung eines Gesamtabschlusses bei untergeordneter Bedeutung der ausgelagerten Aufgabenträger (§ 95a Abs. 2 GemO) zu streichen. Von der Pflicht zur Konsolidierung solle im Interesse der interkommunalen Vergleichbarkeit

keine Ausnahme gemacht werden. Für die Beurteilung der Finanzkraft im Hinblick auf den Haushaltsausgleich und die Genehmigung von Kreditaufnahmen sei eine Berücksichtigung von Verpflichtungen in ausgelagerten Einrichtungen erforderlich.

Bewertung:

Eine ausnahmslose Verpflichtung zum Gesamtabchluss ist ebenso wenig sachgerecht wie eine Orientierung des Ausnahmetatbestands an Einwohnergrößen. Eine Beurteilung der Erforderlichkeit eines Gesamtabchlusses zu Steuerungszwecken ist nur im Einzelfall anhand der konkreten Haushaltslage möglich. Eine Konkretisierung des in § 95 a Abs. 2 GemO unbestimmten Rechtsbegriffs der „untergeordneten Bedeutung“ wird in der Gemeindehaushaltsverordnung erfolgen.

c) Inkrafttreten

Die Hochschule für öffentliche Verwaltung Kehl schlägt vor, die vorgesehenen Fristen um sechs Jahre zu kürzen. Die verbindliche Umstellung auf die kommunale Doppik soll demnach nicht erst im Jahr 2016, sondern schon im Jahr 2010 erfolgen. Die derzeitige Problemlage der Kommunen erfordere eine rasche Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts. Die langen Einführungsfristen würden zu einer weiteren Verschärfung des Problems führen.

Bewertung:

Die Übergangsfrist bis zum Jahr 2016 ist erforderlich, um den Kommunen ausreichende Zeit für die Umstellung ihres Haushalts- und Rechnungswesens und für die ggf. erforderliche Anpassung ihrer Finanzsituation einzuräumen. Wie schnell der Umstellungsprozess tatsächlich verläuft, wird die praktische Umsetzung zeigen.

B. Zu den einzelnen Vorschriften

Zu Artikel 1 (Änderung der Gemeindeordnung)

Zu Nummer 1 (§ 21 Bürgerentscheid, Bürgerbegehren)

In § 21 Abs. 2 Nr. 5 werden die bisherige Bezeichnung „Jahresrechnung“ redaktionell an die neue Terminologie (Jahresabschluss) angepasst und der Gesamtabchluss neu aufgenommen.

Zu Nummer 2 bis 9

Die tarifrechtliche Unterscheidung zwischen Angestellten und Arbeitern ist am 1. Oktober 2005 entfallen. In den berührten Vorschriften werden diese Bezeichnungen redaktionell durch die neue Bezeichnung „Arbeitnehmer“ bzw., wo dies unter Einbeziehung der Beamten sinnvoll möglich ist, durch die Bezeichnung „Gemeinbedienstete“ ersetzt. In Nummer 2 Buchst. a (§ 24 Abs. 2 GemO) werden außerdem die Entgeltbezeichnungen „Vergütung“ und „Lohn“ an die neue Bezeichnung „Entgelt“ angepasst. Der neue Satz 2 in § 29 Abs. 1 (Nummer 3 Buchst. b) ist aus verfassungsrechtlichen Gründen erforderlich, weil nach Artikel 137 Abs. 1 des Grundgesetzes nur die Wählbarkeit von Beamten und Angestellten, nicht aber von Arbeitern gesetzlich beschränkt werden kann. Mit der Neufassung des § 39 Abs. 2 Nr. 14 (Nummer 6 Buchst. b) werden der bisherige Begriff „Nachtragssatzung“ durch den neuen Begriff „Nachtragshaushaltssatzung“ redaktionell an die Änderung in § 82 GemO angepasst, die bisherige Bezeichnung „Jahresrechnung“ durch die neue Bezeichnung „Jahresabschluss“ ersetzt und der „Gesamtabchluss“ neu aufgenommen.

Zu Nummer 10 (§ 57 Stellenplan)

Nachdem die tarifrechtliche Unterscheidung zwischen Angestellten und Arbeitern am 1. Oktober 2005 entfallen war, wurden im Blick auf die damaligen Haushaltsplanungen für 2006 diese Bezeichnungen in § 57 Satz 1 durch Änderungsgesetz vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) durch die Bezeichnung „Beschäftigte“ ersetzt. Die jetzt vorgesehene Änderung in „Arbeitnehmer“ entspricht dem Ergebnis einer neueren Abstimmung zwischen den Bundesländern und dem Statistischen Bundesamt.

Zu Nummer 11 (§ 77 Allgemeine Haushaltsgrundsätze)

Durch den neu eingefügten Absatz 3 wird anstelle der Verwaltungsbuchführung (Kameralistik) die doppelte Buchführung als alleinige Buchführungsform (Kommunale Doppik) eingeführt. Von der Einräumung eines Wahlrechts zwischen den Buchungsstilen Kameralistik und doppelte Buchführung wird abgesehen. Damit sollen der mit einem Wahlrecht verbundene zusätzliche Aufwand bei den Kommunen und ihren gemeinschaftlichen DV- und Fortbildungseinrichtungen, in geringerem Umfang auch beim Land mit den beiden Fachhochschulen für öffentliche Verwaltung, sowie die dauerhaft bestehenden Nachteile eines zweigleisigen kommunalen Finanzwesens, die sich aus dem Verlust unmittelbarer Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte ergeben, vermieden werden.

Die Pflicht zur Führung von Büchern bezieht sich auf die finanzwirtschaftliche Seite der Verwaltungsvorfälle. Für die Buchführung sind die im Handelsrecht geltenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgeblich, allerdings unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen. Diese Grundsätze sind nicht durch besondere Vorschrift geregelt. Sie entsprechen weitgehend den für Kapitalgesellschaften nach dem Handelsrecht maßgebenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Abweichungen davon ergeben sich aufgrund der Besonderheiten des kommunalen Finanzwesens für den Geltungsbereich der Kommunen aus den für die Rechnungslegung maßgebenden Einzelregelungen des neuen Gemeindehaushaltsrechts.

Zu Nummer 12 (§ 78 Grundsätze der Erzielung von Erträgen und Einzahlungen)

Zu Buchstabe a

Die Überschrift wird redaktionell an die Terminologie des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens angepasst.

Zu Buchstabe b

Um eine einheitliche Terminologie zu wahren, wird das in Absatz 2 Satz 1 an zwei Stellen verwendete Wort „Einnahmen“ jeweils durch die Worte „Erträge und Einzahlungen“ ersetzt. Diese redaktionelle Änderung entspricht den Änderungen in § 49 Abs. 2 LKrO (Art. 2 Nr. 10) sowie in § 19 Abs. 1 GKZ (Art. 7 Nr. 2). Eine materielle Änderung des in der Vorschrift verankerten Grundsatzes ist damit nicht verbunden.

Zu Nummer 13 (§ 79 Haushaltssatzung)

Zu Buchstabe a

Mit der Neufassung des Absatzes 2 wird für die Haushaltswirtschaft das Ressourcenverbrauchskonzept vorgegeben. In Nr. 1 Buchstabe a werden als Gegenstand der Haushaltsplanung und damit als Rechnungsstoff die Erträge und Aufwendungen anstelle von Einnahmen und Ausgaben festgelegt. Dadurch wird gegenüber der bisher auf den Geldverbrauch beschränkten Darstellung künftig zusätzlich auch der nicht durch Geldzahlungen im Haushaltsjahr stattfindende Werteverzehr abgebildet.

Im Ergebnishaushalt wird im Hinblick auf die Regeln für den Haushaltsausgleich (§ 80 Abs. 2 und 3), wonach das Ergebnis aus ordentlichen Erträgen und ordentlichen Aufwendungen unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen werden soll, eine getrennte Ermittlung und Festsetzung des veranschlagten ordentlichen Ergebnisses und des veranschlagten Sonderergebnisses (außerordentliche Erträge und Aufwendungen) vorgesehen. Im veranschlagten Sonderergebnis sind insbesondere die Erträge aus Vermögensveräußerungen enthalten; deren Verwendung wird für die laufende Verwaltungstätigkeit wie schon bisher nur unter eingeschränkten Voraussetzungen zugelassen (vgl. Erl. zu Nr. 14 – Ergebnishaushalt), da dies eine Ausnahme vom Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit darstellt.

Der Finanzhaushalt fasst abschnittsweise die Zahlungsvorgänge der Haushaltswirtschaft nach den Einzahlungen und Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit (Ergebnishaushalt), für die Investitionstätigkeit (Investitionen und Desinvestitio-

nen) und für die Finanzierungstätigkeit (Kreditaufnahmen und Kredittilgungen) zusammen. Die Abschnitte zeigen die Herkunft und Verwendung der Zahlungsmittel in der Form der Kapitalflussrechnung von Kapitalgesellschaften auf (vgl. Erl. zu Nr. 13 - Finanzhaushalt) und geben insbesondere Aufschluss über die Fähigkeit zur Eigenfinanzierung von Investitionen.

Die Angabe des Gesamtbetrags der Kreditermächtigung (Nr. 3 Buchst. a) und der Verpflichtungsermächtigungen (Nr. 3 Buchst. b) entspricht der bisherigen Rechtslage. Dasselbe gilt für die Festsetzung des Höchstbetrags der Kassenkredite (Nr. 4) und die Festsetzung der Steuersätze (Nr. 5). Der Wortlaut von § 79 Abs. 2 Nr. 5 wird konkretisiert und der aktuellen Rechtslage angepasst.

Zu Buchstabe b

Das Bedürfnis für eine Regelung für ein vom Kalenderjahr abweichendes Haushaltsjahr ist nicht mehr gegeben. Die bisherige entsprechende Ermächtigung in § 79 Abs. 4 ist deshalb nicht mehr vorgesehen.

Zu Nummer 14 (§ 80 Haushaltsplan):

In Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 werden wie in § 79 Abs. 2 als künftige Planungsgrößen die Erträge und Aufwendungen anstelle von Einnahmen und Ausgaben vorgegeben, um eine ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft zu erreichen. Die Zahlungsermächtigungen des bisherigen Haushaltsplans werden ersetzt durch Ermächtigungen zur Verwendung von Ressourcen nach der neuen Budgetstruktur des Haushaltsplans. Die Planung der Einzahlungen und Auszahlungen nach Nr. 2 erstreckt sich auf die ergebnis- und vermögenswirksamen Zahlungsvorgänge, lediglich durchlaufende Ein- und Auszahlungen müssen wie bisher nicht geplant werden.

Mit der Darstellung von Schlüsselprodukten und Leistungszielen (Absatz 1 Satz 3) als nachrichtliche interne Steuerungsinformationen wird die Output- bzw. Produktorientierung der Haushaltswirtschaft verstärkt. Die Verbindung von Ressourcenbudgets mit Produktbereichen und Produkten schafft die Möglichkeit einer verbesserten, weil

vollständigen Zurechnung von Ressourcen zu Produkten. Zugleich wird den Kommunen die Umsetzung neuer Steuerungsmethoden ermöglicht. Durch die Beschränkung auf Schlüsselprodukte, deren Anzahl die Kommunen örtlich nach Steuerungsbedarf festlegen und die im Zeitablauf wechselnd bestimmt werden können, wird eine Überfrachtung des Haushaltsplans durch eine vollständige Produktdarstellung vermieden.

Nach Absatz 2 ist der doppische Haushalt in einen Ergebnishaushalt (weitgehend vergleichbar mit dem bisherigen Verwaltungshaushalt) für die laufende Verwaltungstätigkeit und einen Finanzhaushalt, der vor allem die Investitionstätigkeit umfasst (weitgehend vergleichbar mit dem bisherigen Vermögenshaushalt), gegliedert.

Der Ergebnishaushalt enthält die erwarteten Erträge (Ressourcenaufkommen) sowie die veranschlagten Aufwendungen (Ressourcenverbräuche). Er unterscheidet sich vom kameralen Verwaltungshaushalt zum einen durch Periodisierung der Zahlungen, die nach Verursachung im Haushaltsjahr und nicht wie bisher nach Kassenwirksamkeit zugeordnet sind. Zum anderen gehören zu den Erträgen und Aufwendungen neben den zahlungswirksamen Einnahmen und Ausgaben auch nicht zahlungswirksame Ressourcenverbräuche, wie z. B. Abschreibungen auf das abnutzbare Sachvermögen und Zuführungen zu Rückstellungen, sowie nicht zahlungswirksame Erträge, wie z. B. Ertragszuschüsse aus Auflösungen passivierter Zuweisungen oder Beiträge Dritter, Erträge aus Auflösungen nicht benötigter Rückstellungen.

Im Finanzhaushalt sind die Einzahlungen und Auszahlungen, also die kassenmäßigen Geldbewegungen zu planen. Im ersten Abschnitt des Finanzhaushalts werden aus den ergebniswirksamen Einzahlungen und Auszahlungen und den Bestandsänderungen des Ergebnishaushalts der Zahlungsmittelsaldo ermittelt, der dem Cash Flow der kaufmännischen Kapitalflussrechnung entspricht und der die erwirtschafteten und für Investitionen verfügbaren eigenen Zahlungsmittel darstellt. In zwei weiteren Abschnitten werden, ausgehend vom Zahlungsmittelsaldo des Ergebnishaushalts, die Investitionen und Desinvestitionen sowie die Finanzierungsvorgänge (Kreditaufnahmen und Kredittilgungen) geplant. Dieser Teil des Finanzhaushalts entspricht dem bisherigen Vermögenshaushalt. Die haushaltsfremden, lediglich durchlaufenden Zahlungen werden im Finanzhaushalt nicht geplant, sie sind aber in der Finanzrechnung zu erfassen.

Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt bilden die Planungskomponenten zur Ergebnisrechnung und Finanzrechnung. Eine Planbilanz als Planungskomponente zur Vermögensrechnung (Bilanz; vgl. § 95 Abs. 2 Satz 1) ist nicht vorgesehen.

Die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich bezieht sich als Konsequenz aus dem Ressourcenverbrauchskonzept auf den Ergebnishaushalt und nicht wie bisher auf den Gesamthaushalt aus Verwaltungs- und Vermögenshaushalt. Die bisherige Regelung verlangt einen Ausgleich von Einnahmen und Ausgaben, zu denen auch Vermögenserlöse und Kredite zählen, weshalb dieser formale Ausgleich stets erreichbar ist. In der ressourcenorientierten Haushaltswirtschaft ist die Ausgleichspflicht auf die ordentlichen Erträge und Aufwendungen bezogen, zu denen Erträge aus Vermögensveräußerungen und Kredite nicht zählen. Wegen der unvermeidbaren finanzwirtschaftlichen Schwankungen wird jedoch nicht in jeder Rechnungsperiode ein Ausgleich von ordentlichen Erträgen und Aufwendungen erreichbar sein. Deshalb wird durch den neuen Absatz 3 unter der einschränkenden Voraussetzung, dass Einsparmöglichkeiten und zusätzliche Erträge ausgeschöpft sind, die Verwendung von realisierten außerordentlichen Erträgen (z.B. Vermögensveräußerungserträge) zum Haushaltsausgleich zugelassen. Als weitere Stufe der Haushaltsausgleichsregeln ist vorgesehen, dass innerhalb der drei folgenden Haushaltsjahre, also bis zum Ende der mittelfristigen Finanzplanung (§ 85 GemO) ein Plandefizit vorübergehend zulässig ist. Der Ausgleich von ordentlichen Erträgen und Aufwendungen innerhalb der Rechnungsperiode oder wenigstens in einem mittelfristigen Zeitraum ist Grundprinzip einer nachhaltigen Finanzwirtschaft und Bedingung für die nach § 77 Absatz 1 GemO schon bisher bestehende Pflicht der Kommunen, die Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Schließlich ist der Grundsatz, dass ordentliche Erträge und Aufwendungen ausgeglichen sein sollen, auch Ausfluss des Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit, wonach jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen durch Entgelte und Abgaben wieder ersetzen soll, sodass damit nicht ihre Nachfolgeneration belastet wird. Die sich ebenfalls aus dem allgemeinen Grundsatz des § 77 Abs. 1 GemO ergebende Pflicht der Kommune zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit ist neben dem Haushaltsausgleich ein weiteres Kriterium für die Leistungsfähigkeit der Kommune. Nachdem sich der Haushaltsausgleich auf den Ergebnis- und nicht auf den

Finanzhaushalt bezieht, ist diese Pflicht nun in der Vorschrift des § 89 Abs. 1 GemO separat geregelt. Zur Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit einer Gemeinde werden einheitliche Kriterien (Kennzahlenkatalog) entwickelt, die nicht nur den Ergebnishaushalt, sondern im Hinblick auf die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit auch den Finanzhaushalt einbeziehen.

Der neu eingefügte Absatz 3 lässt die Verwendung von Überschüssen des Sonderergebnisses unter einschränkenden Voraussetzungen sowie einen Fehlbetragsvortrag in die folgenden drei Haushaltsjahre zu.

Als weitere und letzte Stufe des Ausgleichsystems ist eine Verrechnung von Fehlbeträgen mit dem Basiskapital (Eigenkapital) anstelle der haushaltsmäßigen Deckung vorgeschrieben. Die Verrechnung darf maximal bis zur Höhe des Basiskapitals vorgenommen werden. Die Verrechnung mit dem Basiskapital kann vor allem bei schwerwiegenden Strukturproblemen in Betracht kommen, wenn die Minderung des Basiskapitals mit einem Abbau der Infrastruktur verbunden wird. Spätestens in derartigen Finanzsituationen kann die Rechtsaufsichtsbehörde zur Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung auf der Grundlage von § 77 Abs. 1 GemO die Erstellung eines Konzepts verlangen, das strukturelle Maßnahmen zur Konsolidierung des Haushalts vorsieht.

Insgesamt ist das Ausgleichssystem so flexibel, dass damit die denkbaren, sehr vielfältigen Finanzsituationen bewältigt werden können. Danach ergeben sich folgende Stufen des Haushaltsausgleichs und der Gesetzmäßigkeit eines nicht ausgeglichenen Haushalts:

1. Ausgleich von ordentlichen Erträgen und Aufwendungen;
2. Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten;
3. Verwendung der Ergebnismittel aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses und bzw. oder pauschale Kürzung von Aufwendungen (globaler Minderaufwand);

4. Verwendung von Überschüssen des Sonderergebnisses aus außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen oder der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses;
5. Veranschlagung eines Fehlbetrags im Ergebnishaushalt, sofern im Finanzplanungszeitraum (drei Folgejahre) ein Haushaltsausgleich mindestens nach Nummer 4 durch den Finanzplan nachgewiesen wird;
6. Verrechnung von Fehlbeträgen aus Vorjahresrechnungsergebnissen auf das Basiskapital.

Bei allen genannten Stufen liegt ein gesetzmäßiger Haushaltsplan vor, wenn die jeweiligen haushaltsrechtlichen Anforderungen eingehalten sind. Für die Übergangsfrist gelten für den Haushaltsausgleich Sonderregelungen (Artikel 13 Abs. 6).

Zu Nummer 15 (§ 82 Nachtragshaushaltssatzung):

In der Überschrift und im Text wird die Bezeichnung Nachtragssatzung in Nachtragshaushaltssatzung redaktionell geändert.

Die in Absatz 2 geregelten Voraussetzungen, bei deren Eintritt eine Nachtragshaushaltssatzung zur Haushaltssatzung erlassen werden muss, werden an das neue Rechnungskonzept angepasst. Die Entstehung eines erheblichen Fehlbetrags (Nr. 1) nach Erlass der Haushaltssatzung ist auf den Ergebnishaushalt (bisher Gesamthaushalt) bezogen und betrifft auch den im neuen System möglichen Fall, dass ein in der Haushaltssatzung bereits veranschlagter Fehlbetrag sich erheblich vergrößert. Die weiteren bisherigen Fallgruppen Nr. 2 und Nr. 3 werden lediglich terminologisch angepasst. Da Planabweichungen sowohl im Ergebnis- als auch im Finanzhaushalt zu einer Nachtragspflicht führen können, ist das bei Nr. 2 maßgebliche Verhältnis aus nicht veranschlagten oder zusätzlichen Beträgen zu den Gesamtbeträgen entweder aus dem Ergebnishaushalt (einzelne Aufwendungen zu Gesamtaufwendungen) oder aus dem Finanzhaushalt (einzelne Auszahlungen zu Gesamtauszahlungen) zu bilden.

Absatz 3 wird in Nr. 1 terminologisch angepasst und enthält in Nr. 4 eine Verwaltungsvereinfachung, die nicht durch das neue Rechnungskonzept bedingt ist. Die bisherige Einschränkung, dass nur Vermehrungen oder Hebungen von Beamtenstellen der Besoldungsgruppen A 1 bis A 10 keine Nachtragssatzung auslösen, entfällt, so dass künftig wegen Stellenänderungen bei Beamten wie schon bisher bei Angestellten und Arbeitern (neue Bezeichnung: Arbeitnehmer, vgl. die Begründung zu Nummer 2 bis 9) eine Nachtragssatzung entfallen kann, wenn die Änderung im Verhältnis zur Gesamtzahl der Stellen für diese Bediensteten unerheblich ist.

Zu Nummer 16 (§ 83 Vorläufige Haushaltsführung)

Zu Buchstabe a (Neufassung von Absatz 1)

Die Bedingungen für die vorläufige Haushaltsführung nach Absatz 1 Nr. 1 bis zum Inkrafttreten der Haushaltssatzung werden an die neue Terminologie angepasst. In Absatz 1 Nr. 2 wird die bisherige Ermächtigung zur Forterhebung von Abgaben nach den Vorjahressätzen auf die Realsteuern nach § 79 Abs. 2 Nr. 5 konkretisiert, da diese durch die Haushaltssatzung festgesetzt werden können, während Gebühren und Beiträge in Satzungen außerhalb der Haushaltssatzung geregelt sind.

Zu Buchstabe b

In Absatz 2 werden die Bezeichnungen Deckungsmittel durch Finanzierungsmittel und Vermögenshaushalt durch Finanzhaushalt ersetzt (neue Terminologie).

Zu Nummer 17 (§ 84 Planabweichungen)

Die bisherige Überschrift „Überplanmäßige und außerplanmäßige Ausgaben“ wird ersetzt durch das Wort „Planabweichungen“.

Durch die Neufassung von § 84 wird in Absatz 1 ein neuer Satz 2 eingefügt, der sich auf Planabweichungen im Finanzhaushalt bezieht, während in Satz 1 die Planabwei-

chungen im Ergebnishaushalt behandelt werden.. Da in Absatz 2 nur der Finanzhaushalt betroffen ist, wird das Wort „Ausgaben“ redaktionell durch das Wort „Auszahlungen“ ersetzt. Ferner wird in den Absätzen 1 und 2 das Wort „Deckung“ redaktionell durch das Wort „Finanzierung“ geändert. Desweiteren wird durch Einfügen der Worte „oder ein geplanter Fehlbetrag sich nur unerheblich erhöht“ in Absatz 1 die nach der Ressourcenverbrauchsrechnung mögliche weitere Variante einer ohne Nachtragshaushaltsplan zulässigen Planüberschreitung eingeführt. In Abs.3 wird das Wort „Ausgaben“ redaktionell geändert in „Aufwendungen und Auszahlungen“.

Zu Nummer 18 (§ 85 Finanzplanung)

Zu Buchstabe a

In Absatz 2 werden als neue Planungsgröße der Finanzplanung anstelle von „Ausgaben“ die nach dem Ressourcenverbrauchskonzept maßgebenden Planungsgrößen „Aufwendungen“ für den Ergebnishaushalt und „Auszahlungen“ für das Investitionsprogramm eingeführt. Außerdem wird der Begriff Deckungsmöglichkeiten durch den Begriff Finanzierungsmöglichkeiten redaktionell ersetzt.

Zu Buchstabe b

Durch Ergänzung in Absatz 4 ist die fünfjährige Finanzplanung künftig vom Gemeinderat zu beschließen und nicht wie bisher dem Gemeinderat nur zur Kenntnis zu geben. Die fünfjährige Finanzplanung bildet im Zusammenhang mit den neuen Regeln für den Haushaltsausgleich nach § 80 Abs. 3 die Grundlage für einen gesetzmäßigen Haushalt. Ihr kommt daher eine stärkere finanzpolitische Bedeutung zu und muss deshalb einer Planungsentscheidung des Gemeinderats unterworfen werden.

Zu Nummer 19 (§ 86 Verpflichtungsermächtigungen):

Zu Buchstabe a

In Absatz 1 wird das Wort „Ausgaben“ redaktionell geändert in „Auszahlungen“. Verpflichtungsermächtigungen sind nur für den Finanzhaushalt vorgesehen.

Zu Buchstabe b

Die in Absatz 2 bisher enthaltene Voraussetzung für die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen, dass durch sie der Ausgleich künftiger Haushalte nicht gefährdet wird, wird ersetzt durch die Voraussetzung, dass ihre Finanzierung in künftigen Haushalten möglich ist. Dies bedeutet keine materielle Änderung, da für den Haushalt stets das Ausgleichsgebot gilt und die Liquidität durch den Finanzhaushalt sichergestellt sein muss (s. u. zu Nr. 20).

Zu Buchstabe c

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 20 (§ 87 Kreditaufnahmen)

Es erfolgt eine redaktionelle Anpassung in Absatz 1, da Kreditaufnahmen im doppelten System im Finanzhaushalt zu veranschlagen sind (bisher im Vermögenshaushalt). Die Zweckbindung von Kreditaufnahmen für Investitionen, Investitionsförderungsmaßnahmen und Umschuldungen sowie die Beschränkung der Kreditaufnahmen durch die dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde (§ 87 Abs. 2 GemO) bleiben unverändert. Die dauernde Leistungsfähigkeit und damit die Fähigkeit für neue Kreditaufnahmen beurteilt sich wie bisher nach dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit, das nunmehr als Überschuss oder geplanter Fehlbetrag des Ergebnishaushalts nachgewiesen wird (bisher Zuführungsrate des Verwaltungshaushalts). Die künftig zu erstellende Vermögensrechnung (Bilanz) hat für die Beurteilung der Verschuldungsfähigkeit nur ergänzende Bedeutung.

Zu Nummer 21 (§ 88 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte)

Zu Buchstabe a

In Absatz 3 erfolgt eine Anpassung an die neue Terminologie; das Wort Ausgaben wird ersetzt durch „finanzielle Leistungen“.

Zu Buchstabe b

Die Regelungen des Absatzes 5 betreffen die Förderung des Wohnungsbaus durch die Übernahme einer begrenzten Ausfallhaftung der Gemeinden gegenüber der Landeskreditbank (Satz 1) und der Landeskreditbank gegenüber den Gemeinden (Satz 2) für gewährte Darlehen oder übernommene Bürgschaften. Im Einzelfall besteht weder für eine Gemeinde noch für die Landeskreditbank eine Rechtspflicht, eine solche Ausfallhaftung zu übernehmen. Die Landeskreditbank wird nicht mehr die Übernahme der gemeindlichen Ausfallbürgschaft verlangen. Absatz 5 soll deshalb, zugleich als Beitrag zur Deregulierung, aufgehoben und damit vor allem auch einer wiederholten Forderung des Gemeindetags entsprochen werden. Die Aufhebung der Vorschrift hat keine Rechtswirkungen für bereits übernommene Ausfallbürgschaften und entfaltet somit keine Rückwirkung.

Zu Nummer 22 (§§ 89 und 90)

Zu § 89 Kassenkredite

Die im neuen Absatz 1 geregelte Pflicht, die rechtzeitige Leistung der Auszahlungen sicherzustellen, schließt die systematische Lücke, die durch die Beziehung des Haushaltsausgleichs auf den Ergebnishaushalt (vgl. § 80 Abs.2) entstehen kann. Mit der bisherigen Pflicht zum Ausgleich des Gesamthaushalts aus Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt war auch sichergestellt, dass die für den Planvollzug benötigten Zahlungsmittel verfügbar waren. Der nach dem Ressourcenverbrauchskonzept geforderte Ausgleich von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch bewirkt nicht stets die Sicherung der benötigten Zahlungsmittel. Für den Finanzhaushalt, der

die Zahlungsseite der Haushaltswirtschaft darstellt, soll keine Pflicht zum Ausgleich von Einzahlungen und Auszahlungen eingeführt werden. Zur Sicherung der notwendigen Liquidität (Zahlungsfähigkeit) genügt die in Absatz 1 eingefügte Verpflichtung, die eine entsprechende Liquiditätsplanung des Finanzhaushalts erforderlich macht.

Absatz 2 wird redaktionell an das neue Haushaltssystem angepasst.

In Absatz 3 werden als neue Bemessungsgrundlage für den genehmigungsfreien Höchstbetrag der Kassenkredite die Aufwendungen des Ergebnishaushalts (bisher Einnahmen des Verwaltungshaushalts) eingeführt. Der mögliche Höchstbetrag wird sich dadurch verändern, weil künftig auch die nicht zahlungswirksamen Ressourcenverbräuche in die Bemessung einbezogen sind. Andererseits sind bisher auf der Einnahmenseite ebenfalls nicht zahlungswirksame Posten (z.B. Neutralisierung von verrechneten Abschreibungen, interne Verrechnungen) enthalten. Veränderungen des Höchstbetrags können daher hingenommen werden.

Zu § 90 Rücklagen, Rückstellungen

Die seitherige Funktion der Rücklagen im System der Geldverbrauchsrechnung, anstelle von nicht verrechneten Abschreibungen die für Investitionen benötigten Eigenmittel durch Rücklagen anzusammeln, entfällt in der Ressourcenverbrauchsrechnung. Künftig sollen Mittel aus erwirtschafteten Abschreibungen, welche die liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz erhöhen, die Eigenfinanzierung von Investitionen ermöglichen. Im doppischen Rechnungssystem werden Rücklagen über die Ergebnisverwendung gebildet, sie sind Teil der Kapitalposition auf der Passivseite der Bilanz. Nach der Neuregelung in Absatz 1 müssen Überschüsse des ordentlichen und des außerordentlichen Ergebnisses den entsprechenden Ergebnissrücklagen zugeführt werden, soweit sie nicht zur Abdeckung von Vorjahresfehlbeträgen verwendet werden (vgl. § 80 Abs. 2). Die Bildung von Rücklagen für andere Zwecke, z.B. für zweckgebundene Erträge, ist möglich.

Die in Absatz 2 vorgesehene Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen ist Ausfluss der periodengerechten Aufwandsverrechnung nach dem Ressourcen-

verbrauchs-konzept. Das seitherige Haushaltsrecht kennt eine solche Aufwandsverrechnung nach Verursachung nur bei der Sonderrücklage für die Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge für Abfallbeseitigungsanlagen, für die im neuen Rechnungssystem eine Rückstellung vorgesehen ist. Die möglichen Rückstellungsarten werden in der Gemeindehaushaltsverordnung mit dem Ziel einheitlicher und vergleichbarer Rückstellungsbildung festgelegt.

Zu Nummer 23 (§ 91 Erwerb und Verwaltung von Vermögen, Wertansätze)

Zu Buchstabe a

In der Überschrift wird durch Hinzufügen des Wortes „Wertansätze“ der neue Regelungsinhalt der Vorschrift zum Ausdruck gebracht.

Zu Buchstabe b

Der neu eingefügte Absatz 4 legt die Grundsätze für die Bewertung des Sachvermögens und der Verbindlichkeiten in Anlehnung an § 253 des Handelsgesetzbuches fest. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind Ausfluss des im Handels- und Steuerrecht durchgängig geltenden Nominalwertprinzips, sie bilden die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung im handelsrechtlichen und im steuerrechtlichen Jahresabschluss. Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen deshalb auch im kommunalen Haushaltsrecht zur Anwendung kommen, jedoch als feste Werte und nicht nur als Obergrenze. Eine Bewertung zu Wiederbeschaffungszeitwerten ist damit nicht möglich.

Die in der künftigen Gemeindehaushaltsverordnung vorgesehenen Bewertungsgrundsätze ermöglichen den Kommunen regelmäßig die Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände durch eigene Bedienstete ohne Beiziehung von externem Sachverstand. Soweit die entsprechenden Werte nicht mehr aus vorhandenen Rechnungsunterlagen ermittelt werden können, sind für die erstmalige Bewertung in der Eröffnungsbilanz Vereinfachungen durch Heranziehung anderer geeigneter Er-

fahrungswerte (z. B. Versicherungswerte) zugelassen. Die seitherigen Sonderrücklagen für die Deponienachsorge wurden in der Regel schon bisher auf der Basis fachmännischer Kostenermittlungen angesammelt und können in das neue Rechnungssystem als Rückstellungen übernommen werden. Die Ansatzbeträge der übrigen Rückstellungen können von den eigenen Bediensteten ermittelt werden.

Zu Nummer 24 (§ 95 Jahresabschluss)

Die Rechnungslegung im Rechnungssystem der doppelten Buchführung wird gegenüber den bisherigen haushaltsrechtlichen Vorgaben vollständig neu gestaltet. Bislang besteht die Jahresrechnung aus der Haushaltsrechnung mit dem Nachweis der Einnahmen und Ausgaben (Geldzahlungen) und der zu übertragenden Zahlungsermächtigungen (Haushaltreste) sowie der Vermögensrechnung mit dem Nachweis des Geldvermögens und der Geldschulden. In zahlreichen badischen Gemeinden umfasst die seitherige Vermögensrechnung auch das Sachanlagevermögen, soweit diese Gemeinden die frühere badische Vollvermögensrechnung nach der Haushaltsrechtsreform von 1974 freiwillig weitergeführt haben.

Künftig wird die Rechnungslegung sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen, Auszahlungen und Rechnungsabgrenzungsposten umfassen. Der Gegenstand der Rechnungslegung wird erweitert auf die nicht zahlungswirksamen Vorgänge (insbes. Abschreibungen und Rückstellungen) sowie auf das Sachvermögen. Dadurch werden sämtliche finanzwirtschaftlichen Vorgänge und Bestände erfasst, sodass der Jahresabschluss ein vollständiges Bild der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln wird. Der Inhalt des Jahresabschlusses entspricht damit dem des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 2 HGB). Dabei wird die Darstellung der kommunalen Finanzlage auf dem Abschluss der ganzjährig geführten Finanzrechnung beruhen und nicht wie bei großen Kapitalgesellschaften als Kapitalflussrechnung (vgl. § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB) rückwirkend aus der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz abgeleitet.

Die für die Aufstellung des Jahresabschlusses maßgebenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen sind nicht durch besondere Vorschrift geregelt, sie ergeben sich aus den für die Rechnungslegung maßgebenden Einzelregelungen des neuen Gemeindehaushaltsrechts. Sie entsprechen den für Kapitalgesellschaften nach dem Handelsrecht maßgebenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung mit geringen, aus den kommunalen Besonderheiten sich ergebenden Abweichungen, z. B. der eingeschränkten Bedeutung des Vorsichtsprinzips bei der Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Durch Absatz 2 werden die Rechnungsbestandteile des der Reform zugrundeliegenden Drei-Komponenten-Rechnungssystems vorgegeben, das mit der Finanzrechnung gegenüber dem handelsrechtlichen Modell eine zusätzliche Rechnungskomponente aufweist.

In der Ergebnisrechnung werden sämtliche ergebniswirksamen Vorgänge der laufenden Verwaltungstätigkeit erfasst. Der Saldo der Ergebnisrechnung (Überschuss/Fehlbetrag) stellt wie in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung die in der Rechnungsperiode erwirtschaftete Veränderung des Reinvermögens dar, d.h. das Ergebnis vergrößert oder verringert die Kapitalposition (Basiskapital) in der Bilanz. Dadurch gewinnt der Jahresabschluss gegenüber dem bisherigen Rechnungsabschluss an Aussagekraft, in welchem als Pflichtinhalt nur die Auswirkungen der Verwaltungstätigkeit auf das Geldvermögen darzustellen sind.

In der Finanzrechnung wird die Investitions- und Kreditfinanzierungstätigkeit abgebildet, die bisher im Vermögenshaushalt dargestellt wird. Darüber hinaus enthält die Finanzrechnung sämtliche Einzahlungen und Auszahlungen einer Rechnungsperiode aus laufender Verwaltungstätigkeit und aus haushaltsfremden Vorgängen (durchlaufende Posten). Damit gibt die Finanzrechnung unterjährig und beim Jahresabschluss Auskunft über die Liquiditätsslage. Sie zeigt die Änderung des Bestandes an liquiden Mitteln auf, da der Saldo der Finanzrechnung die Position Liquide Mittel in der Bilanz vergrößert oder verringert. Die Finanzrechnung ist gegenüber dem handelsrechtlichen Rechnungsmodell eine Weiterentwicklung, sie entspricht der handelsrechtlichen Kapitalflussrechnung, wird aber ganzjährig geführt und nicht wie diese aus dem Jah-

resabschluss nachträglich abgeleitet. Die Einführung der Finanzrechnung ergänzend zu den handelsrechtlichen Rechnungsbestandteilen entspricht internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor und wird durch internationale Standards auch den Kapitalgesellschaften zusätzlich zu den handelsrechtlichen Anforderungen empfohlen.

Die Vermögensrechnung (Bilanz) ist wie die Bilanz im kaufmännischen Rechnungswesen eine Gegenüberstellung des Vermögens und der Finanzierungsmittel. Durch die Einbeziehung des Sachvermögens und von Rückstellungen bietet die Vermögensrechnung Informationen, die es im bisherigen, auf das Geldvermögen beschränkten Rechnungsabschluss nicht gibt (ausgenommen bei den an anderer Stelle erwähnten badischen Gemeinden mit freiwilliger Vollvermögensrechnung). Die Gliederung der Bilanz berücksichtigt die kommunalen Besonderheiten. Es ist davon auszugehen, dass die kommunalen Bilanzen keine Überschuldung aufweisen werden, weil die Verschuldungsgrenzen strenger als im staatlichen Haushaltsrecht sind und bei den Kommunen ein erhebliches Infrastrukturvermögen vorhanden ist. Das Basis-kapital (Kapitalposition) wird evtl. durch Vorjahresfehlbeträge teilweise gebunden.

Im Anhang, der ein Bestandteil des Jahresabschlusses ist, sind die einzelnen Posten der Abschlussrechnungen zu erläutern sowie weitere Angaben zu machen. Wie schon nach bisherigem Haushaltsrecht sind in einem formal davon zu trennenden Rechenschaftsbericht die wichtigsten Ergebnisse des Jahresabschlusses und erhebliche Abweichungen des Rechnungsergebnisses von den Haushaltsansätzen zu erläutern und eine Bewertung der Abschlussrechnungen vorzunehmen.

Absatz 3 schreibt die Ergänzung des Jahresabschlusses durch bestimmte Anlagen vor, die notwendige zusätzliche Informationen zu den Abschlussrechnungen enthalten. Die Übersichten über das Vermögen, die Schulden und zu übertragende Haushaltsermächtigungen sollen den Informationsgehalt der entsprechenden Sammelposten verbessern.

Zu Nummer 25 (§§ 95a und 95b)

Zu § 95a Gesamtabschluss

Die Einführung einer Konsolidierung des Jahresabschlusses der Gemeinde mit den Jahresabschlüssen der ausgelagerten und von der Gemeinde beherrschten oder abhängigen Einrichtungen soll zur Herstellung eines Gesamtbildes der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mit allen Ausgliederungen führen. Es ist ein wesentliches Ziel des Reformkonzeptes, die in jahrzehntelanger Entwicklung entstandene Zersplitterung der kommunalen Rechnungslegung zu überwinden. Insbesondere in Mittelstädten werden bis zur Hälfte, in Großstädten mehr als die Hälfte des Finanzvolumens und der Beschäftigten in ausgelagerten Organisations- und Rechtseinheiten geführt, wodurch bisher die Aussagekraft der Jahresrechnung für den Kernhaushalt beeinträchtigt ist. Große Kommunalunternehmen mit Beteiligungsbesitz sind bereits handelsrechtlich verpflichtet, für ihren Unternehmenskreis einen Konzernabschluss zu erstellen. Eine Konsolidierung mit dem Abschluss der Mutterkommune findet bislang nicht statt, sie wurde erstmals in der Großen Kreisstadt Wiesloch im Rahmen des dortigen Modellprojekts eingeführt. Das durch den kommunalen Gesamtabschluss vermittelte Gesamtbild soll die für eine ganzheitliche Steuerung aller Gemeindeaktivitäten notwendigen Informationen bereitstellen. Im Hinblick auf die konzernähnliche Struktur vor allem größerer Gemeinden und ihrer ausgelagerten Einrichtungen sind die Regelungen über die Konsolidierung an das Handelsrecht angelehnt und teilweise durch Verweisung übernommen. Der Umfang der Konsolidierung wird durch die Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit begrenzt. Der Wesentlichkeitsgrundsatz besagt, dass alle wichtigen Informationen, die für die Beurteilung eines kommunalen Konzerns von Bedeutung sind, berücksichtigt und offengelegt werden sollen. Nach dem Wirtschaftlichkeitsgrundsatz ist der entstehende Aufwand mit dem damit erreichten Informationsgewinn stets abzuwägen. Deshalb sind Umbewertungen nicht vorgesehen.

Absatz 1 beschreibt den Kreis der mit dem Jahresabschluss der Gemeinde zu konsolidierenden Einheiten unter Berücksichtigung der kommunalen Besonderheiten. Unter Nr. 1 fallen die rechtlich unselbständigen (nicht rechtsfähigen) Einrichtungen mit eigener Rechnungsführung, wie Eigenbetriebe, Krankenhäuser oder Pflegeeinrich-

tungen. Nach Nr. 2 gehören zum Konsolidierungskreis insbesondere die Gesellschaften des Privatrechts (z.B. AG, GmbH, KG), an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält. Sparkassen sind ausgenommen, weil ihre Geschäftstätigkeit zum übrigen kommunalen Aufgabenspektrum zu große Unterschiede aufweist und eigenen rechtlichen Regelungen unterliegt. Nach Nr. 3 erstreckt sich der Konsolidierungskreis auch auf Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften. Selbständige kommunale Stiftungen sowie Aufgabenträger, deren wirtschaftliche Existenz ganz oder teilweise von der Gemeinde abhängt, werden nicht einbezogen. Die Unwesentlichkeitsklausel nach Satz 3 ermöglicht im Einzelfall die Einschränkung des Konsolidierungskreises, wenn der betreffende Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung für das Gesamtbild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ist.

Nach Absatz 2 besteht für eine Gemeinde keine Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses, wenn alle ausgelagerten Bereiche, einzeln und in ihrer Gesamtheit, für das Gesamtbild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind. Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung kann sich an Bilanzsummen oder an Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie an finanzwirtschaftlichen Ergebnissen orientieren. Eine Konkretisierung erfolgt in der Gemeindehaushaltsverordnung.

Absatz 3 legt in Anlehnung an das Handelsrecht abgestufte Methoden der Konsolidierung für von der Gemeinde mit unterschiedlicher Intensität beeinflusste Ausgliederungen fest. Beherrschender Einfluss, der eine Vollkonsolidierung erfordert, ist entsprechend § 290 HGB insbesondere anzunehmen, wenn der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter oder in der Verbandsversammlung zusteht, sowie in den anderen in § 290 Abs. 2 HGB genannten Fallgruppen. Die Vermögenskonsolidierung erfolgt mit den vorhandenen Buchwerten; Umbewertungen sind danach nicht erforderlich. Eine Konsolidierung nach der Eigenkapitalmethode erfolgt bei Aufgabenträgern unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde, der entsprechend § 311 Abs. 2 HGB bei Beteiligungen oder Stimmrechten unterhalb von 50 % bis zu 20 % anzunehmen ist.

Der Gesamtabschluss besteht aus der konsolidierten Vermögensrechnung und der konsolidierten Ergebnisrechnung. Die Erstellung einer konsolidierten Finanzrechnung

ist bis auf Weiteres nicht möglich, weil die Finanzrechnung bei den zum Konsolidierungskreis gehörenden Tochtereinheiten nicht geführt werden muss. Nach Absatz 4 ist deshalb für den Gesamtabchluss die Erstellung einer Kapitalflussrechnung vorgesehen. Der Gesamtabchluss ist durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern. Die Ergänzung des Konsolidierungsberichts mit Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz der Gemeinde, wie sie im Beteiligungsbericht nach § 105 Abs.2 Satz 3 GemO schon bisher zu machen sind, ermöglicht es, auf die Erstellung eines zusätzlichen Beteiligungsberichts zu verzichten.

Die Aufstellung des Gesamtabchlusses erfordert ein organisiertes internes Berichtssystem (Konzernberichterstattung), das auf den nach Absatz 5 einzuführenden Berichtspflichten der ausgelagerten Organisations- und Rechtseinheiten aufbaut. Für die nach bundesrechtlichen Vorschriften errichteten Tochtereinheiten können durch Landesrecht keine Berichtspflichten begründet werden. Der Landesgesetzgeber ist darauf beschränkt, die Gemeinden zu verpflichten, ihre Eigentümer- und Einflussrechte bei der Ausgestaltung von Gesellschaftsverträgen und Satzungen dahingehend auszuüben, dass ihnen die notwendigen Informationsrechte eingeräumt werden. Bei Errichtung oder wesentlicher Änderung von Unternehmen in Privatrechtsform soll ein entsprechendes Informationsrecht durch § 103 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. f als Mindestinhalt des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung vorgegeben werden.

Zu § 95b Aufstellung und ortsübliche Bekanntgabe des Abschlusses

Die schon bisher bestehenden Vorschriften für die Aufstellung und Bekanntgabe der Jahresrechnung werden auf den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss übertragen, wobei die dafür bestehenden Fristen für den Jahresabschluss unverändert bleiben. Für den Gesamtabchluss werden diese Fristen um drei Monate verlängert, so dass auch für die örtliche Prüfung des Gesamtabchlusses vor der Feststellung durch den Gemeinderat (§ 95b Abs. 1 Satz 2) derselbe Zeitraum wie für die Jahresrechnung zur Verfügung steht (vgl. § 110 Abs. 2 Satz 1). Neu eingeführt wird eine Pflicht zur Unterzeichnung der Abschlüsse durch den Bürgermeister. Zuständig für die Aufstellung ist wie bisher der Fachbedienstete für das Finanzwesen (§ 116 Abs. 1 GemO). Der Beschluss über die Feststellung der Jahresrechnung war schon bisher

nach der inzwischen außer Kraft getretenen VwV GemO zu § 95 (Nr. 4) auch der Prüfungsbehörde (§ 113 GemO) mitzuteilen. Diese Mitteilungspflicht wird in den neu gefassten Absatz 2 aufgenommen. Die bisher mit der ortsüblichen Bekanntgabe des Beschlusses über die Feststellung der Jahresrechnung verbundene siebentägige Auslegung der Jahresrechnung mit Rechenschaftsbericht wird durch ein bürgerfreundlicheres längeres, kostenloses Einsichtsrecht ersetzt.

Zu Nummer 26 (§ 96 Sondervermögen)

Die Verweisung in § 96 Abs. 3 Satz 2 auf § 81 Abs. 1 betrifft die früher vorgeschriebene Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung. Diese Regelung wurde durch Änderungsgesetz vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) aufgehoben. § 96 Abs. 3 wird redaktionell entsprechend angepasst (Nr. 26 Buchst. a). Die redaktionelle Änderung von Satz 3 (Buchstabe b) ist auf Grund der Änderung des § 77 (vgl. Nr. 11) erforderlich.

Zu Nummer 27 (§ 97 Treuhandvermögen)

In § 97 Abs. 3 wird die Bezeichnung „Jahresrechnung“ durch die neue Bezeichnung „Jahresabschluss“ ersetzt.

Zu Nummer 28 (§ 103 Unternehmen in Privatrechtsform)

Für die nach § 95 a neu eingeführte Konsolidierung der Jahresabschlüsse der Gemeinde und ihrer ausgelagerten Organisations- und Rechtseinheiten sind Informationspflichten der Tochterseinheiten gegenüber dem Muttergemeinwesen eine unverzichtbare Voraussetzung. Für die kommunalen Unternehmen in Privatrechtsform sollen solche Informationspflichten als Mindestinhalt des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung durch eine ergänzende Regelung in § 103 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. f vorgegeben werden. Für Auslagerungen in öffentlich-rechtlichen Rechtsformen verbleibt es bei der Hinwirkungspflicht der Gemeinde nach § 95 a Abs. 5.

Zu Nummer 29 (§ 104 Vertretung der Gemeinde in Unternehmen in Privatrechtsform)

Die bisherige Bezeichnung „Beamten und Angestellten“ wird im Hinblick auf den einheitlichen Sprachgebrauch redaktionell durch die Bezeichnung „Gemeindebediensteten“ ersetzt.

Zu Nummer 30 (§ 106a Einrichtungen in Privatrechtsform) und
zu Nummer 31 (§ 106b Vergabe von Aufträgen)

Durch das Gesetz zur Änderung des Gemeindegewirtschaftsrechts vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) wurde in § 102 GemO die Absatzfolge verändert. Die Verweisungen in §§ 106a und 106b werden redaktionell entsprechend angepasst.

Zu Nummer 32 (§ 110 Örtliche Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses)

Zu Buchstabe a

In der Überschrift wird das Wort „Jahresrechnung“ durch die Worte „Jahresabschluss und Gesamtabschluss“ ersetzt.

Zu Buchstabe b

Die bisherige Grundstruktur der örtlichen Prüfung bleibt erhalten. Der neue Absatz 1 entspricht bis auf die nachstehend genannten Regelungen dem bisherigen Absatz 1. Als Prüfungsgegenstand werden der neue Jahresabschluss mit den drei Teilrechnungen sowie der Gesamtabschluss eingeführt. In Absatz 1 Nr. 1 werden die Bezeichnungen der zu prüfenden Rechnungsvorgänge redaktionell an das Ressourcenverbrauchskonzept angepasst. Durch einen neuen Satz 2 wird die Berücksichtigung der Ergebnisse von Prüfungen der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe und

Sondervermögen nach § 111 GemO sowie von handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfungen bei der örtlichen Prüfung vorgesehen, um Mehrfachprüfungen zu vermeiden. Soweit die örtliche Prüfung einen weitergehenden Prüfungsgegenstand hat, ist diesbezüglich über bereits vorliegende Prüfungsergebnisse hinaus zu prüfen.

Zu Buchstabe c

Absatz 2 Satz 1 wird lediglich terminologisch angepasst

Zu Nummer 33 (§ 111 Örtliche Prüfung der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe, Sonder- und Treuhandvermögen)

Durch Hinzufügen der Worte „der Eigenbetriebe, Sonder- und Treuhandvermögen“ wird klargestellt, dass sich diese Regelung nicht auf den Jahresabschluss der Gemeinde selbst bezieht.

Zu Nummer 34 (§ 112 Weitere Aufgaben des Rechnungsprüfungsamts)

In Absatz 1 werden die Aufzählung der zu prüfenden Abschlüsse an die neue Fassung des § 110 und der Überschrift des § 111 redaktionell angepasst und Nr. 1 redaktionell berichtigt.

Zu Nummer 35 (§ 114 Aufgaben und Gang der überörtlichen Prüfung)

Absätze 1 und 3 werden redaktionell angepasst (Folgeänderungen zu §§ 110 und 111). Gegenstand und Umfang der Prüfung sind unverändert durch Absatz 1 Satz 1 umfassend in Form einer Generalklausel umschrieben. Der Prüfungsauftrag ergibt sich damit aus den haushaltsrechtlichen und sonstigen Vorschriften für den jeweiligen Bereich der kommunalen Wirtschaftsführung, z. B. für den Jahresabschluss aus § 95 i.V.m. § 114 Abs. 1 Satz 1. Nach § 95 ist der Jahresabschluss nach den GoöB aufzustellen, muss vollständig sein sowie die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und

Finanzlage darstellen. Die Prüfung erstreckt sich auf die Einhaltung dieser Vorschriften und die ergänzenden Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnung. Gleiches gilt z. B. für den Anhang und den Rechenschaftsbericht. Der Prüfungsauftrag nach Satz 1 geht über den in § 317 HGB festgelegten Prüfungsgegenstand für die Jahresabschlussprüfung hinaus, da er sich neben dem Jahresabschluss auch auf die (unterjährige) Haushalts-, Kassen- und Rechnungsführung, die Wirtschaftsführung, das Rechnungswesen und die Vermögensverwaltung erstreckt. Dementsprechend gliedert sich die überörtliche Rechnungsprüfung in die zwei Abschnitte Ordnungsmäßigkeitsprüfung und Finanzprüfung (Abschlussprüfung). Von einer Übernahme der Regelung nach § 317 HGB wurde deshalb abgesehen, weil sie vorrangig den Prüfungsteil Abschlussprüfung betrifft, also keine Ordnungsmäßigkeitsprüfung im haushaltsrechtlichen Sinne umfasst, und weil der in § 317 HGB beschriebene Prüfungsgegenstand und -umfang sich in gleicher Weise aus Absatz 1 Satz 1 ergibt.

Zu Nummer 36 (§ 116 Besorgung des Finanzwesens)

Der durch Absatz 1 gesetzlich festgelegte Aufgabenbereich des Fachbediensteten für das Finanzwesen wird redaktionell angepasst (Jahresabschluss statt Jahresrechnung) und ergänzt um die bei einer Haushaltswirtschaft mit doppelter Buchführung anfallende Aufstellung des Gesamtabchlusses (vgl. Begründung zu Artikel 1 Nr. 25 und 32).

Zu Nummer 37 (§ 144 Durchführungsbestimmungen)

Die bisherigen Ermächtigungen zum Erlass von Verwaltungsvorschriften und Rechtsverordnungen werden wie folgt angepasst:

- Nr. 14: Die Ermächtigung wird an die neue Terminologie angepasst und durch die Aufnahme des Haushaltsausgleichs als Gegenstand der verordnungsrechtlichen Regelung konkretisiert;
- Nr. 15: Die Ermächtigung ist gegenstandslos, weil wegen des Wegfalls des abweichenden Wirtschaftsjahrs in der Waldwirtschaft kein entsprechender Regelungsbedarf mehr besteht;

Nr. 16: Die Ermächtigung wird auf die Regelungen für Rückstellungen erweitert;

Nr. 24: Es wird eine Ermächtigung für die Regelung des Inhalts und der Gestaltung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses eingefügt.

Die Anpassung der Nummern 14, 16 und 24 sind Folgeeregungen zu den entsprechenden Gesetzesänderungen. Zusätzliche Ermächtigungen über das bisherige System hinaus sind nicht vorgesehen. Die Regelungen nach Nummer 14 umfassen auch Verwaltungsvorschriften, die im Benehmen mit dem Finanzministerium ergehen. In Satz 2 wird deshalb das Wort „Verordnungen“ durch das Wort „Vorschriften“ ersetzt.

Zu Nummer 38 (§ 145 Verbindliche Muster)

Die verbindlichen Muster wurden schon bisher durch Verwaltungsvorschrift eingeführt, zu deren Erlass § 144 ermächtigt. Daran soll sich nichts ändern. Gegenüber der bisherigen Regelung werden angepasst oder neu eingefügt die Ermächtigungen für

- die Beschreibung und Gliederung der Produktbereiche, Produktgruppen und Produkte sowie die Gestaltung des Haushaltsplans (Nr. 2),
- die Muster für den Jahresabschluss samt Anhang und den Gesamtabchluss und seine Anlagen (Nr. 5),
- Muster und Verfahren für die Kosten- und Leistungsrechnung (Nr.6).

Vorschriften für die Kosten- und Leistungsrechnung sollen nur eingeführt werden, wenn sich ein praktischer Bedarf ergibt.

Zu Nummer 39 (§ 146 Ausnahmen zur Erprobung)

Für die bisher in § 146 enthaltene haushaltsrechtliche Experimentierklausel, auf deren Grundlage bislang die Genehmigung für die Haushaltswirtschaft mit doppelter Buchführung bei der Großen Kreisstadt Wiesloch und bei weiteren Modellkommunen beruht, besteht nach Inkrafttreten des vorliegenden Reformgesetzes kein Bedürfnis mehr. Die bisherigen Ausnahmegenehmigungen werden durch die in diesem Gesetz enthaltenen Dauerregelungen abgelöst.

Zu Nummer 40 (Anpassung der Inhaltsübersicht)

Mit dieser Regelung wird das Innenministerium ermächtigt, die Inhaltsübersicht der Gemeindeordnung an die durch Artikel 1 dieses Gesetzes vorgenommenen Gesetzesänderungen anzupassen.

Zu Artikel 2 (Änderung der Landkreisordnung)

Zu Nummer 1 bis 10 und 12

Wegen der Änderung der bisherigen Bezeichnungen „Angestellte“ und „Arbeiter“ (künftig „Arbeitnehmer“ oder unter Einbeziehung der Beamten künftig „Bedienstete“) und der bisherigen Entgeltbezeichnungen „Vergütung“ und „Lohn“ (künftig „Entgelt“) wird auf die Begründung zu Artikel 1 Nr. 2 bis 9 verwiesen. Der neue Satz 2 in § 24 Abs. 1 (Nummer 2 Buchst. b) ist aus verfassungsrechtlichen Gründen erforderlich, weil nach Artikel 137 Abs. 1 des Grundgesetzes nur die Wählbarkeit von Beamten und Angestellten, nicht aber von Arbeitern gesetzlich beschränkt werden kann.

In die Neufassung des § 34 Abs. 2 Nr. 12 (Nummer 5 Buchst. b) werden der Begriff „Nachtragssatzung“ durch den Begriff „Nachtragshaushaltssatzung“ redaktionell an die Änderung in § 82 GemO angepasst, die bisherige Bezeichnung „Jahresrechnung“ durch die neue Bezeichnung „Jahresabschluss“ ersetzt und der „Gesamtabschluss“ neu aufgenommen. Mit der Änderung von § 49 Abs. 2 erfolgt eine redaktionelle Anpassung dieser Vorschrift an die neue Terminologie, in dem an Stelle des Begriffs „Einnahmen“ von „Erträgen und Einzahlungen“ gesprochen wird. Dieselben Begriffe werden im Zweckverbandsrecht (vgl. Art. 7 Nr. 2 [§ 19 Abs. 1 GKZ]) verwendet.

Zu Nummer 11 (§ 50 Fachbediensteter für das Finanzwesen)

§ 50 Abs. 1 regelt für die Landkreise die Aufgaben des Fachbediensteten für das Finanzwesen in gleicher Weise wie § 116 Abs. 1 GemO für die Gemeinden. Die Aufgabenzuweisung wird redaktionell angepasst und ergänzt um die bei einer Haushaltswirtschaft mit doppelter Buchführung anfallende Aufstellung des Gesamtabchlusses (vgl. Begründung zu Artikel 1 Nr. 25 und 32).

Zu Artikel 3 (Änderung des Eigenbetriebsgesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 1 Anwendungsbereich)

Durch das Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzrechts vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) wurde in § 102 GemO die Absatzfolge verändert. Die Verweisung in § 1 wird redaktionell entsprechend angepasst.

Zu Nummer 2 bis 4

In den berührten Vorschriften werden die bisherigen Bezeichnungen „Angestellte“ und „Arbeiter“ durch die neue Bezeichnung „Arbeitnehmer“ sowie die bisherigen Entgeltbezeichnungen „Vergütung“ und „Lohn“ durch die neue Bezeichnung „Entgelt“ redaktionell ersetzt (vgl. Begründung zu Artikel 1 Nr. 2 bis 9).

Zu Nummer 5 (§ 12 Vermögen des Eigenbetriebs)

Eigenbetriebe führen nach § 6 der Eigenbetriebsverordnung die Rechnung nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung oder einer entsprechenden Verwaltungsbuchführung. Dabei soll es zunächst verbleiben, weitere Anpassungen bleiben späteren Änderungen des Eigenbetriebsrechts vorbehalten. Durch die neue Maßgaberegulierung in § 12 Abs. 1 (Nummer 5 Buchst. a) wird den Gemeinden jedoch

insbesondere aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bei der Erstellung von Gesamtabschlüssen die Wahlmöglichkeit eingeräumt, die Wirtschaft und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe nach den für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde geltenden Vorschriften (Kommunale Doppik) zu führen. Außerdem wird die Verweisung auf § 81 Abs. 2 redaktionell geändert (bisher § 81 Abs. 3). Durch das Gesetz zur Änderung des Gemeindegewirtschaftsrechts vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) wurde § 81 Abs. 1 GemO aufgehoben und damit die Absatzfolge verändert. Die Verweisung wird entsprechend angepasst.

Die redaktionelle Änderung der Verweisung in § 12 Abs. 2 Satz 2 (Nummer 5 Buchst. b) entspricht der Änderung in § 1; auf die Begründung zu Nummer 1 wird verwiesen.

Zu Nummer 6 (§ 14 Wirtschaftsplan)

Mit der Einfügung in Absatz 1 soll klargestellt werden, dass der Wirtschaftsplan, wie im Kernhaushalt die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan als Bestandteil der Haushaltssatzung (§ 79 Abs. 1 Satz 2 und § 80 Abs. 1 Satz 1 GemO), nach Jahren getrennt auch für zwei Wirtschaftsjahre aufgestellt werden kann.

Zu Nummer 7 (§ 18 Durchführungsbestimmungen)

§ 18 Abs. 1 Nr. 7 ermächtigt das Innenministerium, über die Anwendung der Bestimmungen des Eigenbetriebsgesetzes auf die Landkreise, Zweckverbände und örtlichen Stiftungen eine Rechtsverordnung zu erlassen. Mit der Streichung dieser Ermächtigung wird ein Vorschlag im Rahmen der Entbürokratisierungsinitiative der Landesregierung umgesetzt, nachdem dafür kein Bedürfnis mehr gesehen wird.

Zu Artikel 4 (Änderung des Gemeindeprüfungsanstaltsgesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 5 Zuständigkeiten des Verwaltungsrates)

In die Neufassung des § 5 Abs. 1 Nr. 2 werden der Begriff „Nachtragssatzung“ durch den Begriff „Nachtragshaushaltssatzung“ redaktionell an die Änderung in § 82 GemO angepasst, die bisherige Bezeichnung „Jahresrechnung“ durch die neue Bezeichnung „Jahresabschluss“ ersetzt und der „Gesamtabschluss“ neu aufgenommen.

Zu Nummer 2 (§ 8 Bedienstete der Gemeindeprüfungsanstalt)

Die bisherigen Entgeltbezeichnungen „Vergütung“ und „Lohn“ werden durch die neue Bezeichnung „Entgelt“ sowie die bisherigen Bezeichnungen „Angestellte“ und „Arbeiter“ durch die neue Bezeichnung „Arbeitnehmer“ redaktionell ersetzt (vgl. Begründung zu Artikel 1 Nr. 2 bis 9).

Zu Nummer 3 (§ 9 Wirtschaftsführung)

Die Gemeindeprüfungsanstalt hat nach § 9 Abs.1 auf ihre Wirtschaftsführung die für die Landkreise geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, ausgenommen die Vorschriften über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung und der Jahresrechnung. Die Vorschrift über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 81 Abs. 1 GemO a. F.) wurde durch Änderungsgesetz vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) aufgehoben. § 9 Abs. 1 wird redaktionell entsprechend geändert (Nummer 3 Buchst. a).

Mit der Neufassung des § 9 Abs. 2 wird die Vorschrift terminologisch an das neue System angepasst (Nummer 3 Buchst. b).

Zu Artikel 5 (Änderung des Gesetzes über den Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg)

Zu Buchstabe a und c

Der Kommunale Versorgungsverband Baden-Württemberg (KVBW) hat nach § 27 Abs. 1 auf seine Wirtschaftsführung die für die Wirtschaft der Landkreise geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, ausgenommen die Vorschriften über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans sowie der Jahresrechnung. Die Vorschrift über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 81 Abs. 1 GemO a. F.) wurde durch Änderungsgesetz vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) aufgehoben. Außerdem wird die bisherige Bezeichnung „Jahresrechnung“ entsprechend der neuen Terminologie durch die Bezeichnung „Jahresabschluss“ ersetzt und der neue Begriff „Gesamtabschluss“ eingeführt. § 27 Abs. 1 und 3 werden redaktionell entsprechend angepasst.

Die Anpassung der bisherigen Bezeichnungen „Angestellte“ und „Arbeiter“ sowie der bisherigen Entgeltbezeichnungen „Vergütung“ und „Lohn“ im Gesetz über den Kommunalen Versorgungsverband an die neuen Bezeichnungen „Arbeitnehmer“ und „Entgelt“ (vgl. Begründung zu Artikel 1 Nr. 2 bis 9) wird zurückgestellt, weil diese Begriffe teilweise noch im Sozialversicherungsrecht Verwendung finden.

Zu Buchstabe b

Vor dem Hintergrund des vom KVBW bereits beschlossenen Einstiegs in die Kapitaldeckung und angesichts der ihm mit diesem Gesetz übertragenen neuen Aufgabe der zentralen Bildung von Pensionsrückstellungen für die im neuen Absatz 5 genannten Mitglieder wird die bisherige Begrenzung der Vermögensansammlung aufgehoben. Die bisherige Grenze für die Ansammlung von Vermögen ist nach der derzeitigen Finanzierungskonzeption des KVBW, die ein stufenweises Ansteigen der allgemeinen Umlage von derzeit 34 % auf 37 % im Jahr 2011 vorsieht, voraussichtlich ab dem Jahr 2012 überschritten. Das vom KVBW angesammelte Vermögen dient der Finanzierung der zu bildenden Pensionsrückstellungen.

Zu Buchstabe d

Die Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen werden für die Mitglieder zentral beim KVBW gebildet. Damit entfällt für die einzelnen Gemeinden die Pflicht, eigene Pensionsrückstellungen zu bilden. Die Regelung über die Bewertung der Pensionsrückstellungen entspricht der im Handelsrecht (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) zulässigen Bewertungspraxis nach dem sog. Teilwertverfahren. Hinsichtlich des bei der Berechnung des Barwertes anzuwendenden Zinssatzes wurde auf die einkommenssteuerrechtlichen Regelungen verwiesen, die in § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG einen Zinssatz von 6 % vorschreiben. Der KVBW hat in seinem Jahresabschluss nachzuweisen, welche Mittel unter Berücksichtigung des bereits angesammelten Vermögens noch aufzubringen sind. Ausgenommen von der zentralen Bildung von Pensionsrückstellungen beim KVBW sind zum einen die Sparkassen, der Sparkassenverband Baden-Württemberg und die Landesbausparkasse, weil diese schon bisher in ihren eigenen Bilanzen Pensionsrückstellungen ausweisen. Zum anderen sind diejenigen Beamten ausgenommen, die im Zuge der Verwaltungsstrukturreform zu den Landkreisen gewechselt sind. Für diese erstattet nach § 11 Abs. 6 FAG das Land auf Dauer den Versorgungsaufwand.

Zu Artikel 6 (Änderung des Jugend- und Sozialverbandsgesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 6 Verbandsversammlung)

In die Neufassung des § 6 Abs. 2 Nr. 3 wird der Begriff „Nachtragssatzung“ durch den Begriff „Nachtragshaushaltssatzung“ redaktionell an die Änderung des § 82 GemO angepasst, die bisherige Bezeichnung „Jahresrechnung“ durch die neue Bezeichnung „Jahresabschluss“ ersetzt und der „Gesamtabschluss“ neu aufgenommen.

Zu Nummer 2 (§ 8 Wirtschaftsführung)

Der Verband für Jugend und Soziales Baden-Württemberg hat nach § 8 auf seine Wirtschaftsführung die für die Wirtschaft der Landkreise geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, ausgenommen die Vorschriften über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans sowie der Jahresrechnung. Die Vorschrift über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 81 Abs. 1 GemO a. F.) wurde durch Änderungsgesetz vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) aufgehoben § 8 wird redaktionell entsprechend angepasst.

Zu Artikel 7 (Änderung des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit)

Zu Nummer 1 (§ 18 Wirtschaftsführung)

Zweckverbände haben nach § 18 auf ihre Wirtschaftsführung die Vorschriften der Gemeindeordnung über die Gemeindewirtschaft entsprechend anzuwenden, ausgenommen die Vorschriften über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans sowie der Jahresrechnung, über das Rechnungsprüfungsamt und den Fachbediensteten für das Finanzwesen. Die Vorschrift über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 81 Abs. 1 GemO a. F.) wurde durch Änderungsgesetz vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) aufgehoben. An Stelle des Begriffs „Jahresrechnung“ tritt nach der Terminologie des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens der Begriff „Jahresabschluss“. § 18 wird redaktionell entsprechend angepasst.

Für die Anwendung der gemeindehaushaltsrechtlichen Vorschrift über die Voraussetzung von Kreditaufnahmen (§ 87 Abs. 1 GemO) wird die Maßgaberegung eingefügt, wonach Kredite auch zur Rückführung von Kapitaleinlagen an die Verbandmitglieder aufgenommen werden dürfen. Damit wird die bereits in § 12 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EigBG bestehende Regelung in das Zweckverbandsrecht übernommen, sodass sie von allen Zweckverbänden in Anspruch genommen werden kann und nicht nur von denjenigen Zweckverbänden, die nach § 20 GKZ unmittelbar Eigenbe-

triebsrecht anwenden. Die Vorschrift erleichtert die Verbandsfinanzierung insbesondere bei Änderung der Beteiligtenquoten oder Neuaufnahme von Mitgliedern.

Außerdem wird bestimmt, dass von der ortsüblichen Bekanntgabe des Beschlusses über die Feststellung des Jahresabschlusses abgesehen werden kann, wenn dem Zweckverband keine Aufgaben übertragen sind, die überwiegend gegenüber Dritten wahrgenommen werden. Dieser Bekanntgabeverzicht entspricht weitgehend einer früheren Regelung in der Verordnung des Innenministeriums über die Anwendung gemeindewirtschaftsrechtlicher Vorschriften auf Zweckverbände, die am 1. Januar 1992 außer Kraft getreten ist (Aufhebung der Verordnung durch Artikel 12 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung der Gemeindeordnung, des Eigenbetriebsgesetzes und anderer Gesetze vom 12. Dezember 1991, GBl. S. 860). Die Regelung dient der Verwaltungsvereinfachung; sie wird insbesondere auch aus Kostengründen von kommunaler Seite gefordert.

Zu Nummer 2 (§ 19 Deckung des Finanzbedarfs)

§ 19 Absatz 1 wird neu gefasst. Die Sätze 1 bis 3 entsprechen inhaltlich bis auf das wegfallende Erfordernis getrennter Umlagenfestsetzung für den Verwaltungs- und Vermögenshaushalt der bisherigen Fassung; es werden lediglich sprachliche Anpassungen an die neue Terminologie vorgenommen. Die zeitnahe Abrechnung der Umlagen mit der Erstellung des Jahresabschlusses, der spätestens sechs Monate nach Ende des Haushaltsjahres zu erfolgen hat, ergibt sich aus § 18 GKZ i.V.m. § 95b Abs. 1 GemO und bedarf keiner spezialgesetzlichen Regelung.

Nach der bisherigen Fassung des Satzes 4 kann ein Zweckverband für rückständige Beträge Verzugszinsen in Höhe von 2 % über dem jeweiligen Diskontsatz fordern. Nach der vorgesehenen Neufassung des Satzes 4 sollen für die Bemessung der Verzugszinsen wie bei sonstigen rückständigen öffentlich-rechtlichen Abgaben und Umlagen über §§ 45 und 3 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b KAG die Bestimmungen des § 240 AO über Säumniszuschläge Anwendung finden. Diese Änderung dient der Rechtsvereinheitlichung und Verwaltungsvereinfachung und macht zudem, nachdem der

Diskontsatz durch den Basiszinssatz (§ 247 BGB) abgelöst wurde, eine sonst erforderliche Anpassung an die neue Rechtslage entbehrlich.

Zu Nummer 3 (§ 20 Unmittelbare Anwendung des Eigenbetriebsrechts auf Zweckverbände)

In der Verbandssatzung eines Zweckverbands, dessen Hauptzweck der Betrieb eines Unternehmens oder einer Einrichtung im Sinne des § 1 des Eigenbetriebsgesetzes ist, kann bestimmt werden, dass auf die Verfassung, Verwaltung und Wirtschaftsführung sowie das Rechnungswesen die für Eigenbetriebe geltenden Vorschriften unmittelbar Anwendung finden. Durch die Änderung des bisherigen § 20, künftig § 20 Abs. 1 Satz 1 wird klargestellt, dass der Anwendungsbereich dieser Vorschriften für die genannten Zweckverbände entweder auf alle genannten Regelungsbereiche oder nur auf Teilbereiche, nämlich auf die Verfassung und Verwaltung oder auf die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen erstreckt werden kann. Im Übrigen wird auf die Begründung zu Artikel 3 Nr. 5 (Änderung des Eigenbetriebsgesetzes) verwiesen. Im Hinblick auf den neu angefügten Satz 2 wird auf die entsprechende Begründung zu Art. 7 Nr. 1 verwiesen.

Mit dem neuen Absatz 2 (Nummer 3 Buchst. b) wird die Deckung des Finanzbedarfs für Zweckverbände bei Anwendung des Eigenbetriebsrechts klar gestellt. Die Bestimmungen des § 19 gelten jedoch nur entsprechend, weil bei den Zweckverbänden, die nach Eigenbetriebsrecht geführt werden, für die Umlagebemessung die Verhältnisse des Erfolgsplans und des Vermögensplans, ggf. auch des Jahresabschlusses (Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz) maßgebend sind. Außerdem wird klar gestellt, dass auch Zweckverbände, die nach Eigenbetriebsrecht geführt werden, für rückständige Beträge Säumniszuschläge fordern können.

Zu Artikel 8 (Änderung des Gesetzes über die Errichtung des Verbands
Region Stuttgart)

Zu Nummer 1 bis 3

In den berührten Vorschriften werden die bisherigen Bezeichnungen „Angestellte“ und „Arbeiter“ durch die neue Bezeichnung „Arbeitnehmer“ (Nr. 1 und 2) bzw. „Bedienstete“ (Nr. 3) sowie die bisherigen Entgeltbezeichnungen „Vergütung“ und „Lohn“ durch die neue Bezeichnung „Entgelt“ redaktionell ersetzt (vgl. Begründung zu Artikel 1 Nr. 2 bis 9). Der neue Satz 2 in § 11 Abs. 1 (Nr. 2) ist aus verfassungsrechtlichen Gründen erforderlich, weil nach Artikel 137 Abs. 1 des Grundgesetzes nur die Wählbarkeit von Beamten und Angestellten, nicht aber von Arbeitern gesetzlich beschränkt werden kann.

Zu Nummer 4 (§ 15 Ausschüsse)

In § 15 Abs. 2 Satz 2 Nummer 9 werden die bisherige Bezeichnung „Jahresrechnung“ durch die neue Bezeichnung „Jahresabschluss“ ersetzt und der „Gesamtabschluss“ neu aufgenommen.

Zu Nummer 5 (§ 19 Wirtschaftsführung)

Der Verband Region Stuttgart hat nach § 19 auf seine Wirtschaftsführung die Vorschriften der Gemeindeordnung über die Gemeindegewirtschaft entsprechend anzuwenden, ausgenommen die Vorschriften über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung, die ortsübliche Bekanntgabe des Beschlusses über die Feststellung der Jahresrechnung, die Auslegung der Jahresrechnung und das Rechnungsprüfungsamt. Die Vorschrift über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 81 Abs. 1 GemO a. F.) wurde durch Änderungsgesetz vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) aufgehoben § 19 wird mit seiner Neufassung redaktionell entsprechend geändert und an die neue Terminologie angepasst.

Zu Artikel 9 (Änderung des Landesplanungsgesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 35 Verbandsversammlung)

In § 35 werden die bisherigen Bezeichnungen „Angestellte“ und „Arbeiter“ durch die neue Bezeichnung „Arbeitnehmer“ redaktionell ersetzt (Nummer 1 Buchst. a); vgl. Begründung zu Artikel 1 Nr. 2 bis 9. Der neue Satz 2 in § 35 (Nummer 1 Buchst. b) ist aus verfassungsrechtlichen Gründen erforderlich, weil nach Artikel 137 Abs. 1 des Grundgesetzes nur die Wählbarkeit von Beamten und Angestellten, nicht aber von Arbeitern gesetzlich beschränkt werden kann.

Zu Nummer 2 (§ 42 Wirtschaftsführung)

Die Regionalverbände haben nach § 42 auf ihre Wirtschaftsführung die Vorschriften der Gemeindeordnung über die Gemeindegewirtschaft entsprechend anzuwenden, ausgenommen die Vorschriften über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung, die Auslegung und die ortsübliche Bekanntgabe des Beschlusses über die Feststellung der Jahresrechnung, die Finanzplanung, das Rechnungsprüfungsamt und den Fachbediensteten für das Finanzwesen. Die Vorschrift über die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 81 Abs. 1 GemO a. F.) wurde durch Änderungsgesetz vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 705) aufgehoben. § 42 LplG wird redaktionell entsprechend geändert und an die neue Terminologie angepasst.

Zu Artikel 10 (Änderung des Kommunalabgabengesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 2 Abgabensatzungen)

Zu Buchstabe a

Nach § 31 Abs. 1 Satz 1 des Bestattungsgesetzes obliegt den Angehörigen die Bestattungspflicht. Mit dem neu angefügten Absatz 5 soll die Möglichkeit geschaffen werden, in der Bestattungsgebührensatzung diesen Personenkreis als Schuldner der Bestattungsgebühr zu bestimmen. Damit können die Bestattungspflichtigen unabhängig davon, ob sie ihrer Pflicht nachkommen, zur Gebührenzahlung herangezogen werden. Durch diese Regelung kann das Risiko von Gebührenaussfällen in den Fällen vermindert werden, in denen bei mehreren Bestattungspflichtigen derjenige die Bestattung veranläßt, der zur Gebührenzahlung finanziell nicht in der Lage ist. Die zivilrechtlichen Vorschriften zur Nachlassregelung, Erbfolge und Erbausschlagung bleiben unberührt. Danach haben beispielsweise gebührenpflichtige Angehörige ggf. nach § 1968 BGB die Möglichkeit, die Bestattungskosten beim Erben geltend zu machen.

Zu Buchstabe b

Mit den Änderungen in Absatz 4 soll aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung einem Vorschlag des Gemeindetags entsprochen werden. Die auf Grund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Überlassung von Wasserhebdaten (vgl. Begründung zu § 2 Abs. 3 KAG [alt], Drs. 13/3966 S. 41) erforderliche Erstattungsregelung soll aus dem datenschutzrechtlich geprägten Satz 1 herausgelöst und im neuen Satz 3 eigenständig geregelt werden. Damit wird die aktuell auch in Baden-Württemberg von der Finanzverwaltung aus steuerlichen Gründen geforderte entsprechende Änderung von rd. 1.100 Abwassersatzungen entbehrlich.

Zu Nummer 2 (§ 9 Gemeindesteuern)

Bei der künftigen Besteuerung von Geldspielgeräten nach umsatzbezogenen Maßstäben kann die Vergnügungssteuer nicht mehr zu Beginn des Jahres oder des Monats, sondern erst nach Ablauf des Bemessungszeitraums ermittelt und festgesetzt werden. Durch Ergänzung des § 9 (neu angefügter Absatz 5) soll die notwendige Rechtsgrundlage zur Erhebung von Vorauszahlungen auf die künftige Steuerschuld geschaffen werden.

Zu Nummer 3 (§ 12 Gebühren für die Tätigkeit des Gutachterausschusses)

Es handelt sich um eine redaktionelle Berichtigung der Verweisung. § 11 Abs. 3 Satz 1 bis 3 KAG sollte in die Verweisung nicht einbezogen sein, weil die für die Gutachterausschussgebühren über § 2 Abs. 2 und 4 LGebG hinaus entsprechend geltenden Regelungen des Landesgebührengesetzes in § 12 Abs. 2 KAG abschließend bestimmt sind.

Zu Nummer 4 (§ 13 Gebührenerhebung)

Mit der vorgesehenen Ergänzung (neu angefügter Absatz 3) soll einem Vorschlag des Städtetags entsprochen werden. Er hat darauf hingewiesen, dass die zunehmenden Insolvenzen von Privatpersonen bei den Kommunen in den Bereichen der Abfallentsorgung, Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung inzwischen zu erheblichen Gebührenaufschlägen führen. Dem soll vor allem in Zwangsversteigerungsverfahren durch die Bevorrechtigung der grundstückbezogenen Gebührenforderungen als öffentliche Last entgegengewirkt werden. Eine entsprechende Regelung ist in Rheinland-Pfalz bereits eingeführt.

Zu Nummer 5 (§ 14 Gebührenbemessung)

Zu Buchstabe a

Mit den Einfügungen in Absatz 2 Satz 2 soll klargestellt werden, dass es beim Ausgleich von Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen bei den „ansatzfähigen“ Gesamtkosten auf die tatsächlichen gebührenrechtlichen Ergebnisse und nicht auf gegebenenfalls abweichende Rechnungsergebnisse ankommt

Zu Buchstabe b

Die bisher in Absatz 3 Satz 4 enthaltene Regelung, wonach den Abschreibungen die um Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen sind, widerspricht dem nach dem neuen Haushaltsrecht für Gemeinden aus Transparenzgründen für Ansatz und Bewertung

des kommunalen Vermögens geltenden Bruttogrundsatz (Saldierungsverbot). Soweit bisher so verfahren wurde, kann bei den Abschreibungen weiterhin von den gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgegangen werden. Künftig soll als Regelfall gelten, dass den Abschreibungen die ungekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde gelegt und die Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter passiviert und jährlich mit einem durchschnittlichen Abschreibungssatz aufgelöst werden. Per Saldo ist das finanzwirtschaftliche Ergebnis dasselbe, weil die höheren Abschreibungen (Aufwand) infolge der höheren Abschreibungsbasis durch die Passivierung der Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse und Auflösung (Ertrag) kompensiert werden. Von der Regel kann beispielsweise aus Vereinfachungsgründen abgewichen werden, wenn dies zur Erfüllung steuerrechtlicher Anforderungen zweckmäßig ist. Der in der kommunalen Praxis erforderliche Spielraum zwischen Brutto- und Nettomethode bleibt damit erhalten.

Zu Buchstabe c

Die Neufassung von Absatz 4 Satz 2 ist eine Klarstellung insbesondere für Benutzungsgebühren, für die in der Satzung in der Regel nur die Gebührensätze je Maßstabseinheit bestimmt werden (z. B. für den Wasserbezug oder die Abwasserbeseitigung). Der Rationalisierungsvorteil durch die Gebührenermächtigung im Einzugsermächtigungsverfahren kann sich nur auf den jeweiligen Zahlungsvorgang beziehen. Er ist nicht abhängig von der Höhe der jeweils einzuziehenden mengenbezogenen Gebühr, so dass Gebührenermächtigungen nur pauschal je Abbuchungsvorgang in Betracht kommen können.

Zu Nummer 6 (§ 23 Anteil des Beitragsberechtigten)

Die in Absatz 1 bisher zusammengefassten Regelungen über den Mindestanteil der Gemeinde an den beitragsfähigen Kosten nach § 30 (Anschlussbeiträge) und nach § 35 (Erschließungsbeiträge) werden wegen der Unterschiede bei der Festsetzung eines höheren Gemeindeanteils (in der Regel in der Globalberechnung bzw. in der Erschließungsbeitragssatzung) in den Absätzen 1 und 2 getrennt geregelt (Nummer 6 Buchst. a und b). Die Fassung des § 23 Abs. 2 (neu) dient vor allem der Klarstellung für das Erschließungsbeitragsrecht. Im Schrifttum wird die Meinung vertre-

ten, es bestehe eine Verpflichtung, in der Erschließungsbeitragsatzung die Höhe des Gemeindeanteils nach Straßentypen und innerhalb dieser nach Teileinrichtungen zu staffeln. Dies war mit der Neuregelung des Erschließungsbeitragsrechts als Landesrecht jedoch nicht beabsichtigt. Der Mindestanteil der Gemeinden an den beitragsfähigen Erschließungskosten (§ 35) beträgt einheitlich 5 %. Durch die neue Regelung kann durch Satzung nunmehr ein höherer Anteil für bestimmte Erschließungsanlagen (Sammelstraßen und -wege, Parkflächen, Grünanlagen und Kinderspielplätze sowie Lärmschutzanlagen) festgesetzt werden.. Die Änderung des bisherigen Absatzes 2 und die Änderung der Absatzfolge sind redaktionelle Folgeänderungen (Nummer 6 Buchst. c).

Zu Nummer 7 (§ 28 Stundung bei land- und forstwirtschaftlicher sowie kleingärtnerischer Nutzung)

Die Streichung des letzten Halbsatzes in § 28 Abs.1 Satz 2 hat zur Folge, dass die für die Beitragsstundung erforderliche Abgrenzung der landwirtschaftlich von den nicht landwirtschaftlich genutzten Teilflächen eines Grundstücks ausschließlich anhand der tatsächlichen landwirtschaftlichen Nutzung erfolgt. Die nach aktueller Rechtslage zusätzlich erforderliche baurechtliche Beurteilung der grundbuchmäßigen Abschreibung der Teilfläche ohne Übernahme einer Baulast entfällt. Diese zusätzliche Voraussetzung steht in bestimmten Fällen bebauter Grundstücke und Teilflächen im Widerspruch zu § 28 Abs. 1 Satz 3 KAG und führt zu Schwierigkeiten in der Anwendung der Stundungsregelung. Die ersatzlose Streichung dient damit der Verwaltungsvereinfachung und hat darüber hinaus zur Folge, dass die Stundungsregelung für die Beitragsschuldner besser nachvollziehbar ist.

Zu Nummer 8 (§ 30 Beitragsfähige Kosten)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung von Nummer 5 Buchst. b (Änderung des § 14 Abs. 3).

Zu Nummer 9 (§ 35 Beitragsfähige Erschließungskosten)

Zu Buchstabe a

Mit der Ergänzung von Absatz 1 Nr. 2 wird klargestellt, dass zu den Kosten des Anschlusses an andere Verkehrsanlagen auch die Kosten für Kreuzungen und Einmündungen gehören. Der Begriff der Kreuzungen schließt auch Kreisverkehrsplätze als bautechnisch besonders gestaltete höhengleiche Kreuzungen ein.

Zu Buchstabe b

Zu Absatz 1 Nr. 1 wird auf Vorschlag des Gemeindetags klargestellt, dass im Falle einer erschließungsbeitragspflichtigen Zuteilung im Sinne des § 57 Satz 4 und des § 58 Abs. 1 Satz 1 BauGB auch der Wert nach § 68 Abs. 1 Nr. 4 BauGB zu den Erwerbskosten gehört (vgl. auch § 128 Abs. 1 Satz 3 BauGB).

Zu Nummer 10 (§ 43 Kurtaxe)

Zu Buchstabe a

Die Ergänzung von Absatz 1 Satz 1 soll klarstellen, dass eine den Kur- und Erholungsgästen gebotene Möglichkeit zur kostenlosen Benutzung des öffentlichen Personennahverkehrs zu den zu Kur- und Erholungszwecken bereitgestellten Einrichtungen und Veranstaltungen gehören und die dafür anfallenden Kosten zu den Kosten rechnen, die mit der Kurtaxe gedeckt werden können. In der Regel kann dieses Angebot nur durch die Zugehörigkeit der Gemeinde zu einem überregionalen Verbund realisiert und von den Kur- und Erholungsgästen nur mit der Kur- und Gästekarte der Gemeinde kostenlos genutzt werden. Das im Süd- und Nordschwarzwald für die Kur- und Erholungsgäste sehr erfolgreich praktizierte „Konus-System“ (kostenlose Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs) könnte ohne Kurtaxefinanzierung nicht bestehen.

Zu Buchstabe b

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung von Nummer 5 Buchstabe c (Änderung der Satzfolge in § 14 Abs.3).

Zu Artikel 11 (Änderung des Finanzausgleichsgesetzes)

Vorgesehen ist, § 2 Nr. 10 zu streichen. Die nunmehr anfallenden Umsetzungskosten sollen von den Beteiligten selbst getragen werden, sodass es künftig keiner weiteren Vorwegentnahmen aus der Finanzausgleichsmasse A mehr bedarf.

Zu Artikel 12 (Neubekanntmachung)

Der Gesetzentwurf sieht eine Neubekanntmachung vor, weil die Gemeindeordnung in der Fassung vom 24. Juli 2000 (GBl. S. 578, ber. S. 698) inzwischen mehrfach geändert worden ist.

Zu Artikel 13 (Schluss- und Übergangsvorschriften)

Die im Gesetz enthaltenen, in Absatz 1 Satz 1 im einzelnen bezeichneten Vorschriften über die Kommunale Doppik sollen zum 1 Januar 2009 in Kraft treten. Die übrigen Vorschriften des Gesetzes treten am Tage nach seiner Verkündung in Kraft. In Verbindung mit dem in Absatz 2 bestimmten Haushaltsjahr 2016 als spätestem Zeitpunkt für die Anwendung des neuen Haushaltsrechts wird damit der Übergangszeitraum verbindlich auf sieben Jahre festgelegt. Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zum 1. Januar 2009 wird eine allgemeinverbindliche gesetzliche Grundlage für die Einführung des neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen geschaffen. Damit erhalten alle Gemeinden und der kommunale Datenverbund für die Umstellung

ihrer Haushaltswirtschaft auf die neuen Regeln Planungssicherheit. Zugleich liegen dann auch die Ermächtigungen für den Erlass von Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften vor, so dass auch die untergesetzlichen Regelungen alsbald erlassen werden können.

Mit dem in Absatz 2 festgelegten Haushaltsjahr 2016 als spätestem Zeitpunkt für die Anwendung des neuen Haushaltsrechts steht den Kommunen, ein großzügig bemessener Übergangszeitraum für die Umstellung der Datenverarbeitungssysteme, die Weiterbildung der Beschäftigten, die Umstellung der Haushaltswirtschaft, die Vermögenserfassung und -bewertung und die Vorbereitung der Eröffnungsbilanzen zur Verfügung. Die Regelungen in Artikel 1 Nr. 24 über den Gesamtabchluss (§ 95a GemO neu) sind von den betroffenen Gemeinden spätestens ab dem Haushaltsjahr 2018 anzuwenden. Für die betroffenen Kommunen steht damit nach der Umstellung der Kernverwaltung auf das neue Haushaltsrecht zur Vorbereitung ihres ersten Gesamtabchlusses eine ausreichend bemessene Übergangszeit zur Verfügung.

Mit dem Inkrafttreten der Vorschriften über die Kommunale Doppik zum 1. Januar 2009 geht die Erprobungsphase, in der die Kommunen freiwillige Reformschritte auf Grund der haushaltsrechtlichen Experimentierklausel (§ 146 GemO) unternehmen konnten, zu Ende. Aus diesem Grund wird die Experimentierklausel mit Wirkung vom Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes aufgehoben. Wie Absatz 3 zum Ausdruck bringt, bleiben die für die freiwillige Einführung der Kommunalen Doppik bis zur Verkündung dieses Gesetzes erteilten Ausnahmegenehmigungen bis zum Ende des laufenden Haushaltsjahres, in dem dieses Gesetz verkündet wird, wirksam. Damit wird dem Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit Rechnung getragen. Im Anschluss daran gelten für diese Kommune die allgemeinen Übergangsbestimmungen nach Absatz 2. Sofern bei den Pilotkommunen das auf der Grundlage der Gesetzes- und Verordnungsentwürfe eingeführte Haushalts- und Rechnungswesen Anpassungen an die nach Inkrafttreten dieses Gesetzes geltenden Vorschriften über die Kommunale Doppik erfordern, die nicht bereits bis zum Ende des laufenden Haushaltsjahres, in dem dieses Gesetz verkündet wird, vorgenommen werden können, so kann die obere Rechtsaufsichtsbehörde die für die Umstellung auf die Kommunale Doppik erteilten Ausnahmegenehmigungen um höchstens ein weiteres Haushaltsjahr verlängern.

Nach Absatz 4 können die Gemeinden freiwillig einen früheren Zeitpunkt für den Übergang auf das neue Haushaltsrecht wählen. Dies kommt für solche Gemeinden in Betracht, die bereits mit den entsprechenden Vorbereitungen begonnen haben. Die Regelung ermöglicht es außerdem den kommunalen Datenverarbeitungseinrichtungen, die Umstellungsarbeiten entsprechend ihren Arbeitskapazitäten zeitlich zu staffeln.

Absatz 5 schreibt vor, dass beim Übergang auf das neue Haushaltsrecht eine Eröffnungsbilanz zu erstellen ist. Auf diese sind die für die Bilanz beim Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden. Nachdem auch Ergebnisse der letzten Jahresrechnung in die Eröffnungsbilanz einfließen, kann die Eröffnungsbilanz erst nach der Feststellung der letzten Jahresrechnung vorgelegt werden. Die Eröffnungsbilanz ist jedoch spätestens bis zum Ende des Haushaltsjahres der Rechtsaufsichtsbehörde, der Prüfungsbehörde (§ 113 GemO) und - soweit eingerichtet - dem Rechnungsprüfungsamt vorzulegen. Um erforderliche Berichtigungen zeitnah vornehmen zu können, soll sie innerhalb von sechs Monaten nach Vorlage durch das Rechnungsprüfungsamt und innerhalb eines Jahres nach Abschluss des Haushaltsjahres zusammen mit dem ersten Jahresabschluss durch die Prüfungsbehörde geprüft werden.

Die Bestimmungen des Absatzes 6 sollen, soweit erforderlich, den einzelnen Gemeinden vor allem hinsichtlich des Haushaltsausgleichs den Übergang auf das neue Haushaltsrecht erleichtern. Allerdings müssen auch während der Übergangsfrist mindestens die Anforderungen an den Haushaltsausgleich nach dem bisherigen Recht erfüllt werden. Die Bestimmungen sollen zudem bewirken, dass Gemeinden, die frühzeitig umsteigen, durch auflaufende reformbedingte Fehlbeträge gegenüber später umsteigenden Gemeinden nicht benachteiligt werden. Deshalb können während der Übergangszeit nicht erwirtschaftete Abschreibungen und Rückstellungen bereits beim Jahresabschluss des laufenden Haushaltsjahres auf das Basiskapital verrechnet werden. Davon ausgenommen ist die Rückstellung für Abfalldeponien wegen europarechtlicher Vorgaben zur Gebührenbemessung. Ausgenommen ist auch die Rückstellung für ausgleichspflichtige Gebührenüberschüsse, weil diese Rückstellungen aus den entsprechenden Erträgen gebildet werden kann.

Absatz 7 enthält eine Evaluationsklausel. Danach soll nach Ablauf des Haushaltsjahres 2017 auf Grund der bis dahin bestehenden Erfahrungen mit den neuen Regeln zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen geprüft werden, ob sich diese bewährt haben. Um den Evaluationsaufwand in Abhängigkeit des Informationsnutzens zu begrenzen, kann die Überprüfung auf bestimmte Regelungen beschränkt werden. Der späteste Zeitpunkt für die Überprüfung, zwei Jahre nach dem spätesten Umstellungszeitpunkt, ist so gewählt, dass die Überprüfung auf der Grundlage von umfangreichen und längerfristigen Erfahrungen erfolgen kann und Zufälligkeiten keine entscheidende Rolle spielen. Die Evaluationsklausel steht bei einem entsprechenden Bedürfnis einer früheren Überprüfung nicht entgegen.

LEITFADEN ZUR BILANZIERUNG

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

**Noch nicht vollständig abgestimmter
ENTWURF**

Arbeitsfassung!

Sehr geehrte Damen und Herren,
dieser Leitfaden wird inhaltlich und redaktionell noch
überarbeitet!

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

Stand: 29. Oktober 2007

Inhaltsverzeichnis

<u>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....</u>	17
<u>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</u>	19
<u>VORWORT</u>	20
<u>1 EINLEITUNG.....</u>	20
1.1 Kurze Einführung in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	24
1.2 Rechtliche Vorschriften GemO/GemHVO/GemKVO.....	28
1.2.1 Vertrauensschutz durchgeführter Bewertungen.....	29
1.3 Referenzmodelle und Auslegungshilfen	29
<u>2 PROJEKTABLAUF.....</u>	31
2.1 Projektplan / Zeitlicher Ablauf.....	31
2.2 Entscheidungsgrundlagen	31
<u>3 ERÖFFNUNGSBILANZ (ERSTERFASSUNG UND ERSTBEWERTUNG)</u>	32
3.1 Allgemeine Ansatz- und Bewertungsgrundsätze.....	34
3.1.1 Grundsatz für die Bilanzierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes	34
3.1.2 Grundsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 62 Abs. 1 bzw. § 44 GemHVO.....	38
3.1.2.1 Anschaffungskosten beziehungsweise Herstellungskosten	40
3.1.2.2 Anschaffungskosten.....	40
3.1.2.3 Herstellungskosten	42
3.1.2.4 Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand	46
3.1.2.5 Ausschlaggebender Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt ...	47
3.1.2.6 Bestandteile der Herstellungskosten (Übersicht)	49
3.1.2.7 Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten	51
3.1.3 Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWGs)	53
3.1.3.1 Rechtsgrundlagen.....	53
3.1.3.2 Tatbestandsvoraussetzungen	53

3.1.3.3	Rechtsfolgen	55
3.1.4	Ansatz von Erfahrungswerten als Alternative zu § 62 Absatz 1 GemHVO	56
3.1.4.1	§ 62 Abs. 3 GemHVO – Erfahrungswerte zum 1. Januar 1974....	56
3.1.4.2	§ 62 Abs. 2 Satz 1 GemHVO – Ansatz von Erfahrungswerten bei nicht ermittelbaren AHK	58
3.1.5	Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Stichtag der Eröffnungsbilanz und 6 Jahre zurück (§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO)	59
3.1.6	Spezialregelung: Bewegliche Vermögensgegenstände, älter als 6 Jahre (§ 62 Abs. 1 Satz 3).....	59
3.1.7	Spezialregelung für Vermögensgegenstände im Anlagenachweis und in der Vermögensrechnung (§ 62 Abs. 1 Satz 2 GemHVO).....	60
3.1.8	Gültigkeit der angesetzten Anschaffungs- und Herstellungskosten für Folgejahre (§ 62 Absatz 8 GemHVO)	60
3.1.9	Ansatz von abgeschriebenem Vermögensgegenständen.....	60
3.1.10	Grundsätzliche Aussage zu den Nutzungsdauern.....	62
3.1.11	Bilanzielle Zuordnung von Anlagegegenständen die auch von BgA genutzt werden.....	62
<u>AKTIVSEITE</u>		<u>63</u>
3.2	Einzelregelungen zur erstmaligen Bewertung (Eröffnungsbilanz)	63
3.3	Bewertung von immateriellen Vermögensgegenständen	63
3.3.1	Definition.....	64
3.3.2	Bewertung.....	64
3.3.3	Negativabgrenzungen	65
3.4	Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	65
3.4.1	Datenermittlung für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken	65
3.4.2	Wertermittlung	66
3.4.3	Bewertungsvorgehen	69
3.4.3.1	Ermittlung der Nutzungsarten der Grundstücke	69
3.4.3.2	Bewertung.....	69

3.4.4	Bewertung von Waldflächen	69
3.4.4.1	Datenermittlung für die Bewertung.....	69
3.4.4.2	Wertermittlung.....	70
3.4.4.3	Bewertungsvorgehen	71
3.4.5	Bewertung von Naturdenkmälern	72
3.4.6	Bewertung von Grünflächen, Spielplätzen und Kleingartenanlagen	72
3.4.6.1	Grünflächen	72
3.4.6.2	Ackerland.....	75
3.4.6.3	Selbständige Spielplätze.....	76
3.4.6.3.1	Bewertung von Grund und Boden.....	76
3.4.6.3.2	Bewertung von Rasenflächen und Bewuchs bei Spielplätzen.....	77
3.4.6.3.3	Bewertung von Aufbauten	77
3.4.6.3.4	Erneuerung von Spielplätzen.....	78
3.4.6.4	Kleingartenanlagen	78
3.4.6.4.1	Bewertung von Grund und Boden.....	79
3.4.6.4.2	Bewertung des Aufwuchses (Rasenfläche und Bewuchs)	79
3.4.6.4.3	Bewertung von Aufbauten	79
3.4.7	Bewertung von Gebäuden	79
3.4.7.1	Verschiedene Verfahren der Gebäudebewertung.....	80
3.4.7.2	Bewertung nach rückindizierten Gebäudeversicherungswerten.....	80
3.4.7.3	Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Bewertungsverfahren bei Gebäuden	82
3.4.8	Bewertung von Erbbaurechten	85
3.4.9	Bewertung von Miteigentumsanteilen	86
3.4.10	Bewertung von Sportanlagen	87
3.4.10.1	Datenermittlung.....	87
3.4.10.2	Bewertung der Grundstücke von Sportanlagen	88
3.4.10.3	Bewertung der Gebäude und Sportgeräte von Sportanlagen	89
3.4.10.4	Aufbauten bei Sportanlagen.....	90
3.5	Bewertung von Infrastrukturvermögen	90
3.5.1	Allgemein	91

3.5.2	Bewertung von Grund und Boden.....	91
3.5.2.1	Datenermittlung für die Bewertung von Grund und Boden.....	92
3.5.2.2	Wertermittlung von Grund und Boden.....	92
3.5.3	Bewertung des Straßenkörpers.....	93
3.5.3.1	Datenermittlung für die Bewertung des Straßenkörpers	93
3.5.3.2	Wertermittlung für den Straßenkörper.....	93
3.5.3.3	Straßenzubehör	96
3.5.3.4	Umbaumaßnahmen am Straßenkörper	97
3.5.4	Bauwerke.....	98
3.5.5	Bewertung von Gewässern und deren Bauwerke (unbebaute Grundstücke)	100
3.5.5.1	Definition Gewässer.....	100
3.5.5.2	Bewertung von Grund und Boden.....	100
3.5.5.3	Bewertung der Gewässer.....	101
3.5.5.4	Bewertung der Gewässerbauwerke	101
3.5.5.5	Bewertung von Renaturierungsmaßnahmen bei Gewässern.....	102
3.5.6	Bewertung von Brunnenanlagen.....	102
3.6	Bewertung von Bauten auf fremden Grundstücken	103
3.7	Bewertung von Kunstwerken, Archivgut und Kulturdenkmälern	103
3.7.1	Kunst am Bau.....	106
3.7.2	Kunstgegenstände die nicht mit einem Gebäude / Bau verbunden sind	106
3.7.3	Kulturdenkmäler	106
3.7.4	Historische Funde.....	106
3.8	Bewertung von beweglichen Vermögensgegenständen.....	107
3.8.1	Bewegliches Sachanlagevermögen	107
3.8.2	Bewertung von Inventar (Einrichtungsgegenstände).....	107
3.8.3	Bewertung von Tieren	108
3.8.4	Bewertung von Vorräten	108
3.9	Bewertung und Zurechnung bei Leasingverträgen	110
3.9.1	Zuordnung zum Leasinggeber oder –nehmer aufgrund steuerlicher	

Indizien	111
3.9.2 Zuordnung zum Leasinggeber oder –nehmer aufgrund vertraglicher Festlegungen	112
3.9.2.1 Allgemeine Beschreibung des Geschäftsprozesses	112
3.9.2.2 Operating Leasing.....	113
3.9.3 Finanzierungs-Leasing / Verdeckte Ratenkäufe.....	114
3.10 Bewertung von Beteiligungen und Anteilen an verbundenen Unternehmen	117
3.10.1 Begriffsbestimmungen.....	118
3.10.2 Bewertungsverfahren für Beteiligungen.....	120
3.10.2.1 Bewertung von Beteiligungen mit den Anschaffungs- / Herstellungskosten	120
3.10.2.2 Bewertung von Beteiligungen mit dem anteiligen Eigenkapital..	122
3.10.2.3 Hinweis zu Beteiligungen an BgA	122
3.10.2.4 Empfehlung für die Vorgehensweise bei der Bewertung von Beteiligungen	123
3.11 Bewertung von Sondervermögen.....	124
3.11.1 Stiftungen	124
3.11.1.1 Rechtlich selbständige kommunale Stiftungen (rechtsfähige Stiftungen).....	124
3.11.1.2 Rechtlich unselbständige örtliche Stiftungen (nichtrechtsfähige Stiftungen).....	124
3.11.2 Bewertung von Eigenbetrieben	125
3.12 Bewertung von Ausleihungen.....	127
Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.4; Kontengruppe 13	127
Begriff und Inhalt.....	127
3.13 Bewertung von Wertpapieren	128
3.13.1 Begriff des Wertpapiers	128
3.13.2 Einteilung von Wertpapieren	129
3.13.3 Bewertung	130
3.14 Bewertung von Forderungen (privat- und öffentlichrechtliche) 130	
3.14.1 Grundsätzliches	130

3.14.2	Wertberichtigung auf Forderungen.....	131
3.14.2.1	Einzelwertberichtigung auf Forderungen	131
3.14.2.2	Pauschalwertberichtigung auf Forderungen.....	132
3.15	Liquide Mittel	132
3.16	Vermögenstrennung	134
3.16.1	Grundsatz der Vermögenstrennung § 40 Abs. 5 GemHVO	134
3.16.2	Erläuterungen zur Spezialregelung realisierbares Vermögen	134
3.16.3	Realisierbares Sachvermögen.....	135
3.16.3.1	Definition des Begriffs "realisierbares Sachvermögen"	135
3.16.3.2	Ermittlung des Veräußerungswerts und jährliche Neufeststellung der Werte	135
3.16.3.3	Fazit.....	137
3.17	Bewertungsvereinfachungsmethoden	139
3.17.1	Überblick über die rechtlichen Aussagen zu den Bewertungsvereinfachungsmethoden.....	139
3.17.2	Festwertverfahren.....	142
3.17.2.1	Voraussetzungen für die Festwertbewertung.....	143
3.17.2.2	Ermittlung des Festwertes.....	145
3.17.2.2.1	Ermittlung für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	145
3.17.2.2.2	Ermittlung für Gegenstände des Sachanlagevermögens	145
3.17.2.2.3	Behandlung der Ersatzbeschaffungen und Veräußerungen von Gegenständen aus einem Festwert	151
3.17.2.2.4	Übergang vom Festwert zur Einzelbewertung	152
3.17.3	Gruppenbewertung.....	152
3.17.3.1	Reine Durchschnittsbewertung	154
3.17.3.2	Gruppenbewertung mit Durchschnittswerten	155
3.17.3.3	Reine Gruppenbewertung	155
3.17.3.4	Ermittlung des gewogenen Durchschnittswerts	155
3.17.3.5	Einfache Wertermittlungsmethode	156
3.17.3.6	Verfeinerte Wertermittlungsmethode	157
3.17.4	Sammelbewertung (nach einem Verbrauchsfolgeverfahren)	158

<u>AKTIV- UND PASSIVSEITE</u>	<u>162</u>
3.18 Behandlung von Investitionszuschüssen / Abzugskapital	162
3.18.1 Grundsatz	162
3.18.2 Abzugskapital (Definition und Ermittlung der Höhe).....	162
3.18.3 Behandlung von erhaltenen Investitionszuweisungen	163
3.18.3.1 Bruttoausweis /-methode	163
3.18.3.2 Nettoausweis /-methode	164
3.18.4 Behandlung von geleisteten Investitionszuschüssen.....	165
3.19 Bewertung von Schenkungen, Spenden und Erbschaften	167
3.19.1 Sachschenkungen	167
3.19.2 Geldspenden	167
3.19.3 Erbschaften	168
3.20 Rechnungsabgrenzungen (siehe auch Bilanzierungsrichtlinie).....	168
3.20.1 Aktive Rechnungsabgrenzung	169
3.20.1.1 Aktive Rechnungsabgrenzung im Sinne des § 48 Abs. 1 GemHVO	169
3.20.1.2 Verbindlichkeiten > Ausgabebetrag (§ 48 Abs. 3 GemHVO)	170
3.20.2 Passive Rechnungsabgrenzung	170
3.21 Erschließung.....	172
3.21.1 Bewertung von Erschließungsbeiträgen bei Neubau- oder Erschließungsgebieten	172
3.21.2 Behandlung von Ausgleichsmaßnahmen nach § 135 a BauGB im Rahmen der Erschließung	172
3.21.3 Sonderfälle der Erschließungsfinanzierung.....	173
3.21.3.1 Echter Erschließungsvertrag.....	173
3.21.3.2 Durchführungsvertrag zum Vorhaben- und Erschließungsplan..	174
3.21.3.3 Finanzierungsverträge (kreditähnliche Rechtsgeschäfte)	174
<u>PASSIVSEITE</u>	<u>176</u>
3.22 Kapitalrücklagen.....	176
3.22.1 Basiskapital.....	176
Exkurs: Eigenkapital und Haushaltsausgleich	176

3.22.2 Rücklagen	177
3.22.3 Ergebnis	178
3.22.4 Sonderposten	179
3.22.4.1 Sonderposten für Investitionszuweisungen.....	180
3.22.4.2 Sonderposten für Investitionsbeiträge.....	181
3.23 Rückstellungen	182
3.23.1 Allgemeine Definitionen des Begriffs Rückstellungen (HGB)	182
3.23.1.1 Statische Rückstellungsinterpretation (Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten)	182
3.23.1.2 Dynamische Rückstellungsinterpretation (Aufwandsrückstellungen)	182
3.23.1.3 Definition der Rückstellungen	183
3.23.2 Passivierungsgrundsätze für Verbindlichkeitsrückstellungen	183
3.23.3 Passivierungsgrundsätze für Aufwandsrückstellungen	184
3.23.4 Abgrenzung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen	185
Schulden.....	185
3.23.5 Hintergrund für das Kommunale Haushaltsrecht	186
3.23.6 Bildung von Rückstellungen	187
3.23.7 Verbrauch von Rückstellungen	187
3.23.8 Auflösung von Rückstellungen	187
3.23.8.1 Sonderfall.....	187
3.23.9 Nachholung von Rückstellungen	188
3.23.9.1 Unterlassene Rückstellung	188
3.23.10 Bewertung von Rückstellungen	189
3.23.10.1 Rangfolge der Bewertung von Rückstellungen:	189
3.23.11 Pensionsverpflichtungen	190
3.23.11.1 Jährliche Bewertung der Pensionsrückstellungen.....	191
3.23.12 Bewertung der Beihilferückstellungen	192
3.23.13 Bilanzierungszeitpunkt	193
3.23.14 Inanspruchnahme von Pensionsrückstellungen	194
3.23.15 Lohn- und Gehaltsrückstellungen; Rückstellungen für Altersteilzeit und ähnliche Maßnahmen (§ 41 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO)	195

3.23.15.1 Rückstellungen für Altersteilzeit	195
3.23.15.2 Rückstellungen für ähnliche Maßnahmen	198
3.23.16 Instandhaltungsrückstellungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO)	198
3.23.16.1 Voraussetzungen	202
3.23.17 Nachsorgerückstellungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO).....	204
3.23.18 Rückstellungen für den Ausgleich von ausgleichspflichtigen Gebührenüberschüssen (§ 41 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO)	205
3.23.19 Altlastensanierungsrückstellungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 6 GemHVO).	205
3.23.19 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen (§ 41 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO).....	206
3.23.20 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs	206
3.23.20.1 Saldierung von Verbindlichkeiten und Forderungen aus dem Finanzausgleich	210
3.23.20.2 Bewertung	211
3.23.20.3 Landkreisspezifische Besonderheiten.....	212
3.23.21 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen	212
3.23.21.1 Gemeinde als Steuerschuldnerin	212
3.23.21.2 Gemeinde als Steuergläubigerin.....	213
3.23.22 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren (§ 41 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO)	213
3.23.22.1 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften.	214
3.23.22.2 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Gewährleistungen	214
3.23.21.3 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren	214
3.24 Bewertung von Verbindlichkeiten	217
3.24.1 Definition Verbindlichkeiten	217
3.24.2 Rechtliche Vorschriften.....	217
3.24.3 Einzelne Erläuterungen der Verbindlichkeitenarten	218

4	<u>BILANZANSÄTZE / WERTKORREKTUREN.....</u>	221
4.1	Wertkorrekturen.....	221
5	<u>ABLEITUNG DER BILANZPOSITIONEN AUS DEM KAMERALEN RECHNUNGSWESEN</u>	234
5.1	Überleitungen aus dem Verwaltungshaushalt	236
5.1.1	Kasseneinnahmereste.....	236
5.1.1.1	Soll > Ist.....	236
5.1.1.2	Soll < Ist.....	237
5.1.1.3	Empfehlung zum Umgang mit Kassenresten.....	237
5.1.2	Haushaltseinnahmereste	237
5.1.3	Kassenausgabereste	238
5.1.3.1	Soll > Ist.....	238
5.1.3.2	Soll < Ist.....	238
5.1.4	Haushaltsausgabereste	239
5.1.4.1	Leistung an die Gemeinde erbracht / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr	239
5.1.4.2	Leistung an die Gemeinde erbracht/ Rechnung liegt noch nicht vor	240
5.1.4.3	Rechtliche Verpflichtung eingegangen (Auftrag erteilt) / Leistung noch nicht erbracht	240
5.1.4.4	Nicht ausgeschöpfte kamerale Ausgabeermächtigungen	241
5.1.5	Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten.....	241
5.1.6	Zuführung des Verwaltungshaushalts an den Vermögenshaushalt oder umgekehrt.....	242
5.2	Überleitungen aus dem Vermögenshaushalt	242
5.2.1	Kassenreste	242
5.2.2	Haushaltseinnahmereste	242
5.2.2.1	Haushaltseinnahmereste für Kreditaufnahmen.....	242
5.2.2.2	Haushaltseinnahmereste für Zuweisungen und Zuschüsse für investive Maßnahmen.....	243
5.2.3	Haushaltsausgabereste	243
5.2.3.1	Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt vor /	

Zahlungstermin im Folgejahr	243
5.2.3.2 Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt noch nicht vor	244
5.2.3.3 Rechtliche Verpflichtung eingegangen / Leistung noch nicht erbracht	244
5.2.3.4 Nicht ausgeschöpfte Ausgabeermächtigungen	245
5.2.4 Überschüsse und Fehlbeträge im Vermögenshaushalt	245
5.2.5 Verpflichtungsermächtigungen (§ 86 GemO kameral)	245
5.3 Übernahme von Werten aus dem Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge	246
5.3.1 Vorschüsse und Verwahrgelder	246
5.3.2 Werte aus der Geldvermögensrechnung	246
5.3.3 Keine unmittelbare Überleitung der kameralen „allgemeinen“ Rücklage in die Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage	247
5.3.4 Übernahme auch der kameralen „Sonderrücklagen“	248
5.3.5 Innere Darlehen	248
5.3.6 Buchmäßiger Kassenbestand (Bestand auf den Bankkonten und Bargeld am Eröffnungsbilanzstichtag)	249
5.3.7 Weitere Quellen des kameralen Haushalts- und Rechnungswesens, die für die Eröffnungsbilanz unmittelbar bzw. als Kontrollinstrument herangezogen werden können:	249
<u>6 INVENTURRICHTLINIE</u>	<u>250</u>
<u>7 BILANZIERUNG IM LAUFENDEN BETRIEB</u>	<u>280</u>
7.1 Bilanzwahlrecht (laufender Betrieb) siehe auch Eröffnungsbilanz	280
7.2 Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten	280
7.3 Wertkorrekturen in der Bilanz (z.B. außerordentliche Abschreibung)	287
7.4 Rückstellungen (Siehe auch Eröffnungsbilanz)	287
7.5 Rechnungsabgrenzungen (siehe auch Eröffnungsbilanz)	287
7.6 Behandlung des Umlaufvermögens (siehe auch Eröffnungsbilanz)	287

(z.B. Vorräte)	287
7.7 Aktivierung von Straßenkörper in Neubau- und Erschließungsgebieten.....	287
7.8 Gebäudeabbrüche	288
8 KONZERNRICHTLINIE.....	290
9 ANLAGEN.....	291
9.1 Anlage : Bewertungslexikon	292
9.2 Anlage : Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte (wird noch überarbeitet).....	298
9.3 Anlage: Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand	316
9.3.1 GemHVO	316
9.3.2 Bisheriges Gemeindewirtschaftsrecht.....	316
9.3.3 HGB	319
9.3.4 EStG und EStR	319
9.3.5 Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg 323	
9.3.6 Zuordnung von Betriebsvorrichtungen und Gebäudebestandteilen 324	
9.3.7 Empfehlung zur Erfassung von Vermögensgegenständen die im Vermögenshaushalt geführt werden.....	325
9.4 Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten Hinweis auf die IPSAS	325
9.5 Anlage: Bewertung von Tieren	327
9.5.1 Fallkonstellationen bei kommunalen Tierbeständen	327
9.5.2 Exkurs: Bewertung von Zootieren	327
9.5.1 Zusammenfassung Bewertung von Tieren (Schaubilder).....	329
9.6 Anlage: BMF Schreiben mit Erläuterungen - Bewertung von Tieren.....	331
9.7 Anlage: Richtlinien für die Ermittlung und Prüfung des Verkehrswerts von Waldflächen und für Nebenentschädigungen	341
9.8 Anlage: Leasingverträge und BMF Schreiben.....	354

9.9	Anhang zu den Amtlichen Hinweisen 2005 zu den Einkommensteuer-Richtlinien: Leasing	361
9.9.1	Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter	362
9.9.2	Ertragsteuerliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter	367
9.9.3	Steuerrechtliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber	371
9.9.4	Ertragsteuerliche Behandlung von Teilamortisations-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter	373
9.10	Anlage: Leasing – Vorgehen im Planungs- und Bewirtschaftungsprozess mit SAP	376
9.10.1	Vorgehen im Planungsprozess mit SAP	376
9.10.1.1	Planungsprozess Operate Lease	376
9.10.1.2	Planungsprozess Capital Lease	376
9.10.1.3	Planungsprozess Cross Border Leasing	377
9.10.2	Vorgehen im Bewirtschaftungsprozess	378
9.10.2.1	Bewirtschaftungsprozess Operating Lease	378
	Bewirtschaftungsprozess Capital Leasing	379
9.10.2.2	Szenario	380
9.10.3	Vorgehen im Jahresabschluss	382
9.10.4	Ableitung in die Finanzrechnung	382
9.11	Anlage: Sammelbewertungsverfahren	384
9.11.1	Übersicht über die Zulässigkeit der Sammelbewertung	384
9.11.2	Fifo-Verfahren (first in – first out)	384
9.11.3	Lifo-Verfahren (last in – first out)	385
9.11.4	Hifo-Verfahren (highest in – first out)	386
9.11.5	Lofo-Verfahren (lowest in – first out)	387
9.12	Anlage: Referenzmodelle	388
9.12.1	Handelsgesetzbuch (HGB)	388
9.12.2	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	389
9.12.2.1	Geltungsbereich der IPSAS	390

9.12.2.2	Warum IPSAS?	390
9.12.2.3	Entstehung der IPSAS	391
9.12.2.4	Cash Basis of Accounting versus Accrual Basis of Accounting .	391
9.12.2.5	Elemente eines IPSAS-Jahresabschlusses	392
9.12.2.6	Die Standards	392
9.12.2.7	Zunehmende Bedeutung von internationalen Rechnungslegungsstandards.....	395
9.12.2.8	IPSAS und die Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Deutschland.....	396
9.12.2.9	Nachteile der alleinigen Ausrichtung am Referenzmodell HGB und der Nichtberücksichtigung der IPSAS	397
9.12.2.10	Anwendungschancen und –hemmnisse für die IPSAS in Deutschland.....	398
9.12.2.11	Literatur und Quellen	399
9.12.3	Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg	399
9.13	Anlage: Korrekturwerte / Wertberichtigung.....	401
9.13.1	Korrekturwerte	401
9.13.2	Niederstwertprinzip	401
9.13.3	Weitere Wertkorrekturen der Vermögenswerte.....	403
9.13.4	Zuschreibungen bei Wegfall des Grundes für eine außerplanmäßige Abschreibung (Beibehaltungswahlrecht/Wertaufholungsgebot) ...	404
9.13.5	Höchstwertprinzip für Schulden.....	404
9.13.6	Wertkorrekturen nach Steuerrecht (für BgA relevant).....	405
9.13.7	Verbote, Pflichten und Wahlrechte zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen nach HGB und Steuerrecht.....	405
9.13.8	Wertkorrekturen nach IPSAS/IAS im Vergleich zum HGB.....	407
9.14	Anlage: Überblick über die rechtlichen Aussagen der IFRS zu den Bewertungsvereinfachungsmethoden	410
9.15	Anlage: Sachwertverfahren	411
9.15.2	Vereinfachte Checkliste zur Gebäudebewertung nach dem Sachwertverfahren.....	412
9.15.2	Erfassung der für das Sachwertverfahren erforderlichen Daten....	415

9.15.2 Bewertung: Zusammenfassende Darstellung des Sachwertverfahrens.....	417
9.16 Anlage: Ertragswertverfahren	418
9.16.2 Vereinfachte Checkliste zur Gebäudebewertung nach dem Ertragswertverfahren.....	419
9.16.2 Erfassung der für das Ertragswertverfahren erforderlichen Daten	422
9.16.2 Bewertung: Zusammenfassende Darstellung des Ertragswertverfahrens.....	424
9.17 Anlage: Vergleichswertverfahren	425
9.18 Indextabelle für Gebäudeversicherungsumrechnung (100 Reichsmark in DM)	427
9.19 Anlage: Bilanzielle Zuordnung von Wirtschaftsgütern, die auch von BgAs genutzt werden	428
Wirtschaftsgüter (ausgenommen Grundstücke und Gebäude).....	428
Grundstücke und Gebäude	428
Anerkennung und Behandlung von Verbindlichkeiten	429
Zuordnung von Abschreibungen	430
Pensionsrückstellungen / Aufwendungen von Zahlungen für die Zusatzversorgungsrente	430
Mieten und Pachten für die Nutzung von stadteigenen Gebäuden durch einen BgA.....	431
Ämter/Fachbereiche, die mit Drittumsätzen oder bestimmten Tätigkeiten BgA sind	431
Umsatzsteuerrechtliche Regelungen.....	432
9.20 Anlage: Vermögens- und Abschlusskonten im ShV (Anlage 5 zu § 28 GemKVO-kameral).....	434

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
abzügl.	abzüglich
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AO	Abgabenordnung
BauGB	Baugesetzbuch
BgA	Betriebe gewerblicher Art
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
EigBG	Eigenbetriebsgesetz
EigBVO	Eigenbetriebsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung; auch Referentenentwurf (bis zum Inkraft- treten)
GemHVO kameral	Gemeindehaushaltsverordnung auf ka- meraler Basis
GemKVO	Gemeindekassenverordnung
GemO	Gemeindeordnung
GIS	Geo-Informationssystem
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchfüh- rung
GPA	Gemeindeprüfungsanstalt
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
HWD	Hochwasserdamm
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards

IFRS	International Financial Reporting Standards
IM BW	Innenministerium Baden-Württemberg
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
KapG	Kapitalgesellschaft
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
LBO	Landesbauordnung
männl.	männlich
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
o.ä.	oder ähnliche
o.g.	oben genannt
p.a.	per anno
RStO	Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaues von Verkehrsflächen
s.o.	siehe oben
Sog.	So genannte
StrG	Straßengesetz für Baden-Württemberg
u.ä.	und ähnliche
u.U.	unter Umständen
UStG	Umsatzsteuergesetz
Vgl.	Vergleiche
WaldG	Waldgesetz
weibl.	weiblich
WG	Wirtschaftsgüter
WHG	Wasserhaushaltsgesetz
z.Zt.	zur Zeit
zzgl.	zuzüglich

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Drei-Komponentenrechnung (ohne Trennung von realisierbaren Vermögen und Verwaltungsvermögen)	26
Abbildung 2: Drei-Komponentenrechnung (mit Trennung von realisierbaren Vermögen und Verwaltungsvermögen)	26
Abbildung 3: AHK – Vergleich § 44 GemHVO und § 255 HGB	39
Abbildung 4: Bewertungsgrundsatz § 62 GemHVO.....	68
Abbildung 5: Bewertungsvereinfachungsmethoden.....	141
Abbildung 6: Haushaltsausgleich und Eigenkapital	177
Abbildung 7: Begriffliche Abgrenzung zwischen Schulden und Rückstellungen.....	185
Abbildung 8: Wertentwicklung einer Pensionsrückstellung.....	192
Abbildung 9: „Glättungswirkung“ von Rückstellungen für Verbindlichkeiten i.R. des FAG.....	210
Abbildung 10: Bilanzansatzentscheidung im HGB-Abschluss	232
Abbildung 11: Bilanzansatz-Entscheidung im IFRS-Abschluss	233
Abbildung 12: Fremdkapitalkosten nach IAS 23	286
Abbildung 13: Bewertung von Tieren.....	329
Abbildung 14: Prüfungsschema für das Bewerten von Tieren	330
Abbildung 15: Prüfraster für Leasinggegenstände.....	383
Abbildung 16: Niederstwertprinzip	402
Abbildung 17: Folgebewertungen bei Sachanlagevermögen nach IAS 16	409

Vorwort

Der Leitfaden zur Bilanzierung wird derzeit von Vertretern aus Gemeinden, Städten und Landkreisen (siehe unter 1 Einleitung) sowie von Vertretern der Kommunalen Landesverbände erarbeitet und inhaltlich mit dem Innenministerium und der Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg abgestimmt.

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

Zur rechtskonformen Darstellung der Inhalte des Leitfadens erfolgt in regelmäßigen Abständen eine Abstimmung mit dem Innenministerium Baden-Württemberg und der Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg. Der Leitfaden in der vorliegenden Fassung ist bisher **noch nicht** mit dem Innenministerium und auch nicht mit der Gemeindeprüfungsanstalt abgestimmt, dies soll Zug um Zug erfolgen.

Der aktuelle Stand des Leitfadens beinhaltet noch nicht alle Themen, die erarbeitet werden sollen. Jedoch sind alle Bilanzpositionen (§ 52 GemHVO) in die Gliederung aufgenommen worden. In späteren Aktualisierungen sollen diese Lücken sukzessive geschlossen werden.

1 Einleitung

Der Leitfaden Bilanzierung ist eine Orientierungshilfe für alle Kommunalverwaltungen, Landkreise, Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften, die sich aufgrund der Regelungen des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts aktiv mit der Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden, sowie mit den möglichen Bilanzierungswahlrechten des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts (NKHR) beschäftigen. Neben der Erläuterung der rechtlichen Rahmenbedingungen werden auch die Auswirkungen der verschiedenen Bilanzierungswahlrechte dargestellt. Zusätzlich wird eine konkrete Umsetzungshilfe (z.B. beispielhafter Projektablauf, Vorgehensweise bei der Erfassung, Vorlage für eine Inventurrichtlinie) gegeben. Die Vorlagen sind als Grundlage für die Erstellung der einzelnen

Dokumente und Richtlinien in den Kommunalverwaltungen und Landkreisen¹ gedacht.

Um auch für den „laufenden Betrieb“ Hilfestellungen zu geben, finden Sie einen Vorschlag für Bilanzierungs- und Inventurrichtlinien sowie weitere wichtige Hinweise.

Die hier getroffenen Aussagen sind aufgrund des **Referentenentwurfs zum Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 08.08.2005²** und bekannter Änderungen (z.B. § 62 GemHVO, Stand 30.3.2007) erstellt worden und erheben weder Anspruch auf Vollständigkeit noch auf Rechtsicherheit. **Die zitierten Paragraphen beziehen sich auf den Entwurf der Gemeindehaushaltsverordnung** (GemHVO) für das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen. Wenn im Text auf die kamerale Gemeindehaushaltsverordnung Bezug genommen wird, wird ausdrücklich darauf hingewiesen.

Der Leitfaden zeigt Rechtsgrundlagen auf, gibt Hinweise auf noch offene Fragen (die noch nicht abschließend von der Gesetzgebung geklärt wurden) und zeigt mögliche Alternativen und Beispiele einzelner Kommunen auf.

Das Innenministerium, die Kommunalen Landesverbände, die Gemeindeprüfungsanstalt und der DV Verbund Baden-Württemberg haben sich zu einer Kooperation zusammengefunden, die Umsetzung der Reform des Kommunalen Haushaltsrechts mit einer eigenen Internetplattform zu unterstützen. Dazu wurde die Lenkungsgruppe AG Internet gebildet. Der vorliegende Leitfaden zur Bilanzierung ist ein Projekt dieser Kooperation, weitere Teilprojekte werden folgen.

Dieser Leitfaden ist in der Arbeitsgruppe (AG) Bilanzierung und dem Forum Ver-

¹ Zur Vereinfachung wird im Leitfaden auf die ausdrückliche Benennung der Landkreise verzichtet. Es wird im folgenden Text lediglich von Kommunen gesprochen. Für Landkreise sind die Ausführungen ebenfalls gültig, da über § 48 Landkreisordnung die Vorschriften über die Gemeindegewirtschaft für Stadtkreise und Große Kreisstädte auch für Landkreise entsprechende Anwendung finden.

² Im Rahmen des Anhörungs- und Gesetzgebungsverfahrens können sich gegebenenfalls Änderungen ergeben. Gegenüber dem Referentenentwurf vom 8.8.2005 wurden mit dem Innenministerium Änderungen, die insbesondere Erleichterungen für die Eröffnungsbilanz beinhalten, abgestimmt. Sie sind bereits in diesem Entwurf berücksichtigt.

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



▪ Stadt Albstadt



▪ Stadt Filderstadt



▪ Stadt Freiburg



▪ Stadt Heidelberg



▪ Stadt Herrenberg



▪ Stadt Karlsruhe



▪ Stadt Ludwigsburg



▪ Stadt Mannheim



▪ Stadt Pforzheim



▪ Rhein-Neckar-Kreis



▪ Stadt Stuttgart



▪ Stadt Ulm



▪ Bad Wurzach



▪ Gemeinde Attenweiler



▪ Stadt Bad Schussenried



▪ Gemeinde Eningen



▪ Gemeinde Eriskirch



▪ Stadt Friedrichshafen



Stadt Donaueschingen



▪ Stadt Metzingen



▪ Stadt Mössingen



▪ Stadt Ravensburg



▪ Gemeinde Reichenau



▪ Stadt Riedlingen



▪ Stadt Nagold



▪ Stadt Rottweil



▪ Stadt Scheer



▪ Gemeinde Schlier



▪ Stadt Tettngang



▪ Landkreis Tübingen



▪ Stadt Tübingen



▪ Stadt Tuttlingen



▪ Stadt Winnenden



▪ Datenverarbeitungsverbund Baden-Württemberg

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

Unter Mitwirkung folgender Institutionen:



▪ Innenministerium Baden-Württemberg



▪ Gemeindeprüfungsanstalt



▪ Landkreistag



▪ Gemeindetag



▪ Städtetag

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

Der Referentenentwurf der Gemeindeordnung (GemO) und der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) des Innenministeriums Baden-Württemberg vom 8. August 2005 beinhalten die (voraussichtlichen) Regelungen für das „Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen“ (NKHR) für die Kommunen in Baden-Württemberg.

Aufgrund der enthaltenen Regelungen haben die Gemeinden ihre Bücher in Form der doppelten Buchführung darzustellen (§ 77 Abs. 3 GemO). Aus § 95 Abs. 2 GemO wird ersichtlich, dass der Jahresabschluss aus einer Ergebnis-, Finanz- und aus einer Vermögensrechnung (Bilanz) besteht. Aufgrund dieser drei Bestandteile die im NKHR abgebildet werden, spricht man auch von einer **Drei-Komponentenrechnung**.

Die **Ergebnisrechnung** beinhaltet die ergebniswirksamen Vorgänge der laufenden Verwaltungstätigkeit. Sie ist mit einer handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung vergleichbar. Ihr Ergebnis erhöht oder reduziert die Kapitalposition in der Vermögensrechnung (Bilanz).³ Die Ergebnisrechnung übernimmt im Wesentlichen die Funktion des Verwaltungshaushalts.

Die **Finanzrechnung** enthält sämtliche Ein- und Auszahlungen einer Rechnungsperiode. Die Finanzrechnung gibt unterjährig und beim Jahresabschluss Auskunft über die Liquiditätslage. Sie zeigt die Änderungen des Bestands an liquiden Mitteln, da der Saldo der Finanzrechnung die Position der liquiden Mittel in der Vermögensrechnung (Bilanz) erhöht oder reduziert. Im Unterschied zur handelsrechtlichen Kapitalflussrechnung wird sie ganzjährig geführt und nicht nachträglich abgeleitet.⁴ Die Finanzrechnung übernimmt mit der Investitions- und Finanzierungsplanung die bisherige Funktion des Vermögenshaushalts und bezüglich der Liquiditätsplanung die Funktion des Sachbuchs für haushaltsfremde Vorgänge.

Die **Vermögensrechnung (Bilanz)** beinhaltet die Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmittel. Sie ist mit der Bilanz des kaufmännischen

³ Vgl. Referentenentwurf: Begründung zu den einzelnen Vorschriften S. 51

⁴ Vgl. Referentenentwurf: Begründung zu den einzelnen Vorschriften S. 51

Rechnungswesens vergleichbar, berücksichtigt allerdings kommunale Besonderheiten. Sie ist in Kontoform aufzustellen (siehe hierzu § 52 GemHVO).

Eine Besonderheit der Vermögensrechnung nach dem NKHR ist die Option das Vermögen in realisierbares⁵ und Verwaltungsvermögen⁶ nach § 40 Abs. 5 i.V.m. § 52 Abs. 3b GemHVO zu trennen. Hieraus ergeben sich zum einen unterschiedliche Darstellungen in der Bilanz und zum anderen unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten. Wird das realisierbare Vermögen gesondert ausgewiesen, so sind diese Vermögensgegenstände mit dem Veräußerungswert und nicht mit den Anschaffungs- oder Herstellungswert (reduziert um die Abschreibungen) anzusetzen⁷. Weitere Sonderregelungen für realisierbares Vermögen stehen in den §§ 23, 46 Abs. 5 und 62 Abs. 6 GemHVO.

Im Artikel 11 Abs. 4 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts⁸ (Teil des Referentenentwurfs) ist festgelegt, dass die Gemeinde zu Beginn des ersten Haushaltsjahres in dem das NKHR angewendet wird eine Eröffnungsbilanz aufzustellen hat. Sie ist nach den für die Vermögensrechnung geltenden Regeln für den Jahresabschluss aufzustellen, wobei für die Eröffnungsbilanz in § 62 GemHVO Erleichterungen vorgesehen sind.

Die folgenden zwei Abbildungen verdeutlichen das Zusammenspiel der Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung und zeigen die unterschiedliche Gliederungsmöglichkeit:

⁵ Realisierbares Vermögen = Eingesetzte Gegenstände und Beteiligungen, die nicht zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben eingesetzt werden. Vgl. § 40 Abs. 5 GemHVO

⁶ Verwaltungsvermögen = ist dazu bestimmt, dauernd der Tätigkeit der Gemeinde zu dienen. Vgl. § 40 Abs. 5 GemHVO

⁷ Siehe hierzu § 44 Abs. 5 GemHVO

⁸ Vgl. Referentenentwurf: Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts S. 21/22

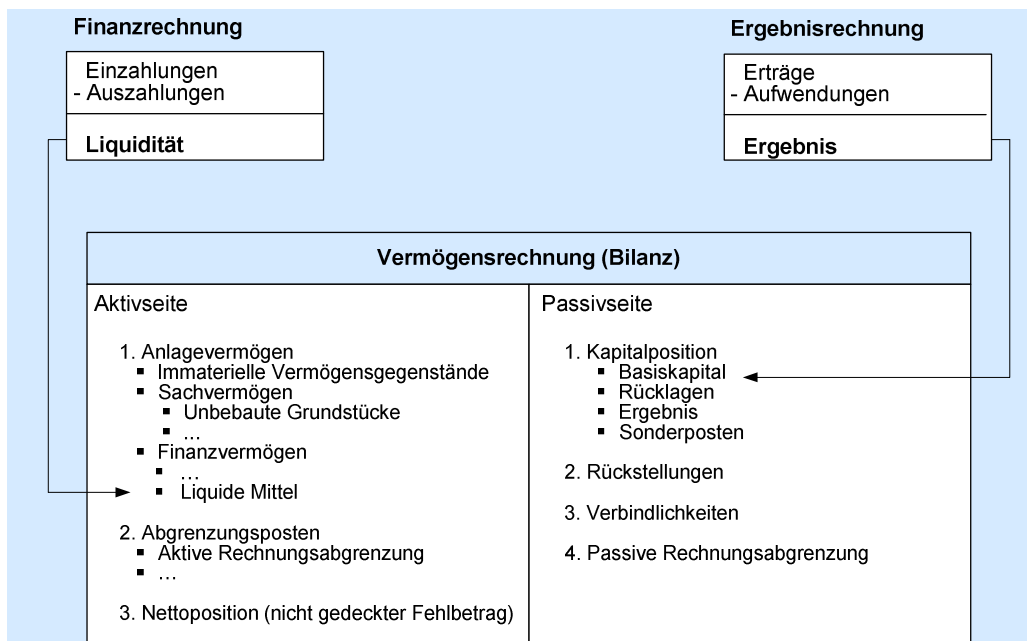


Abbildung 1: Drei-Komponentenrechnung

(ohne Trennung von realisierbaren Vermögen und Verwaltungsvermögen)

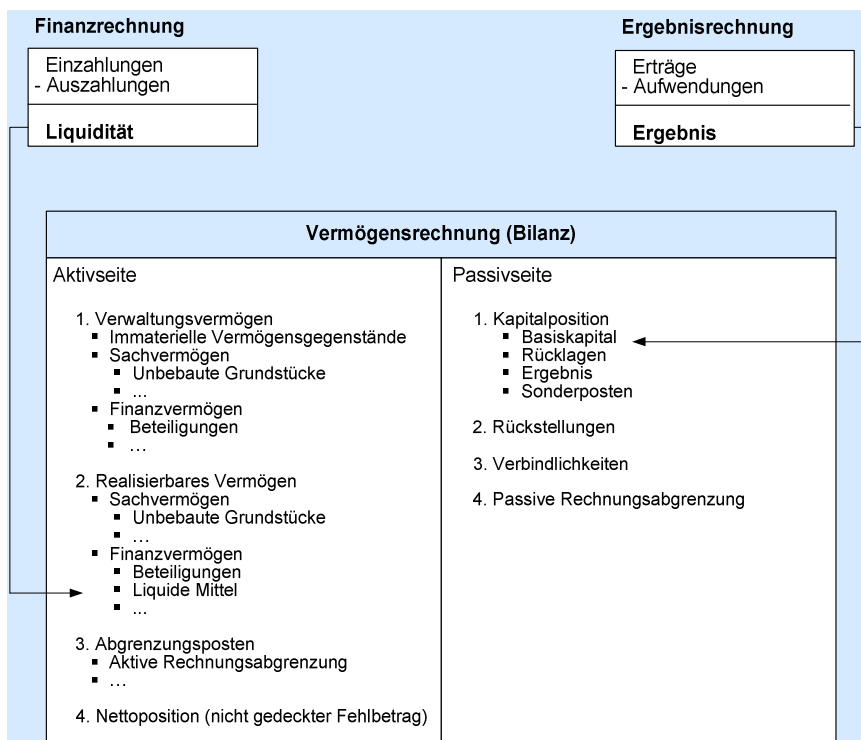


Abbildung 2: Drei-Komponentenrechnung

(mit Trennung von realisierbaren Vermögen und Verwaltungsvermögen)

Das NKHR verlangt die Erstellung einer Eröffnungsbilanz, die das gesamte kommunale Vermögen und die Schulden lückenlos darstellt. Dementsprechend hat die Kommune ihr gesamtes Vermögen (Immaterielles Vermögen, Sachvermögen und Finanzvermögen) sowie die Schulden zu erfassen und zu bewerten. Das Vermögen ist in einer Vermögensübersicht nach § 55 Abs. 1 GemHVO aufzulisten, in der der Stand des Vermögens zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres, die Zu- und Abgänge sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen darzustellen sind.

1.2 Rechtliche Vorschriften GemO/GemHVO/GemKVO

Für das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen sind Entwürfe für neue gesetzliche Vorgaben geschaffen worden. Das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) wird in der Gemeindeordnung (GemO), Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) und in der Gemeindekassenverordnung (GemKVO⁹) beschrieben.

In den Vorschriften der GemO und GemHVO finden sich auch Regelungen zu den einzelnen Positionen einer Vermögensrechnung sowie zur Vermögenserfassung und –bewertung. Auf die Regelungen der GemKVO wird in Bezug auf die Erfassung und Bewertung von Vermögen nicht explizit eingegangen.

Die wichtigen Paragraphen werden bei den einzelnen Erläuterungen unter zitiert.

Anbei ein kurzer Überblick über die Regelungen der GemO und GemHVO:

GemO

- § 90 Rücklagen, Rückstellungen
- § 91 Erwerb und Verwaltung von Vermögen, Wertansätze
- § 92 Veräußerung von Vermögen
- § 95 Jahresabschluss
- § 95a Konsolidierter Gesamtabchluss
- § 110 Örtliche Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses
- § 114 Aufgaben und Gang der überörtlichen Prüfung
- § 144 Durchführungsbestimmungen
- § 145 Verbindlichkeit von Mustern und Verwaltungsvorschriften

GemHVO

- § 12 Investitionen
- § 23 Bildung von Bewertungsrücklagen
- § 25 Abs. 5: Fehlbetrag es Bewertungsergebnisses: Verrechnung mit Bewertungsrücklage
- § 37 Inventar, Inventur
- § 38 Inventurvereinfachungsverfahren

⁹ Die neue GemKVO wird in einer Arbeitsgruppe aus Innenministerium, Gemeindeprüfungsanstalt, Kommunalen Landesverbänden, dem Fachverband Kommunalkassenverwalter und dem DV Verbund erarbeitet.

- § 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote, Vermögen
- § 41 Rückstellungen
- § 42 Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre
- § 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze
- § 44 Wertansätze der Vermögensgegenstände
- § 45 Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 46 Abschreibungen
- § 47 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung
- § 48 Rechnungsabgrenzungsposten
- § 52 Vermögensrechnung (Bilanz)
- § 53 Anhang
- § 55 Vermögensübersicht, Verbindlichkeitenübersicht
- § 62 Erstmalige Bewertung (Eröffnungsbilanz)
- § 63 Berichtigung der Eröffnungsbilanz

1.2.1 Vertrauensschutz durchgeführter Bewertungen

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


Quelle: Schreiben des IM Baden-Württemberg vom 11.6.2007, AZ: 2-2241-0/95-5

1.3 Referenzmodelle und Auslegungshilfen

Die rechtlichen Regelungen in **GemO**, **GemHVO** und **GemKVO** sind **ausschlaggebend für die Handhabung des Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)** in den Kommunalverwaltungen. Die Regelungen arbeiten mit unbestimmten Rechtsbegriffen, die im großen Umfang aus dem Handelsrecht übernommen worden sind. Soweit keine kommunalspezifischen Besonderheiten bestehen kann zur Auslegung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe auf die handelsrechtlichen Regelungen zurückgegriffen werden.

Eine wichtige Vorarbeit für die Ausarbeitung dieses Leitfadens zur Bilanzierung bildete die Erarbeitung der Leitlinien zur kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg¹⁰. Soweit nach diesen Leitlinien Kommunen bereits ihr Vermögen erfasst und bewertet haben, können diese Bewertungen im neuen Haushaltsrecht fortgeführt werden. Für Kommunen die sich aktuell mit der Vermögensbewertung beschäftigen, gilt dies nicht. Für sie sind die Empfehlungen des Bilanzierungsleitfadens gedacht.

Die **International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)** sind ein internationales Regelwerk zur Rechnungslegung im öffentlichen Sektor. Sie bestehen derzeit aus 22 Standards, die sich weitgehend an den in der Privatwirtschaft im Bereich der internationalen Rechnungslegung angewandten International Accounting Standards (IAS) / International Financial Reporting Standards (IFRS) orientieren. Soweit sie zur Auslegung der Regelungen in der GemHVO in Betracht kommen, sind diese im Anhang dargestellt.

An einigen Stellen in diesem Leitfaden wird auf die IPSAS, IAS oder IFRS hingewiesen. Um dem eiligen Leser die Handhabung des Leitfadens zu vereinfachen, sind die Textpassagen mit dem Symbol  gekennzeichnet. Somit kann der Leser sofort erkennen, dass die folgenden Ausführungen zu den oben genannten Referenzmodellen gehören und kann diese wenn gewünscht überspringen.

¹⁰ In der zweiten überarbeiteten Auflage aus dem Jahre 2002 (veröffentlicht in der Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 8)

2 Projektablauf

Um eine Bilanz nach dem NKHR zu erstellen sind vielfältige Aufgaben zu erfüllen. Welche Tätigkeiten und Aufgaben im Einzelnen auf eine Verwaltung zukommen, wird im fortfolgenden beispielhaft beschrieben. Hierzu finden sie einen möglichen Projektplan und einen exemplarischen Projektablauf in diesem Kapitel.

Zudem erfordert eine gute Projektplanung die Kalkulation der zeitlichen Inanspruchnahme von Mitarbeitern sowie eine ausführliche Information und Beteiligung der betroffenen Ämter und Mitarbeiter. Auch diese Punkte werden in den nachfolgenden Ausführung berücksichtigt.

2.1 *Projektplan / Zeitlicher Ablauf*

- Die Beiträge werden noch bearbeitet und später veröffentlicht.
- Checkliste für kleine und mittlere Kommunen – um den Einstieg zu erleichtern.

2.2 *Entscheidungsgrundlagen*

- Die Beiträge werden noch bearbeitet und später veröffentlicht.

3 Eröffnungsbilanz (Ersterfassung und Erstbewertung)

Die folgenden Ausführungen befassen sich mit der erstmaligen Bewertung für die Eröffnungsbilanz und enthalten in einzelnen Teilen auch Hinweise zur laufenden Bilanzierung von Vermögensgegenständen.

Die Eröffnungsbilanz ist die erstmalige vollständige Darstellung des Vermögens und der Schulden der Kommunen auf der Basis des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts. Das gesamte Vermögen ist aus diesem Grund für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz lückenlos zu erfassen und zu bewerten. Hierzu enthalten GemO und GemHVO generelle und spezielle Regelungen.

Insbesondere enthält § 62 GemHVO Regelungen für die „Erstmalige Bewertung“ des Vermögens (Eröffnungsbilanz). Die Vorschriften aus dem 8. Abschnitt GemHVO (Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden) gelten grundsätzlich ebenso für die Bewertung des Vermögens wie für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz.

In Abschnitt 3.1 werden die grundsätzlichen Bewertungskriterien erläutert, die durch spezielle Bewertungskriterien (siehe Abschnitt 3.2 Einzelregelungen zur erstmaligen Bewertung (Eröffnungsbilanz) ab Seite 63) ergänzt werden.

Spezielle Bewertungskriterien sind **z.B.** für

- bewegliche Vermögensgegenstände
- Vermögensgegenstände im Anlagenachweis und in der Vermögensrechnung
- Straßenbau und Grundstücke für Straßen
- Konstruktive Bauwerke
- Waldflächen
- Gewässer und deren Bauwerke
- Grünflächen
- Spielplätzen / Kleingartenanlagen
- Beteiligungen und Sondervermögen
- realisierbares Vermögen
- Stiftungen
- Kunstwerke
- Erfassung und Bewertung von Sportanlagen und –hallen
- Tiere
- Erbbaurechte
- und andere

im oben genannten Abschnitt aufgeführt.

Für die Bewertung von Vermögensgegenständen wird empfohlen zuerst die grundsätzlichen Bewertungskriterien und im Anschluss daran die speziellen Kriterien für die einzelnen Bereiche anzusehen.

3.1 Allgemeine Ansatz- und Bewertungsgrundsätze

Der § 62 GemHVO regelt die Bewertung des Vermögens im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz. Die einzelnen darin getroffenen Aussagen und Regelungen werden in diesem Kapitel detailliert aufgezeigt und soweit möglich erörtert.

3.1.1 Grundsatz für die Bilanzierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes

Im Rahmen der Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung ist die Frage aufkommen, welche Vermögensgegenstände in die Bilanz aufzunehmen sind.

Für die Bilanzierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes kommt es darauf an, dass dieser dem Vermögen der Kommune zuzurechnen ist. Daher ist eine Unterscheidung zwischen wirtschaftlichem und juristischem Eigentum vorzunehmen.

Das juristische Eigentum entspricht dem rechtlichen Eigentum nach BGB.

Wirtschaftliches Eigentum ist ein abgeänderter Begriff des formalrechtlichen Eigentumsbegriffs. Grundsätzlich sind wirtschaftlicher und rechtlicher Eigentümer gleich.

In Ausnahmefällen kann dies jedoch auseinander fallen, wenn der rechtliche Eigentümer während der gewöhnlichen Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes keine Möglichkeit zur wirtschaftlichen Einwirkung hat. Bsp.: Leasing, Eigentumsvorbehalt, Kommissionsgeschäft, Sicherungsübereignung, Erbbaurecht.

Vermögensgegenstände, die juristisches Eigentum fremder Personen sind, jedoch durch die Kommune tatsächlich genutzt werden (= wirtschaftliches Eigentum, tatsächliche Sachherrschaft) **sind** zu bilanzieren. Im Umkehrschluss sind daher Vermögensgegenstände die juristisches, jedoch nicht wirtschaftliches, Eigentum der Kommune sind (z.B. Erbbaurechte) **nicht** zu bilanzieren.

Bei Vermögensgegenständen der Eigenbetriebe (Sondervermögen mit Sonderrechnung) ist die Kommune juristischer Eigentümer und der Eigenbetrieb wirtschaftlicher Eigentümer.

Die Bilanzierung des Vermögensgegenstandes erfolgt jedoch beim Sondervermögen, da der Vermögensgegenstand tatsächlich vom Eigenbetrieb genutzt wird, welcher eine 100%ige Tochter der Kommune ist. Somit wird der Vermögensgegenstand beim juristischen Eigentümer (also der Stadt) in der Sonderrechnung des Sondervermögens bilanziert.

Im Allgemeinen unterscheidet man zwischen dem wirtschaftlichen und rechtlichen Anschaffungszeitpunkt. Der Begriff des **wirtschaftlichen Anschaffungszeitpunkts** beschreibt den Übergang von Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten.

Der Begriff des **(zivil-)rechtlichen Anschaffungszeitpunkts** beschreibt den Übergang des Besitzes aufgrund eines vertraglich festgelegten Datums.

Ob der wirtschaftliche oder (zivil-)rechtliche Zeitpunkt für den Beginn der Abschreibung maßgeblich ist, ist in der GemHVO nicht festgelegt, jedoch wurde eine Stellungnahme vom Innenministerium Baden-Württemberg 20.7.2006 mit folgender Aussage getroffen:

Es ist, wie bisher beim haushaltsrechtlichen Vermögensbegriff auch, künftig für die Bilanzierung von Sachvermögen grundsätzlich vom zivilrechtlichen Eigentumsbegriff auszugehen.

Soweit bei der Gemeinde kein zivilrechtliches Eigentum vorliegt, wird es auf die Verhältnisse des Einzelfalles ankommen und entsprechend § 39 Abgabenordnung (AO) erst dann wirtschaftliches Eigentum angenommen und entsprechend bilanziert werden können, wenn der Besitzer den zivilrechtlichen Eigentümer wirtschaftlich von der Verfügung über sein Eigentum ausschließen kann.

Danach wäre insoweit auch eine weitgehende Übereinstimmung des kommunalen Haushaltsrechts sowohl mit den maßgeblichen HGB-Regelungen als auch mit dem Steuerrecht gegeben.

Demnach ist grundsätzlich der zivilrechtliche Eigentumsbegriff ausschlaggebend. **Falls die Gemeinde jedoch wirtschaftlicher und (noch) nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist, kann auch der Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs für die Bilanzierung herangezogen** werden wenn der zu diesem Zeitpunkt zivilrechtlicher Eigentümer nicht mehr über sein Eigentum wirtschaftlich verfügen kann. **Damit kann auf die entsprechenden HGB-Regelungen und deren Kommentierung¹¹ zurückgegriffen werden.**

Hinweis für die Praxis:

Es wird empfohlen sich an den Regelungen des HGB und des Steuerrechts zu

¹¹ Z.B. kann auf den Beck'schen Bilanzkommentar zurückgegriffen werden.

orientieren.

Im HGB (Ausgangspunkt sind die §§ 246 und 247 HGB) wird stets am Begriff des wirtschaftlichen Eigentums und nicht am zivilrechtlichen Eigentumsbegriff angeknüpft:

HGB § 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot
Fassung vom 30. November 1990

„(1) Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände, die unter Eigentumsvorbehalt erworben oder an Dritte für eigene oder fremde Verbindlichkeiten verpfändet oder in anderer Weise als Sicherheit übertragen worden sind, sind in die Bilanz des Sicherungsgebers aufzunehmen. In die Bilanz des Sicherungsnehmers sind sie nur aufzunehmen, wenn es sich um Bareinlagen handelt.“

HGB § 247 Inhalt der Bilanz
Fassung vom 19. Dezember 1985

„(1) In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.“

„(2) Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.“

Danach richtet sich die Frage wann und wer einen Vermögensgegenstand bilanzieren muss. Im Beck'sche Bilanzkommentar wird der Anschaffungszeitpunkt und der damit verbundene bilanzielle Übergang in § 247 Nr. 450 ff. HGB genauer beschrieben. Demnach basiert der wesentliche Anschaffungszweck auf der Überführung fremder Verfügungsgewalt in die eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt.¹² Der Vermögensgegenstand ist in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem der Erwerber nach dem Willen beider Vertragspartner über den Vermögensgegenstand wirtschaftlich verfügen kann. Das ist in der Regel dann der Fall, wenn

¹² Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar S. 599 Nr. Randnr. 30

Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen. Zu diesem Zeitpunkt wechselt bilanziell die Zugehörigkeit des Vermögensgegenstandes.¹³

Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums wird in den Ausführungen von Horstschitz, Gross, Weidner „Bilanz-, Steuerrecht und Buchführung“ auf S.94-96 ausführlich beschrieben:

Wirtschaftliches Eigentum liegt vor

- beim Erwerber, der unter Eigentumsvorbehalt erworben hat (bürgerlich-rechtlicher Eigentümer ist noch der Verkäufer)
- beim Sicherungsgeber in Fällen des Sicherungseigentums (bürgerlich-rechtlicher Eigentümer ist der Sicherungsnehmer)
- beim Käufer, auf den zwar noch nicht das Eigentum, wohl aber die Verfügungsmacht übergegangen ist; der bloße Gefahrübergang soll nach BFH vom 3.8.1988 BStBl 1989 II S. 21 dagegen nicht ausreichen; rollende Ware ist daher nicht schon ab Übergabe der Ware an den Spediteur dem Erwerber zuzurechnen, obwohl die Gefahr des zufälligen Untergangs bereits zu diesem Zeitpunkt auf ihn übergegangen ist (§ 447 BGB)
- beim Grundstückskäufer, der zwar noch nicht im Grundbuch als neuer Eigentümer eingetragen ist, auf den das Grundstück jedoch bereits aufgelassen ist und auf den vertraglich bereits die Nutzen und Lasten übergegangen sind.
- bei demjenigen, der, gegen Entzug gesichert, das Wirtschaftsgut bis zu dessen Erschöpfung nutzen darf (Abbauberechtigter, Leasingnehmer)
- bei demjenigen, der bei Geltendmachen des Eigentümerherausgabeanspruches ein Wegnahmerecht (§ 547a BGB) oder einen Ersatzanspruch (§ 951 BGB) hat (so BFH vom 28.7.1993 BStBl 1994 II S. 164).

¹³ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar S. 599/600 Nr. Randnr. 31

3.1.2 Grundsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 62 Abs. 1 bzw. § 44 GemHVO

§ 62 Abs. 1 Satz 1 GemHVO

„In der Eröffnungsbilanz sind die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 46 GemHVO, anzusetzen.“

Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 GemHVO gilt der Grundsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind um Abschreibungen nach § 46 GemHVO zu vermindern.

Was genau unter Anschaffungs- und Herstellungskosten fällt, regelt § 44 GemHVO, der eine Definition der Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten enthält.

Wie in Abschnitt 1.3 Referenzmodelle und Auslegungshilfen (ab Seite 29) bereits beschrieben wurde, kann bei der Auslegung der GemHVO Regelungen, die wörtlich mit Regelungen aus dem Handelsrecht übereinstimmen, davon ausgegangen werden, dass auch die Lehrmeinung und Kommentierung zu den einzelnen HGB-Paragrafen zur Auslegung der GemHVO Regelungen herangezogen werden können.

Nachfolgende Aufstellung zeigt die Übereinstimmungen der Regelungen aus § 44 GemHVO und § 255 HGB:

GemHVO	HGB
§ 44 Abs. 1 Anschaffungskosten ...	§ 255 Abs. 1 Anschaffungskosten ...
§ 44 Abs. 2 Herstellungskosten ...	§ 255 Abs. 2 Satz 1-3 Herstellungskosten
-----	§ 255 Abs. 2 Satz 4-6 Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet zu werden. Aufwendungen im Sinne der Sätze 3 und 4 dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.
§ 44 Abs. 3 Zinsen für Fremdkapital...	§ 255 Abs. 3 (ohne Satz 2, 2. Halbsatz) Zinsen für Fremdkapital ...
§ 44 Abs. 5 Gegenstände des realisierbaren Vermögens ...	-----
-----	§ 255 Abs. 4 Geschäfts- oder Firmenwert

Abbildung 3: AHK – Vergleich § 44 GemHVO und § 255 HGB

Wenn man einmal von den Absätzen 4 und 5 des § 44 GemHVO absieht, die spezielle Regelungen für die öffentliche Verwaltung treffen, entsprechen sich § 44 GemHVO und § 255 HGB in den wesentlichen Teilen.

3.1.2.1 Anschaffungskosten beziehungsweise Herstellungskosten

Je nachdem, ob ein Wirtschaftsgut hergestellt oder ob es angeschafft wird, handelt es sich bei den entsprechenden Aufwendungen um „Herstellungskosten“ bzw. „Anschaffungskosten“.

Eine Unterscheidung zwischen Herstellung und Anschaffung eines Wirtschaftsguts ist deshalb notwendig, weil die Höhe der Anschaffungskosten und der Herstellungskosten durchaus unterschiedlich sein kann. Dies ergibt sich aus der Herleitung beider Größen aus den handelsrechtlichen Vorschriften in § 255 HGB, aber auch aus § 44 GemHVO¹⁴.

Im Folgenden werden die Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten der GemHVO im Sinne der bestehenden HGB-Regelungen ausgelegt.

3.1.2.2 Anschaffungskosten

Nach § 44 Abs. 1 GemHVO (analog der Definition aus § 255 Abs. 1 HGB) versteht man unter Anschaffungskosten:

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

Aufwendungen für ein abnutzbares Wirtschaftsgut, das über einen längeren Zeitraum verwendet bzw. genutzt wird, sind ab dem Anschaffungszeitpunkt auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu verteilen.

Handelt es sich bei der Anschaffung eines Wirtschaftsguts um einen Teil der Erhaltung oder Instandsetzung eines Wirtschaftsguts, sind die Aufwendungen als Erhaltungsaufwand sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten (z.B. Anschaffung einer Markise als Ersatz für eine defekte Markise am Gebäude). Sie sind damit nicht als Anschaffungskosten zu aktivieren.

14 Afa-Lexikon, Band 1, 1. Hauptteil, Seite 1, Rdn. 1-10

- **Umfang der Anschaffungskosten**

Nach § 44 Abs. 1 GemHVO (analog § 255 Abs. 1 HGB) gehören zu den Anschaffungskosten alle Aufwendungen für die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes, insbesondere der Kaufpreis und die für das Wirtschaftsgut aufgewendeten Nebenkosten, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können (z.B. Kosten für den Abtransport (Fracht, Transportversicherung, Zölle), für die Montage und Verpackungskosten).

Zu den Anschaffungskosten gehören auch solche Zahlungen des Käufers an den Verkäufer, die von den Vertragsparteien nicht als Kaufpreis bezeichnet werden, gleichwohl aber dem Erwerb des Wirtschaftsguts dienen (Provisionen).

Anschaffungskosten können vor und nach dem Zeitpunkt der Anschaffung entstehen (z.B. Makler- und Notargebühren bzw. Grundbuchgebühren und Montagekosten).

Bei nachträglichen Anschaffungskosten muss ein ursächlicher Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang gegeben sein, ein zeitlicher Zusammenhang ist grundsätzlich nicht erforderlich.

Nach § 44 Abs.1 Satz 3 GemHVO (analog § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB) sind die Anschaffungskosten um Preisnachlässe zu vermindern. Hierzu zählen z.B. Rabatte, Skonti und Boni.

- **Nicht zu den Anschaffungskosten**

gehören die Gemeinkosten, die Finanzierungs- oder Geldbeschaffungskosten, wie z.B. Kreditkosten.¹⁵

➤ Beispiel zur Berechnung von Anschaffungskosten

Der Bauhof erwirbt eine Maschine zum Gesamtkaufpreis von 650.000 Euro. Der Verkäufer gewährt einen Rabatt von 50.000 Euro. Für die Montage der angelieferten Einzelteile berechnet die Lieferfirma 50.000 Euro. Im Zusammenhang mit der Aufstellung der Maschine wendet der Verkäufer weitere 100.000 Euro für Fundamente und für Anschlüsse auf.

Es handelt sich um einen einheitlichen Anschaffungsvorgang, die Anschaffungskosten dafür betragen insgesamt 750.000 Euro.

¹⁵ Afa-Lexikon, Band 1, 1. Hauptteil, Seite 16, Rdn. 52

Berechnung der Anschaffungskosten:

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

3.1.2.3 Herstellungskosten

Nach den § 44 Abs. 2, 3 GemHVO (analog der Definition aus § 255 Abs. 2,3 HGB) versteht man unter den Herstellungskosten:

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

(3) Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Aufwendungen, die bei der Herstellung entstehen, führen zu Herstellungskosten bzw. nachträglichen Herstellungskosten. Herstellungskosten setzen immer einen Vorgang der Herstellung voraus.

Herstellung ist die Schaffung eines bisher noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts.

Eine Herstellung liegt immer dann vor, wenn der Betreffende das Wirtschaftsgut auf eigene Rechnung und Gefahr herstellt oder herstellen lässt.

Der Begriff der Herstellung umfasst 3 Varianten:

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

- **Umfang der Herstellungskosten**

Zu den Herstellungskosten gehören alle Aufwendungen zur Fertigstellung eines Wirtschaftsguts. Die Herstellungskosten setzen sich aus den Materialkosten einschließlich der notwendigen Materialgemeinkosten, den Fertigungskosten einschließlich der notwendigen Fertigungsgemeinkosten, den Sonderkosten der Fertigung und dem Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Herstellung des Wirtschaftsguts veranlasst ist.

Nicht zu den Herstellungskosten gehören grundsätzlich Finanzierung- (Geldbeschaffungs-) kosten nach § 44 Abs. 3 GemHVO (analog § 255 Abs. 3 HGB). Ausnahmen siehe unter 3.1.2.7 Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten. Des Weiteren gehören auch Zinsen für Fremdkapital, kalkulatorische Zinsen für Eigenkapital und Vertriebskosten **nicht** zu den Herstellungskosten.¹⁶

- **Aktivierungswahlrecht bei Herstellungskosten**

Wie § 255 Abs. 2,3 HGB bietet auch § 44 Abs. 2,3 GemHVO ein Aktivierungswahlrecht bei Herstellungskosten. Aktivierungswahlrecht bedeutet jedoch keinesfalls, dass bei der Herstellung die Wahl besteht den Gegenstand überhaupt bilanziell zu aktivieren. Vielmehr wird dem Betrieb (HGB) bzw. der Gebietskörperschaft (GemHVO) eine **Unter- und Obergrenze** für den konkreten Wertansatz eines hergestellten Vermögensgegenstands geboten.

Als **Wertuntergrenze** sind die Einzelkosten aktivierungspflichtig. Darunter fallen

¹⁶ Afa-Lexikon, Band 1, 1. Hauptteil, Seite 10, III, Rdn. 16-18

das Fertigungsmaterial, die Fertigungskosten und die Sondereinzelkosten der Fertigung (z.B. Lizenzgebühren). Diese Kosten müssen in voller Höhe aktiviert werden.

Für die Verwaltungskosten einschließlich Gemeinkosten, Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie für den Werteverzehr des Anlagevermögens besteht nach der GemHVO ein **Aktivierungswahlrecht**, sodass sie zusammen mit den Einzelkosten die Wertobergrenze der Herstellungskosten bilden.

Ein **Aktivierungsverbot** besteht nach § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB für die Kosten des Vertriebs. Dies gilt sowohl für die Vertriebsgemeinkosten, als auch für die Sondereinzelkosten des Vertriebs. In der GemHVO wird zu den Vertriebskosten keine konkrete Aussage getroffen. Jedoch kann aufgrund der Definition der Herstellungskosten in der GemHVO abgeleitet werden, dass die Vertriebskosten nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen sind.

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

- Ermittlung der handelsrechtlichen und gemeindegewirtschaftsrechtlichen
Ober- und Untergrenzen der Herstellungskosten¹⁷

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

¹⁷ Quellen für die Zusammenstellung der Tabelle: Handelsgesetzbuch (HGB) / Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO), Referentenentwurf vom 05.08.2005 / AfA-Lexikon, ABC der Abschreibungen, erschienen in der Stollfuß Verlag GmbH & Co. KG, 2006

3.1.2.4 Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

Dieser Abschnitt enthält eine kurze Zusammenfassung für die Praxis.

Ausführlichere Hinweise zum Thema finden Sie unter 9.3 Anlage: Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand ab Seite 316.

Da die GemHVO keine speziellen Regelungen für die Begriffe Erhaltung- und Herstellungsaufwand trifft, in § 44 GemHVO jedoch die Anschaffungs- und Herstellungskostendefinition aus dem HGB bzw. dem Steuerrecht verwendet, wird die (für Betriebe gewerblicher Art ohnehin geltende) Abgrenzung aus dem Steuerrecht herangezogen.

- Erhaltungsaufwand **ist gegeben, wenn die Aufwendungen der Substanzerhaltung dienen. Dazu zählt auch der Austausch vorhandener Teile.**
- Herstellungsaufwand **liegt vor, wenn eine Substanzmehrung gegeben ist, also etwas bisher nicht Vorhandenes hinzugefügt wird. Auch eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung führt zu Herstellungsaufwand (§ 44 Abs. 2 GemHVO).**

☞ Beispiele für die Abgrenzung des Erhaltungs- und Herstellungsaufwands

- Einbau einer (bisher nicht vorhandenen) Sonnenmarkise:
Es erfolgt eine Substanzmehrung, daher ist Herstellungsaufwand gegeben. Die Markise ist ein unselbständiger Gebäudebestandteil und somit nicht als separates Anlagegut, sondern beim Gebäude zu erfassen.
- Die bisher vorhandenen Fenster werden vergrößert:
Es kommt zu keiner Substanzmehrung des Gebäudes, daher Erhaltungsaufwand.
- Eine Kohlezentralheizung wird durch eine Gaszentralheizung ersetzt:
Der Ersatz der Heizung führt nicht zu einer wesentlichen Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus. Sowohl vor als auch nach der Baumaßnahme ist eine Zentralheizung im Gebäude vorhanden, die lediglich die Wärme mit einem anderen Brennstoff erzeugt. Die Kosten für den Heizungsaustausch stellen Erhaltungsaufwand dar (Ausnahme: sofern der Heizungsaus-

tausch eines der drei notwendigen zentralen Ausstattungsmerkmale darstellt,;
Rechtsprechung des BFH).

- **Beschaffung eines neuen PCs**

Hier wird zwar auch der alte PC „ersetzt“, es werden jedoch der alte und neue PC als zwei separate selbständig nutzungsfähige bewegliche Wirtschaftsgüter betrachtet. Der alte PC wird in Abgang genommen, beim neuen PC handelt es sich um Anschaffungskosten.

- **Kauf einer Tastatur für einen PC**

Die Tastatur ist kein selbständig nutzbares Wirtschaftsgut. Sofern noch keine Tastatur vorhanden war, wird sie zum PC hinzu aktiviert (Anschaffungskosten); erfolgt nur ein Austausch der Tastatur ist dies Erhaltungsaufwand.

3.1.2.5 **Ausschlaggebender Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt**

Ab dem Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt sind Wirtschaftsgüter abzuschreiben. Nach § 46 Abs. 2 GemHVO dürfen Vermögensgegenstände des Sachvermögens deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, nur **auf volle Monate** abgeschrieben werden. D.h. der Monat der Anschaffung bzw. Beendigung der Herstellung ist für den Zeitpunkt der Berechnung der Abschreibungen (für das erste Jahr der Bilanzierung) des Vermögensgegenstandes ausschlaggebend. Der Monat der Anschaffung oder Herstellung wird bei der Berechnung der Abschreibungen voll mitgerechnet (§46 Abs. 2 Satz 1).

Für die **Altdaten** reicht die Abschreibung **auf volle Jahre** aus.

Welcher Anschaffungs- /Herstellungszeitpunkt für die Aktivierung herangezogen werden soll, ist in der GemHVO nicht näher ausgeführt, deshalb wird auf die Regelungen des HGB ausgewichen.

- **Anschaffungszeitpunkt / Beginn der Abschreibungen**

Siehe 3.1.1 Grundsatz für die Bilanzierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes.

- **Beginn und Ende der Herstellung / Beginn der Abschreibungen**

Ab wann die Herstellung beginnt bzw. endet wird weder in der GemHVO noch im HGB erläutert. Die Festlegung des Beginns der Herstellung ist für die Zuordnung der Aufwendungen zu den Herstellungskosten erforderlich. Die Festlegung des Endes der Herstellung ist für den Beginn der Abschreibung erforderlich.

- **Beginn der Herstellung**

Die Herstellung beginnt erst, wenn ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang einer Maßnahme zum herzustellenden Vermögensgegenstand festgestellt werden kann (BFH 23.11.1978, BStBl. II 1979, 143). Die Herstellung beginnt, wenn erstmals aktivierungspflichtige Herstellungskosten anfallen. Dazu zählen unmittelbar zurechenbare Einzelkosten, auftragsgebundene Planungs- und Konstruktionskosten aber auch Vorbereitungshandlungen, die unmittelbar der Herstellung des Vermögensgegenstandes dienen.

- **Ende der Herstellung**

Nach der allgemeinen Lehre gilt, dass die Herstellung mit Fertigstellung und vollständiger Betriebsbereitschaft des Anlagenguts abgeschlossen ist. Somit ist der Fertigstellungszeitpunkt bzw. der Zeitpunkt der vollständigen Betriebsbereitschaft für den Beginn der Abschreibungen maßgeblich¹⁸.

Auch der Beck'sche Bilanzkommentar¹⁹ definiert das Ende der Herstellung mit der Fertigstellung des Vermögensgegenstandes.

²⁰Gegenstände des Anlagevermögens sind fertig gestellt, wenn sie ihrer Bestimmung gemäß nutzbar sind, d.h. bei einem Gebäude, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau bereits für den Betrieb genutzt werden kann.

➤ Beispiel:

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

¹⁸ Vgl. Neues Kommunales Finanzmanagement S. 199, Haufe, 2003

¹⁹ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar S. 654 Randnr. 367

²⁰ Entnommen aus Beck'scher Bilanzkommentar S. 654 Randnr. 367

²¹Bei einem Gebäude, das bestimmungsgemäß in verschiedenen Bauabschnitten errichtet wird, ist jeder Bauabschnitt fertig gestellt, wenn dieser bestimmungsgemäß genutzt werden kann.

Die tatsächliche Benutzung ist nicht erforderlich jedoch ein starkes Indiz für die Fertigstellung. Der vorgesehene Verwendungszweck ist entscheidend über den Zeitpunkt der Fertigstellung.

²²Zeitlich nach endgültiger Fertigstellung anfallende Aufwendungen sind entweder Herstellungskosten oder aber Erhaltungsaufwand.

- Anlagen im Bau

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

Der Zeitpunkt der Fertigstellung und Betriebsbereitschaft ist für den Abschreibungsbeginn maßgeblich.

3.1.2.6 Bestandteile der Herstellungskosten (Übersicht)

Im Folgenden finden Sie eine Zusammenfassung in Tabellenform für die Bestandteile und Bilanzwahlrechte der Herstellungskosten. Eine ausführliche Gegenüberstellung mit Beispielen finden Sie im Anhang zu diesem Leitfaden.

²¹ Entnommen aus Beck'scher Bilanzkommentar S. 654 Randnr. 367

²² Entnommen aus Beck'scher Bilanzkommentar S. 654 Randnr. 368

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte-	HGB			EStR			IFRS			GemHVO	
	§ 255 Abs. 2 und 3 HGB			R 33 EStR			IAS 2, 16, 23, 38			§ 44 Abs. 2 und 3 GemHVO	
Kostenart											
Einzelkosten											
- Materialeinzelkosten (Fertigungsmaterial, Rohstoffe) einschließlich unechter Gemeinkosten	Pflicht			Pflicht			Pflicht			Pflicht	
- Fertigungseinzelkosten (insb. Fertigungslöhne) einschließlich unechter Gemeinkosten	Pflicht			Pflicht			Pflicht			Pflicht	
- Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht			Pflicht			Pflicht			Pflicht	
Gemeinkosten											
- angemessene Teile der notwendigen (fixen und variablen) Materialgemeinkosten bezogen auf den Zeitraum der Herstellung		Wahlrecht		Pflicht			Pflicht				Wahlrecht
- angemessene Teile der notwendigen (fixen und variablen) Fertigungsgemeinkosten bezogen auf den Zeitraum der Herstellung		Wahlrecht		Pflicht			Pflicht				Wahlrecht
- Werteverzehr des Anlagevermögens , soweit er durch die Fertigung einschließlich Materialbereich veranlasst ist		Wahlrecht		Pflicht			Pflicht				Wahlrecht
- Verwaltungskosten des Material- und Fertigungsbereichs		Wahlrecht		Pflicht			Pflicht				Wahlrecht
- allgemeine Verwaltungskosten		Wahlrecht			Wahlrecht		Ant. Pflicht				Wahlrecht
- Kosten für freiw. soziale Leistungen		Wahlrecht			Wahlrecht		Ant. Pflicht				
- Kosten für soziale Einrichtungen		Wahlrecht			Wahlrecht		Ant. Pflicht				
- Kosten für die betriebl. Altersversorgung		Wahlrecht			Wahlrecht		Ant. Pflicht				
- Ertragssteuern											
- Steuern vom Einkommen			Verbot			Verbot				Verbot	
- Gewerbesteuer			Verbot		Wahlrecht					Verbot	
- Verwaltungskosten des Vertriebsbereiches (siehe unten)			Verbot			Verbot				Verbot	
- Fremdkapitalkosten (Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird)		Wahlrecht			Wahlrecht			Wahlrecht			Wahlrecht
Forschungs- / Entwicklungskosten											
- Grundlagenforschung			Verbot			Verbot				Verbot	
- Kosten der Neuentwicklung			Verbot			Verbot		Pflicht			
- Kosten der Weiterentwicklung		Wahlrecht			Pflicht			Ant. Pflicht			
Vertriebskosten											
- Vertriebskosten			Verbot			Verbot				Verbot	
	Unter- grenze	Ober- grenze		Unter- grenze	Ober- grenze		Unter- grenze	Ober- grenze		Unter- grenze	Ober- grenze

3.1.2.7 Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten

In diesem Kapitel finden sie einen kurzen Auszug zum Thema Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten. Eine ausführlichere Beschreibung können Sie unter 7.2 Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten einsehen.

Nach **§ 44 Abs. 3 GemHVO** gehören Zinsen für Fremdkapital nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Diese Regelung entspricht **§ 255 Abs. 3 HGB**, der in der Literatur wie folgt interpretiert wird.

Voraussetzungen für eine Aktivierbarkeit sind:

- Fremdkapitalzinsen, die mit der Aufnahmen eines Kredits zusammenhängen, der nachweislich in **unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang** mit der Herstellung eines Wirtschaftsgutes steht (vgl. R 33 Abs. 4 EstR).²³
- **Zurechenbarkeit des aufgenommenen Fremdkapitals in sachlicher und zeitlicher Hinsicht** auf den jeweiligen Herstellungsvorgang, wie z.B. durch eine Objektfinanzierung. Liegt keine Objektfinanzierung vor, so sind an das Kriterium der Zurechenbarkeit strenge Anforderungen in Form anderer Indizien für eine sachliche und zeitliche Zuordnung zu stellen.²⁴
- Zurechenbarkeit ist bei einem **Objektbezug des Kredites in zeitlicher und sachlicher Hinsicht** gegeben.²⁵
- Wenn Fremdkapitalkosten im Erschließungsbeitragsrecht nach § 35 Abs. 1 KAG berechnet werden, können sie mit den Herstellungskosten aktiviert werden.

Zu beachten ist auch, dass das Handelsrecht wie das NKHR eine Aktivierung

²³ Quelle: Horschitz/Gross/Weidner, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, Schäffer Poeschel, Kapitel H 4.2.2.2.8

²⁴ Quelle: Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens Verlag Vahlen, Kapitel 11.21

²⁵ Quelle: Wirtschaftsprüfer-Handbuch

von Finanzierungskosten **nur im Zusammenhang mit den Herstellungskosten** regelt.

In Bezug zu den **Anschaffungskosten** lässt die Kommentierung²⁶ eine Aktivierung nur ausnahmsweise zu, wenn das Erwerbs- und das Kreditgeschäft sehr eng miteinander verbunden sind.

Einen Hinweis auf die IPSAS für die Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten finden Sie im Anhang (9.4 ab Seite 325)

Gebührenrecht

Das **Gebührenrecht** bleibt von den Regelungen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, sowie von den internationalen Rechnungslegungsstandards unberührt (siehe hierzu auch § 14 S. 3 GemHVO). Dies führt dazu, dass die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie der Umfang der Aktivierung in beiden Rechtsgebieten unabhängig von der Wahl der Methoden auseinander fallen.

Fazit

Danach ist eine Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten in Folge des Gesamtdeckungsprinzips im NKHR bei einer Kommune in der Regel nicht gegeben. Eine Aktivierung der Fremdkapitalkosten (bei Anschaffungs- und Herstellungskosten) darf daher nicht erfolgen.

Ausnahme: Bei objektbezogenen Krediten (z.B. von der Kreditanstalt für Wiederaufbau) darf eine Aktivierung von Fremdkapitalkosten in Bezug auf die Herstellungskosten (jedoch nicht bei Anschaffungskosten) erfolgen. Selbst wenn entsprechend den internationalen Rechnungslegungsstandards ausnahmsweise eine Zurechenbarkeit und damit eine Aktivierungsmöglichkeit gegeben ist, **wird** aus den o.g. Gründen **von einer Aktivierung abgeraten**.

²⁶ Beck'scher Bilanzkommentar zum HGB, § 255 HGB Randnr. 501, S. 683, 6. Auflage 2006

3.1.3 Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWGs)

! Die folgenden Ausführungen basieren auf einem neuen Arbeitsentwurf des § 46 GemHVO.

3.1.3.1 Rechtsgrundlagen

Bewegliche und abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bis zu einem Wert von 410 EUR (netto), die einer selbständigen Nutzung fähig sind, können im Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahr in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden (§ 46 Abs. 2 GemHVO).

3.1.3.2 Tatbestandsvoraussetzungen

- **Anschaffungs- bzw. Herstellungswert \leq 410 EUR (netto)**
zur Berechnung der Grenze von 410 Euro sind von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Vorsteuerbeträge, gewährte Rabatte, Skonti und sonstige Kaufpreisminderungen abzuziehen.
- **Bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens**
- **Abnutzbares Wirtschaftsgut**
Das Anlagegut muss einem Werteverzehr unterliegen. Nicht abnutzungsfähig kann z.B. ein Kunstwerk sein.
- **Selbständige Nutzung des Wirtschaftsguts** muss möglich sein

Ein Wirtschaftsgut ist nicht selbständig nutzungsfähig, wenn

- es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und
- die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind.
- Dies gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann
- Wirtschaftsgüter, die nicht technisch aufeinander abgestimmt sind, sind

dagegen selbständig nutzungsfähig und daher selbständige Wirtschaftsgüter.

➤ **Beispiele für selbständige Nutzung** (unter anderem nach H 40 EStR):

- Ausstellungsgegenstände
- Bücher einer Bücherei
- Schreibtischkombinationsteile, die nicht fest miteinander verbunden sind (z.B. Rollcontainer)
- Trivialprogramme
sind Computerprogramme i.S.v. R 31 a EStR und gelten nach den EStR 2005 R 5.5 als beweglich und als selbständig nutzungsfähig
- Flachpaletten zur Lagerung und zum Transport von Waren
- Möbel
- Textilien, Wäsche
- Geschirr, Flaschen Getränkekisten
- Werkzeuge, Kleingeräte
- Einrichtungsgegenstände eines Büros

➤ **Beispiele, bei denen keine selbständige Nutzung vorliegt** (nach H 40 EStR):

- Bestuhlung in Kinos und Theatern
- Ersatzteile von Maschinen
- Anhängerkupplung
- Bildschirm
- Drucker
- Bohrer einer Bohrmaschine
- Motor einer Maschine
- Leuchtstoffröhren in Lichtbändern einer Beleuchtungsanlage

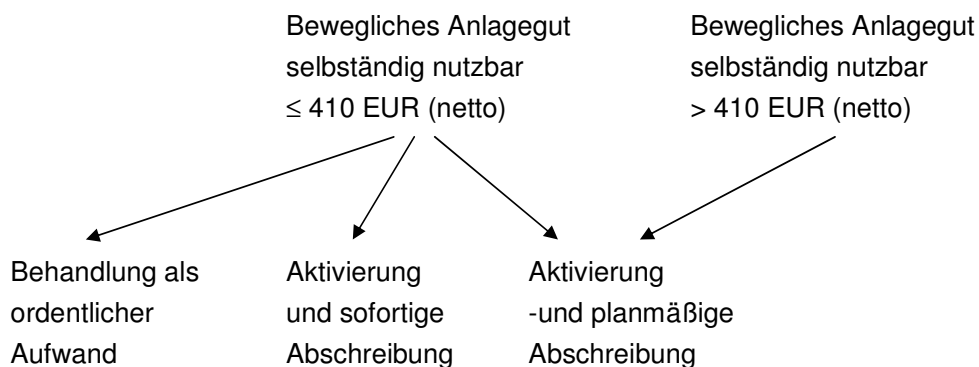
- **Selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut**

Regelmäßig ist beim Vorliegen der selbständigen Nutzungsfähigkeit auch die selbständige Bewertbarkeit gegeben. Diese Bewertungsfreiheit muss im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes in Anspruch genommen werden. Eine Verlagerung in ein späteres Haushaltsjahr ist nicht zulässig. Außerdem kann die Bewertungsfreiheit nur in vollem Umfang in Betracht kommen oder überhaupt nicht.

3.1.3.3 Rechtsfolgen

Liegen diese Tatbestandsvoraussetzungen vor, können die vollen Anschaffungs- und Herstellungskosten in voller Höhe als Betriebsausgaben (in der Ergebnisrechnung) im gleichen Jahr abgesetzt werden. Dies bedeutet, dass das Wirtschaftsgut aktiviert und gleich zu 100 % abgeschrieben werden kann oder unmittelbar als ordentlicher Aufwand behandelt werden kann.

Folgendes (vereinfachtes) Schema soll die Problematik verdeutlichen:



Es handelt sich um eine „**kann**“-Vorschrift, d.h. es besteht auch die Möglichkeit bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen, dass eine Aktivierung und Abschreibung entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (z.B. 5 Jahre) erfolgt (Wahlrecht). Übliche Praxis in der Privatwirtschaft ist jedoch die Inanspruchnahme dieses Wahlrechts. Liegt der Wert über 410 EUR (netto) muss eine Aktivierung mit planmäßiger Abschreibung erfolgen.

Bei einer sofortigen Abschreibung und Verbuchung als Aufwand des Wirtschaftsguts im Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahr muss das Wirtschaftsgut nicht in den Anlagennachweis aufgenommen werden.

3.1.4 Ansatz von Erfahrungswerten als Alternative zu § 62 Absatz 1 GemHVO

3.1.4.1 § 62 Abs. 3 GemHVO – Erfahrungswerte zum 1. Januar 1974

§ 62 Abs. 3 GemHVO

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

Abweichend vom Grundsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten in § 62 Abs. 1 GemHVO dürfen Erfahrungswerte angesetzt werden.

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

Generell ist es sehr aufwendig, nachträglich die Anschaffungskosten / Herstellungskosten zu ermitteln. Liegen diese für einen Vermögensgegenstand vor dem 31.12.1974 angeschafft wurde nicht vor, so ist auf einen Erfahrungswert zurückzugreifen. Diese Möglichkeit soll die Ermittlung des anzusetzenden Wertes vereinfachen.

Generell können folgende Verfahren zur Ermittlung des Wertes eingesetzt werden:

- Sachwertverfahren
- Ertragswertverfahren
- Vergleichswertverfahren
- Gebäudeversicherungswert (historischer)

Eine Rückindizierung muss bei allen Verfahren vorgenommen werden.

Einen kurzen Hinweis für die Zulässigkeit von Versicherungswerten ergibt sich aus dem Teil B des Referentenentwurfs der Erläuterungen zu den einzelnen Vorschriften enthält. Die Erläuterungen zur Gemeindeordnung Artikel 1 zu Nummer

12 b²⁷ beinhalten folgende Aussage:

... soweit die entsprechenden Werte nicht mehr aus vorhandenen Rechnungsunterlagen ermittelt werden können, sind für die erstmalige Bewertung in der Eröffnungsbilanz verordnungsrechtlich (vgl. § 62 GemHVO) Vereinfachungen durch Heranziehen anderer geeigneter Erfahrungswerte (z.B. Versicherungswerte) zugelassen....

²⁷ S. 49 Referentenentwurf Stand 8.8.2005

3.1.4.2 § 62 Abs. 2 Satz 1 GemHVO – Ansatz von Erfahrungswerten bei nicht ermittelbaren AHK

§ 62 Abs. 2 Satz 1 GemHVO

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

Abweichend vom Grundsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten in § 62 Abs. 1 GemHVO dürfen Erfahrungswerte angesetzt werden. Die Erfahrungswerte dürfen allerdings nur unter den gesetzlich vorgegebenen Bedingungen angesetzt werden.

Hierbei geht es vor allem um die Frage, wann ein **unverhältnismäßig hoher Aufwand** vorliegt. Dies wird durch das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen nicht definiert. Ob ein unverhältnismäßig hoher Aufwand vorliegt, kann nicht pauschal beantwortet werden und muss jeweils nach den örtlichen Verhältnissen beurteilt werden.

Zu berücksichtigen ist jedoch die Regelung des nächsten Kapitels: Es wird davon ausgegangen, dass die AHK der Wirtschaftsgüter die innerhalb der 6 Jahre vor Bilanzstichtag angeschafft worden sind, bekannt sind.

Die Bewertung anhand von Bewertungsvereinfachungsmethoden ist im Kapitel 3.17 Bewertungsvereinfachungsmethoden beschrieben.

3.1.5 Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Stichtag der Eröffnungsbilanz und 6 Jahre zurück (§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO)

§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO

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

Für den angegebenen Zeitraum gilt der Grundsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände. Für diesen Zeitraum können keine Erfahrungswerte angesetzt werden. Nach § 34 GemKVO sind Belege mindestens 6 Jahre lang aufzubewahren.

☞ Beispiel:

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

3.1.6 Spezialregelung: Bewegliche Vermögensgegenstände, älter als 6 Jahre (§ 62 Abs. 1 Satz 3)

§ 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO

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

Praxistipp:

Es empfiehlt sich, den Eröffnungsbilanzstichtag frühzeitig festzulegen und mit der Vermögenserfassung und -bewertung zu beginnen. Damit sollen möglichst viele Jahre der 6-Jahresfrist mit AHKs abgedeckt werden.

Die Bewertung von beweglichen Vermögensgegenständen wird in 3.8 Bewertung von beweglichen Vermögensgegenständen näher erläutert.

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

§ 62 Abs. 1 Satz 2 GemHVO

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

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

3.1.8 Gültigkeit der angesetzten Anschaffungs- und Herstellungskosten für Folgejahre (§ 62 Absatz 8 GemHVO)

§ 62 Abs. 8 GemHVO

„Die in der Eröffnungsbilanz nach den Absätzen 2 bis 7 angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten.“

Die nach den zulässigen Bewertungsvorschriften ermittelten Werte der einzelnen Vermögensgegenstände werden als Anschaffungs- und Herstellungskosten definiert und stellen die Basis für die Fortschreibung der Werte dar.

3.1.9 Ansatz von abgeschriebenem Vermögensgegenständen

Bei beweglichen Vermögensgegenständen gilt § 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO, wonach bei beweglichen Vermögensgegenständen, deren Anschaffung oder Her-

stellung länger als 6 Jahre vor dem Stichtag für die Eröffnungsbilanz zurückliegt, von einer Inventarisierung und Aufnahme in die Vermögensrechnung abgesehen werden kann.

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

Bei Vermögensgegenständen, die nicht bewegliche Vermögensgegenstände sind, gilt § 62 Abs. 1 Satz 1 GemHVO. Danach sind in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen nach § 46, anzusetzen. Dies bedeutet, dass diese Vermögensgegenstände gegebenenfalls mit einem Erinnerungswert - soweit sie voll abgeschrieben sind - anzusetzen wären.²⁸

²⁸ Gem. Schreiben des IM Baden-Württemberg vom 5.6.2007, AZ: 2-2241-0/95-5

3.1.10 Grundsätzliche Aussage zu den Nutzungsdauern

Hinweise zu den Nutzungsdauern werden z.Zt. erarbeitet.

Nach § 46 Abs. 1 Satz 3 GemHVO ist für die Abschreibung die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer maßgebend.

Die Regeln des Steuerrechts gelten für die Betriebe gewerblicher Art (BgA). Da in Zukunft unter gewissen Voraussetzungen eine Konzernbilanz erstellt werden muss, sollte man auch bei der Festlegung der Nutzungsdauern auf die Regelungen für die BgA Rücksicht nehmen um die Erstellung der Konzernbilanz zu vereinfachen. Werden dieselben Grundsätze für die Kommunalverwaltung sowie für die BgA angewendet, so wird die Konzernbilanz sprechender.

Kann auch aus dem Steuerrecht keine detailliertere Festlegung der Nutzungsdauer erfolgen, so kann als nächste Stufe der KGSt Bericht²⁹ herangezogen werden, der Vorschläge für Nutzungsdauern beinhaltet.

3.1.11 Bilanzielle Zuordnung von Anlagegegenständen die auch von BgA genutzt werden

³⁰Ein BgA muss mit einem notwendigen Betriebsvermögen ausgestattet sein, d.h. die für den Betrieb des BgA unabdingbar erforderlichen Vermögenswerte, z.B. bebaute Grundstücke, Betriebsvorrichtungen, müssen ihm zugeordnet werden.

Weitere Ausführungen finden Sie unter 109.19 Anlage: Bilanzielle Zuordnung von Wirtschaftsgütern, die auch von BgAs genutzt werden.

²⁹ KGSt Bericht 1/1999, Anlage 1 Abschreibungstabelle. KGSt Aktenzeichen: 20 15 40.

³⁰ Dieser Abschnitt wurde aus dem Protokoll der DSAG Sitzung im Januar 2005 in Ratingen bei der SAP AG entnommen.

3.2 Einzelregelungen zur erstmaligen Bewertung (Eröffnungsbilanz)

Ergänzend zu den allgemeingültigen Regelungen die unter 3.1 Allgemeine Ansatz- und Bewertungsgrundsätze erläutert werden, gibt es für die Bewertung bestimmter Vermögensgegenstände spezielle Regelungen.

Nachfolgend werden diese Spezialregelungen zu den einzelnen Vermögensarten analog dem Aufbau der kommunalen Bilanz/Vermögensrechnung nach § 52 GemHVO (ohne Vermögenstrennung nach § 40 Abs. 5 GemHVO) erläutert.

3.3 Bewertung von immateriellen Vermögensgegenständen

Kontengruppe: 00

Kontenart: 001 Konzessionen
 002 Lizenzen
 Konto 0025 DV Software
 003 ähnliche Rechte
 004—
 005 Aktiver Umstellungsaufwand
 008 sonstiges immaterielles Vermögen
 009 Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände³¹

³¹ Hinweise:

- 1.) aus Leitfaden zur Bewertung von Aktiva und Passiva für die Eröffnungsbilanzierung im Rahmen der Einführung eines doppischen Kommunalhaushaltes in NRW der Kreissparkasse Köln, Seite 30: "Anzahlungen sind im Zeitpunkt ihrer Leistung als Anzahlung auf immaterielle Vermögensgegenstände zu bilanzieren. Beim Eigentumsübergang sind entsprechend Umbuchungen vorzunehmen."
- 2.) Aus Kommunales Finanzmanagement NRW, Fachbuch mit praktischen Übungen und Lösungen, S. 290: "Ein eigenständiges Konto für geleistete Anzahlungen auf immaterielles Vermögen ist im Rahmen der Bewirtschaftung (Forderungs-/Verbindlichkeitenproblematik) grundsätzlich erforderlich. Hierbei sind unter den Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände die von der Kommune an Dritte bereits geleisteten Vorauszahlungen für den Erwerb immaterieller Anlagen zu erfassen."

3.3.1 Definition

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

Beispiele:

- **Dingliche Rechte** wie z. B. Dienstbarkeiten, Reallasten, Hypotheken, Grundschuld, Pfandrecht
- **Konzessionen**
- **Lizenzen, Software**
- **Sonstige Nutzungsrechte**
- **Patente**
- **Schutzrechte (z.B. Stadtlogo)**

3.3.2 Bewertung

Die Bewertung von immateriellen Vermögensgegenständen erfolgt nach § 62 Abs. 1 bis 3 sowie § 40 Abs. 3 GemHVO.

Immaterielles Vermögen wird nur aktiviert, wenn es entgeltlich erworben wurden. Ein Aktivierungsverbot besteht demnach bei selbst hergestellten immateriellen Vermögensgegenständen!

Entgeltlich erworbenes immaterielles Vermögen

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

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

Es wird allerdings nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Vermögen, welches bis zu 6 Jahre vor Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft wurde, mit den AHK zu bewerten ist (§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO).

***Software: Programme, deren Anschaffungskosten < 410 Euro sind, gelten als geringwertiges Wirtschaftsgut und müssen nicht bilanziert werden.**

3.3.3 Negativabgrenzungen

Keine immateriellen Vermögensgegenstände sind:

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

3.4 Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten

Die Definition der Begriffe "bebaute und unbebaute Grundstücke" finden Sie im Begriffslexikon.

3.4.1 Datenermittlung für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken

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

- Gemarkung
- Flurstücksnummer
- Flurstücksgröße
- Nutzungsart

Als Grundlage für die Ermittlung der Basisdaten ist immer das **wirtschaftliche Eigentum** der Gemeinde zum Zeitpunkt der Aktivierung nachzuweisen. Eine genauere Definition dieses Begriffs ist im Bewertungslexikon nachzulesen.

Die Basisdaten können folgenden Datenquellen entnommen werden:

- Liegenschaftssoftware
- Liegenschaftsbeschriebe
- Grundbücher
- ALB-Daten
- Geoinformationssysteme

3.4.2 Wertermittlung

Die Bewertung erfolgt dann nach den Grundsätzen der Absätze 1 bis 3 des § 62 GemHVO.

Grundsatz:

Gemäß Absatz 1 sind grundsätzlich immer die **Anschaffungs- und Herstellungskosten** (*Definition siehe Bewertungslexikon*) zu ermitteln.

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

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

Ist die Ermittlung nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand oder gar nicht möglich, gibt es Vereinfachungsregeln. Allerdings ist zu beachten, dass grundsätzlich 6 Jahre vor der Erstellung der Eröffnungsbilanz die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten ermittelt werden müssen (§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO).

Vereinfachungsregelungen:

Die Vereinfachungsregelungen sind in § 62 Abs. 2 Satz 1 und Absatz 3 GemHVO geregelt.

Der Absatz 3 beinhaltet das Bewertungsvorgehen für Anschaffungen/Herstellungen vor dem 31.12.1974. Er besagt, dass für Vermögensgegen-

tände, die vor dem 31.12.1974 angeschafft wurden, **Erfahrungswerte** (*Definition siehe Ziffer 3*) zu den Preisverhältnissen zum 01.01.1974 angesetzt werden können.

Für Anschaffungen/Herstellungen nach dem 31.12.1974 gilt Absatz 2 Satz 1. Es sind Erfahrungswerte zu den Preisverhältnissen des Anschaffungsjahres anzusetzen.

Die gesetzlichen Regelungen bezogen auf die Bewertung der Grundstücke bedeuten, dass als Erfahrungswerte die **Bodenrichtwerte** herangezogen werden können. Diese Daten können bei folgenden Dienststellen ermittelt werden:

- Gutachterausschuss
- Registratur/Archiv
- Bauämtern.

Bei den Bodenrichtwerten besteht allerdings die Problematik, dass es sich bei den Werten um Preisspannen handelt. Hier kann überwiegend auf den Durchschnitts-/Mittelwert zurückgegriffen werden. Bei den „Sahnestückchen“ der Kommune könnte allerdings ein höherer Wert oder eventuell auch prozentuale Zuschläge für die Lage, etc. berücksichtigt werden.

Nachfolgend wurden die Bewertungskriterien schematisch dargestellt.

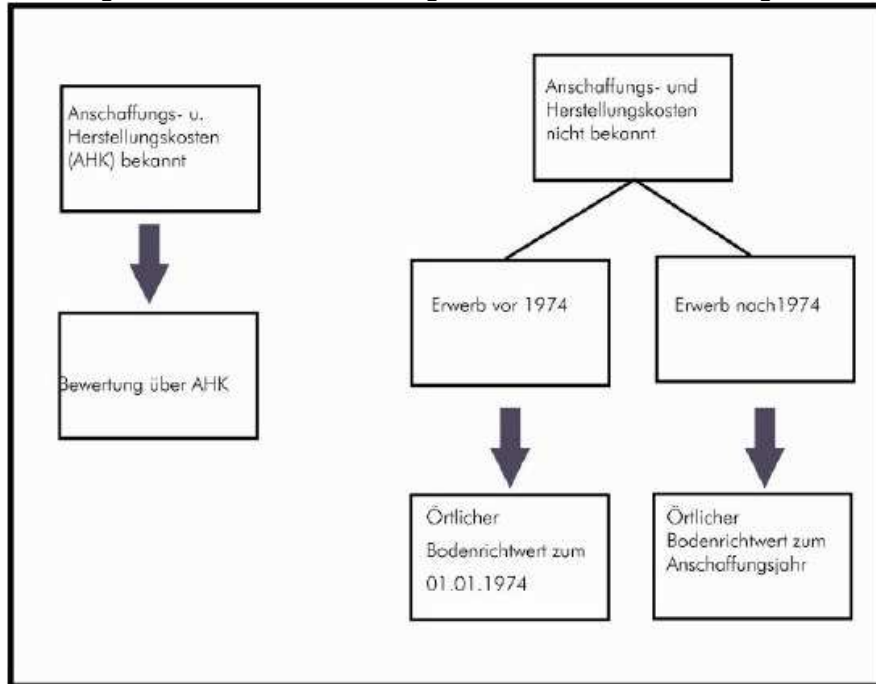


Abbildung 4: Bewertungsgrundsatz § 62 GemHVO

Eine Umsetzung dieser Vereinfachungsregelungen sind nicht bei allen Kommunen ohne weiteres möglich, da die Werte des Jahres 1974 teilweise nicht vorliegen. Sollte dies der Fall sein, ist der erste vorliegende Wert auf das Jahr 1974 zurückzuindizieren.

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

- **Durchschnittliche Kaufwerte von Bauland in Baden-Württemberg seit 1962:**
<http://www.statistik.baden-wuerttemberg.de/ProdGew/Landesdaten/LRt1212.asp>
- **Kaufwerte für landwirtschaftliche Grundstücke in Baden-Württemberg von 1974 bis 2004:**
<http://www.statistik.baden-wuerttemberg.de/Landwirtschaft/Landesdaten/kaufwert.asp>

Eine zusätzliche Möglichkeit um an weitere Erfahrungswerte zu gelangen, würde

eine Ermittlung von eventuell vorliegenden Werten bei umliegenden Kommunen mit gleicher Infrastruktur und landschaftlichen Gegebenheiten darstellen.

3.4.3 Bewertungsvorgehen

3.4.3.1 Ermittlung der Nutzungsarten der Grundstücke

Für die Bewertung der Grundstücke sowie der Zuteilung der Grundstücke zu den Anlageklassen ist die Nutzung der Grundstücke von vorwiegender Bedeutung. Nutzungsarten können anhand folgender Datenquellen ermittelt werden:

- Liegenschaftssoftware
- Liegenschaftsbeschriebe
- Grundbücher

Bei verschiedenen Nutzungsarten wird das Grundstück immer der Anlageklasse zugeordnet, deren Flächenanteil überwiegt!

3.4.3.2 Bewertung

Nachdem die Flurstücke entsprechend der Nutzung den Anlageklassen zugeordnet wurden, wird nun die Bewertung vorgenommen.

3.4.4 Bewertung von Waldflächen

Bilanzposition: 1.2.1 (unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte)

3.4.4.1 Datenermittlung für die Bewertung

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

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

Zusätzlich sollte noch ein Datenabgleich mit der zuständigen Forsteinrichtung erfolgen.

3.4.4.2 Wertermittlung

Die Grundsätze zur erstmaligen Bewertung sind in § 62 GemHVO aufgeführt. Eine detaillierte Erläuterung der Grundsätze ist in 3.1 Allgemeine Ansatz- und Bewertungsgrundsätze aufgeführt.

Grundsätzlich ist nach § 62 Abs. 1-3 GemHVO bei der Erstbewertung vorzugehen.

Anschaffungskosten (Kaufpreise) können folgenden Datenquellen entnommen werden:

- Kaufpreissammlungen
- Kaufverträgen
- Liegenschaftssoftware
- Liegenschaftsbeschriebe
- Altakten
- Forstämter

Sind keine Anschaffungs- und Herstellungskosten ermittelbar, so kann auf die in § 62 Abs. 4 GemHVO festgelegten Erfahrungswerte zurückgegriffen werden.

3.4.4.3 Bewertungsvorgehen

Grund und Boden

Kontengruppe:	01	unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenart:	013	Wald, Forsten
Konto:	0131	Grund und Boden bei Wald, Forsten

Grundsatz Anschaffungs- und Herstellungskosten

Vereinfachung Übernahme des Wertes aus § 62 Abs. 4 Ziffer 2 GemHVO. Es wird vorgeschlagen, diesen Wert, entsprechend den jeweiligen Gegebenheiten der Kommunen, mit den zuständigen Forstdienststellen abzuklären.

Aufwuchs

Kontengruppe:	01	unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenart:	013	Wald, Forsten
Konto:	0132	Aufwuchs bei Wald, Forsten

Grundsatz Anschaffungs- oder Herstellkosten

Vereinfachung Übernahme der Werte aus § 62 Abs. 4 Ziffer 1 GemHVO. Es wird vorgeschlagen, diesen Wert zusammen mit dem zuständigen Forstamt festzulegen.

Grundsätzlich ist die gesamte als Wald gekennzeichnete Fläche mit dem Wert des Aufwuchses anzusetzen. Auf Grund von örtlichen Besonderheiten können Teilflächen unberücksichtigt bleiben. Zum Beispiel Fahrwege, Holzlagerplätze, Skiabfahrten, Heide, Wacholderheide.

Der Wert des Aufwuchses bleibt als Festwert erhalten; er unterliegt keiner Abschreibung.

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

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

3.4.5 Bewertung von Naturdenkmälern

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

➤ Beispiel:

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

3.4.6 Bewertung von Grünflächen, Spielplätzen und Kleingartenanlagen

3.4.6.1 Grünflächen

Abgrenzung zur Gartenanlage (für die Zuordnung zur Kontenart 011 oder 024) erforderlich.

Unter Grünflächen versteht man den in kommunalem Besitz befindlichen Grund und Boden, der als Parkanlage oder sonstige Freizeit- und Erholungsfläche genutzt wird, einschließlich des Aufwuchses, des Aufbaus und der Ausstattung (z. B. Bänke, Papierkörbe).

Grund und Boden

Kontengruppe:	01	Unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenart:	011	Grünflächen
Konto:	0111	Grund und Boden bei Grünflächen

Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten

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

Aufwuchs

Kontengruppe:	01	Unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenart:	011	Grünflächen
Konto:	0112	Aufwuchs bei Grünflächen

Grundsätzlich sind auch hier die tatsächlichen **Anschaffungs- und Herstellungskosten** (mindestens 6 Jahre vor Eröffnungsbilanzstichtag) zu ermitteln.

Sollten die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit verhältnismäßig hohem Aufwand ermittelbar sein, sieht der Gesetzgeber folgende Vereinfachungsregelung vor: Der Aufwuchs kann einheitlich mit **Erfahrungswerten zum Jahr der Anschaffung/Herstellung** angesetzt werden.

Hier kann beispielsweise ein **qm-Durchschnittspreis** kalkuliert werden, in welchem sämtliche Kosten für eine Neugestaltung einer Grünanlage enthalten sind. Der Aufwuchs kann so über die Fläche der Grünanlage ermittelt werden. Der Durchschnittspreis wird auf das Jahr der Anschaffung/Herstellung rückindiziert.

Aufbau (Wege und andere Einbauten)

Kontengruppe:	01	Unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenart:	011	Grünflächen
Konto:	0112	Aufwuchs bei Grünflächen

Wege und andere Einbauten (Bänke, Papierkörbe, Beeteinfassungen, Palisaden, Beleuchtung, u. ä.) unterliegen einem Werteverzehr und sind deshalb über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die Nutzungsdauer der **Wege** liegt analog zu den Straßen bei 25-50 Jahren (je nach Bauklasse, siehe Thema „Bewertung des Infrastrukturvermögens“).

Bei **Einbauten** liegt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in Abhängigkeit des verwendeten Materials (Holz, Beton, Metall, u. a.) zwischen 10 und 50 Jahren. Bei der Erfassung des Altbestandes von Einbauten (z. B. von Bänken und Papierkörben) kann ein durchschnittlicher Abschreibungssatz angewendet werden. Eine Trennung der Vermögensgegenstände bei der Erstbewertung muss nicht vorgenommen werden.

Wird z. B. ein Papierkorb ausgetauscht, werden die Kosten als laufender Aufwand verbucht. Alternativ kann die Anzahl der Papierkörbe (wenn vorhanden) ausgewiesen werden. Der Gesamtwert ist als fester Wert anzusetzen und muss alle 3 Jahre überprüft werden.

Ausstattung (z. B. Spielgeräte)

Kontengruppe:	01	Unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenart:	011	Grünflächen
Konto:	0112	Aufwuchs bei Grünflächen

Als Bewertungsgrundsatz gilt hier § 62 Abs. 1 in Verbindung mit § 62 Abs. 2 Satz 1 GemHVO Entwurf. Demnach sind Aufbauten, wie z. B. Spielgeräte zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nach den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten vermindert um die bisher aufgelaufene AfA anzusetzen.

Da ein Großteil der Aufbauten im Regelfall nicht länger als 10 Jahre nutzbar ist, werden Aufbauten die älter als 10 Jahre sind, bei der Bewertung nicht berücksichtig.

sichtigt.

Auch Baulichkeiten (wie z. B. Pavillons, Wengerthäuser, Ruinen und Unterstände), die in Grünanlagen stehen, gehören zur Ausstattung und können gegebenenfalls einzeln erfasst und bewertet werden.

Erneuerungen von Grünanlagen

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

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

Werden nur Teile einer Grünanlage (**Teilerneuerungen**) erneuert, so ist die Investition dem bestehenden Anlagengut Wert erhöhend zuzubuchen.

3.4.6.2 Ackerland

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

Grund und Boden

Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten

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

Aufwuchs

Der Aufwuchs ist im Wert von Grund und Boden enthalten, es erfolgt keine Bewertung.

3.4.6.3 Selbständige Spielplätze

Kontengruppe:	02	Unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenart:	024	Grundstücke mit Kultur-, Sport-, Freizeit- und Gartenanlagen

Ständige³² Spielplätze erfordern eine eigenständige Bewertung. Sie sind deshalb gesondert zu erfassen und zu bewerten. Allerdings können einzelne Bestandteile (z.B. Aufwuchs) analog den Grünanlagen behandelt werden.

3.4.6.3.1 Bewertung von Grund und Boden

Kontengruppe:	02	Unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenart:	024	Grundstücke mit Kultur-, Sport-, Freizeit- und Gartenanlagen
Konto:	0241	Grund und Boden mit Kultur-, Sport- und Gartenanlagen

Genau wie bei der Bewertung der Grundstücksflächen gelten hier die Absätze 1-3 des § 62 GemHVO.

Grundsätzlich sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu ermitteln. Ist dies nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich, können Erfahrungswerte (landwirtschaftliche Bodenrichtwerte) angesetzt werden. Die Absätze 2 und 3 des § 62 GemHVO sind hierbei zu beachten.

Bei Spielplätzen im bebauten Bereich ist auch der von einem Gutachterausschuss festgestellte Wert (Bodenrichtwert) der Umgebungsbebauung zulässig.

Hinweise zu einer gemeinschaftlichen- bzw. Mehrfachnutzung stehen bei den Grünanlagen.

³² Soweit diese nicht unselbstständige Bestandteile von Grünanlagen (Kontenart 011) sind.

Sofern sich Spielplätze auf Schulgelände befinden, ist zu klären und auch festzulegen, ob diese Flächen bereits bei der Bewertung der Schulen berücksichtigt worden sind.

3.4.6.3.2 Bewertung von Rasenflächen und Bewuchs bei Spielplätzen

Bei der Neuanlage selbständiger Spielplätze sind alle Kosten der Geländeformung und Bepflanzung (wie der Aufwuchs bei Grünanlagen) dem Aufwuchs zuzuordnen und ohne Abschreibungen zu erfassen. Besondere Einbauten wie Palisaden, Beeteinfassungen u. a. sind den Aufbauten zuzuordnen.

Beim Altbestand können die Bewertungsregeln für Grünflächen angewandt werden.

3.4.6.3.3 Bewertung von Aufbauten

Aufbauten auf Spielplätzen unterliegen grundsätzlich einem Werteverzehr und sind deshalb abzuschreiben.

Da die Sonderregelungen für Grünanlagen nicht angewandt werden dürfen, ist der gesamte Altbestand unter Berücksichtigung seiner abgelaufenen Nutzungsdauer zu bewerten.

Gruppenbewertungen z.B. für Spielgeräte, Bänke und Papierkörbe, bauliche Ausstattung (Einfassungen, Wege, Pflasterungen, Sitzgelegenheiten aus Steinen, Palisaden etc.) sind sowohl beim Altbestand als auch bei Neuanlagen möglich. Sinnvoll ist es Gruppen mit gleicher Nutzungsdauer zu bilden. Großspielgeräte u.ä. sollten nach Möglichkeit generell einzeln erfasst werden.

Anmerkungen zum Altbestand

Da **Spielgeräte** und der Großteil der Ausstattung im Regelfall 10 Jahre nutzbar sind, kann ein Ansatz für die Ausstattung bei Spielplätzen mit Spielgeräten älter als 10 Jahre unterbleiben.

Es kann vorkommen, dass die Erneuerungsarbeiten (z.B. Einzäunungen, Wege) sowie der Austausch von Spielgeräten an mehreren Spielplätzen in den Vorjahren über eine **einzigste Haushaltsstelle** gebucht wurden. Die Kosten für die Spielplätze liegen in diesem Fall nur als Gesamtsumme vor und können nicht direkt den einzelnen Spielplätzen zugeordnet werden.

Eine Aktivierung der Kosten darf nur dann vorgenommen werden, wenn es sich

tatsächlich um AHK handelt. Die Kosten von Instandhaltungsmaßnahmen dürfen nicht als Zugang auf den Vermögensgegenstand gebucht werden. Handelt es sich um AHK die nur einheitlich vorliegen, so ist eine Recherche durchzuführen. Bedeutet dies einen nicht zu vertretenden hohen Aufwand, so kann eine prozentuale Aufteilung zwischen den Spielplätzen vorgenommen werden.

Vielfach gibt es Grünanlagen mit darin liegenden Spielplätzen, für die keine Kostenrechnung erfolgt ist. Wie kann die Aufteilung erfolgen?

Handelt es sich lediglich um ein Begleitgrün, so kann das Begleitgrün zum Vermögensgegenstand Spielplatz hinzugenommen werden. Eine Unterteilung erfolgt in diesem Fall nicht.

Sind jedoch größere Grünflächen vorhanden, so werden diese als separater Vermögensgegenstand geführt. Eine Aufteilung kann entsprechend geschätzter Kostenanteile erfolgen.

3.4.6.3.4 Erneuerung von Spielplätzen

Die Regelungen bei Grünflächen (Gesamt- oder Teilerneuerung) sind für die Anlage von Spielplätzen analog anzuwenden.

Wurde nur Zubehör beschafft, so ist bei der Ausstattung zu unterscheiden, ob Gruppen gebildet wurden oder jedes Anlagegut einzeln erfasst ist.

Bei der Einzelerfassung ist das vorhandene Gut in Abgang und das neu beschaffte in Zugang zu nehmen; bei der Gruppenerfassung gilt dieser Vorgang nur für die Neubeschaffung der gesamten Gruppe (der Austausch einzelner Teile der Gruppe ist als Aufwand zu buchen).

3.4.6.4 Kleingartenanlagen

Kontengruppe:	02	Unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenart:	024	Grundstücke mit Kultur-, Sport-, Freizeit- und Gartenanlagen
Konto:	0241	Grund und Boden mit Kultur-, Sport- und Gartenanlagen und
Konto:	0242	Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen bei Kultur-, Sport- und Gartenanlagen

Auch Kleingartenanlagen / Schrebergärten erfordern eine eigenständige Bewertung. Sie sind deshalb gesondert zu erfassen und zu bewerten. Allerdings können auch hier einzelne Bestandteile (z.B. Aufwuchs, Wege) analog den Grünanlagen behandelt werden.

3.4.6.4.1 Bewertung von Grund und Boden

Die Bewertung von Grund und Boden kann analog der Regelungen für die Spielplätze erfolgen.

3.4.6.4.2 Bewertung des Aufwuchses (Rasenfläche und Bewuchs)

Der Anteil an Rasenflächen und Bewuchs sollte getrennt erfasst, bewertet und wie bei Grünanlagen nicht abgeschrieben werden.

3.4.6.4.3 Bewertung von Aufbauten

Die Regelungen der Spielplätze (besonders in Bezug auf die Gruppenbewertung) können auch hier angewandt werden. Sind Werte (z.B. von sehr alten Kleingartenanlagen) nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand zu ermitteln, so ist für den Aufbau im Einzelfall eine Gesamtbewertung unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Nutzungsdauer möglich.

3.4.7 Bewertung von Gebäuden

Kontengruppe:	02	Bebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte
Kontenarten:	021	Grundstücke mit Wohnbauten
	022	Grundstücke mit sozialen Einrichtungen
	023	Grundstücke mit Schulen
	024	Grundstücke mit Kultur-, Sport-, Freizeit- und Gartenanlagen
	029	Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und anderen Betriebsgebäuden
Konto:	0212	Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen bei Wohngebäuden
	0222	Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen bei sozialen Einrichtungen

0232	Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen bei Schulen
0242	Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen bei Kultur-, Sport-, Freizeit- und Gartenanlagen
0292	Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen bei sonstigen Dienst-, Geschäfts- und anderen Betriebsgebäuden

3.4.7.1 Verschiedene Verfahren der Gebäudebewertung

Grundsätzlich sind Gebäude nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) zu bewerten. Insbesondere 6 Jahre vor dem Stichtag der Aufstellung der Eröffnungsbilanz wird vermutet, dass tatsächliche Anschaffungs- und Herstellungskosten ermittelt werden können. Lediglich bei Vermögen, das vor dem 31. Dezember 1974 beschafft worden ist oder wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögensgegenständen nicht oder nicht ohne unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können, sind entsprechende Erfahrungswerte anzusetzen.

- Bewertung nach rückindizierten Gebäudeversicherungswerten
- Sachwertverfahren (Empfehlung: Anwendung bei Trennung realisierbares Vermögen ohne Rückindizierung)
- Ertragswertverfahren (Empfehlung: Anwendung bei Trennung realisierbares Vermögen ohne Rückindizierung)
- Vergleichswertverfahren (Empfehlung: Anwendung bei Trennung realisierbares Vermögen ohne Rückindizierung)

Bei der Vermögenstrennung sind für die Bewertung von realisierbarem Vermögen die Veräußerungswerte anzusetzen. Diese können über das Sachwert-, Ertragswert- und Vergleichswertverfahren ermittelt werden. Diese sind in den Anlagen 109.14 näher erläutert.

3.4.7.2 Bewertung nach rückindizierten Gebäudeversicherungswerten

Im Folgenden wird auf das pragmatischste Verfahren für die Gebäudebewertung eingegangen. Es wird empfohlen, die Bewertung anhand von rückindizierten Gebäudeversicherungswerten vorzunehmen (nicht zulässig bei Trennung in reali-

sierbares Vermögen), da sie weniger zeit- und personalintensiv und auch keine externe Beratung dazu notwendig ist. Die Methode ist auch laut dem Referentenentwurf zur GemHVO (Stand: 08.08.2005) zulässig.

Bewertungsvorgehen

- Grundlage der Bewertung ist der Gebäudeversicherungswert 1914 zum Stand heute. Dabei ist in Zusammenarbeit mit der Versicherung zu prüfen, ob im Versicherungswert alle Investitionen der letzten Jahre enthalten sind. Sollte dies nicht der Fall sein, müssen diese entsprechend hinzuaktiviert werden.
- Diese Gebäudeversicherungswerte werden mit Hilfe eines Baukostenindex auf 1974 bzw. das Erwerbsjahr in Deutsche Mark und anschließend in Euro umgerechnet.
- Je nach Alter oder Erwerb des Gebäudes werden von diesem Wert u.U. noch Abschläge vorgenommen.
Ist der Zustand des Gebäudes bekannt, kann dieser entsprechend berücksichtigt werden.
- Anschließend ist die Abschreibung und der aktuelle Restbuchwert des Gebäudes zu ermitteln. Dabei beträgt die Nutzungsdauer der Gebäude im Regelfall 50 Jahre.

Sind die Zeitpunkte von wesentlichen An- oder Erweiterungsbauten bekannt, sollte dies bei der Ermittlung der Restnutzungs-/Gesamtnutzungsdauer berücksichtigt werden.

Bei der Ermittlung des Altbestands sind Technische Anlagen und Außenanlagen in der Berechnung der Indexmethode schon enthalten und müssen nicht gesondert erfasst werden (s. Leitlinien des Innenministeriums 3.1.2.2).

3.4.7.3 Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Bewertungsverfahren bei Gebäuden

Verfahren	Vorteile	Nachteile
<i>Sachwertverfahren</i>	Wert der Gebäude wird relativ genau ermittelt, da der aktuelle Zustand des Gebäudes zu berücksichtigen ist	Begehung von allen Gebäuden notwendig, um Ausstattungsstandard, evtl. Baumängel und Bauschäden, Instandhaltungstaus und Restnutzungsdauer zu ermitteln
	Nach Ermittlung aller notwendigen Daten wird der künftige Investitionsaufwand gewerkebezogen sichtbar und wann in etwa dieser zu erfolgen hat	Zeit- und Personalintensiv; Bausachverständige sind notwendig; dadurch relativ hohe zusätzliche Personalkosten bzw. Kosten für Wirtschaftsprüfer o.ä.
	Ermittelte Daten können für das Immobilienmanagement genutzt werden	Berechnung relativ kompliziert
<i>Ertragswertverfahren</i>	Bei Mietwohnungen werden die möglichen Erträge der Immobilie sichtbar	Nur in den Fällen sinnvoll, in denen Rohmieten vorliegen
		Berechnung relativ kompliziert
		Nicht in jedem Fall für die Gebäudebewertung zulässig
		In manchen Fällen ist zur Plausibilisierung des Wertes zusätzlich eine

Verfahren	Vorteile	Nachteile
		Bewertung durch das Sachwertverfahren notwendig
<i>Rückindizierte Gebäudeversicherungswerte</i>	Berechnung relativ einfach, kann auch von nicht Bausachverständigen durchgeführt werden	Wert der Gebäude ist relativ grob und ungenau
	Spart Zeit, Personalkapazitäten und Kosten (z.B. für Wirtschaftsprüfer)	Instandhaltungsstaus, Bauschäden u.ä. werden nicht sichtbar
Verfahren	Vorteile	Nachteile
<i>Rückindizierte Gebäudeversicherungswerte</i>	Wird im Referentenentwurf zur GemHVO ausdrücklich erwähnt und ist somit als Bewertungsverfahren auch zulässig; wurde in den Leitlinien zur Kostenrechnung des Innenministeriums so aufgenommen	Lt. den Wirtschaftsprüfern wurden Gebäude-versicherungswerte zu einem anderen Zweck entwickelt, sie bieten somit keine verlässlichen Werte für eine Eröffnungsbilanz, zumal er sich auf einen veralteten Baukostenkatalog von 1914 bezieht. Der Versicherungswert zielt meist auf den Anschaffungs-/Herstellungszeitpunkt ab und berücksichtigt so nicht danach vorgenommene Erweiterungen oder wesentliche Verbesserungen
	(*Diese können jedoch leicht errech-	Der Versicherungswert berücksichtigt

Verfahren	Vorteile	Nachteile
	net werden)	It. den Wirtschaftsprüfern keine Abschreibungen* und keine Erschließungskosten.
<i>Vergleichswertverfahren</i>		Bei Gebäuden nur in besonderen Fällen anwendbar (typisierte Gebäude wie Eigentumswohnungen); eigentlich Bewertungsverfahren für Grundstücke

3.4.8 Bewertung von Erbbaurechten

Bei der Bewertung der Erbbaurechtsgrundstücke ist vorab zu unterscheiden, ob die Kommune als Erbbaurechtsgeber oder Erbbaurechtsnehmer auftritt.

Kommune ist Erbbaurechtsgeber

Es erscheint sachgerecht, dass auch die mit Erbbaurechten belasteten Grundstücke der Kommune in der Eröffnungsbilanz mit den vollen Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet werden.

Sollten keine Anschaffungs- und Herstellungskosten des belasteten Grundstücks vorliegen, kommen je nach Gestaltung des Erbbauvertrags folgende Bewertungsmöglichkeiten in Frage:

1. Bewertung über Bodenwerte

Zur Bewertung kann der dem Erbbaurechtsvertrag zum Zeitpunkt des Vertragsbeginns zugrunde liegende Bodenwert herangezogen werden.

Zum Teil liegt dieser "Vertrags-Bodenwert" unter dem tatsächlichen Bodenrichtwert.

2. Abweichungskorridor

Weicht jedoch der Erbbauzins erheblich von dem marktüblichen Zins ab, ergibt sich dadurch ein Nachteil für die Kommune. Dieser Nachteil sollte grundsätzlich in der Bilanz dargestellt werden, da im Rahmen der Wohnungsbauförderung der Erbbauzins häufig unterhalb der marktüblichen Verzinsung liegt. Um diesen Nachteil darzustellen sind nicht die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bilanzieren, sondern der geminderte Wert nach den Wertermittlungsrichtlinien, ausgehend von den jeweiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Diese Minderung eines mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks wird auf der Aktivseite der Bilanz dargestellt.

Um diese Berechnung (besonders für die bestehenden Erbbaurechte) zu vereinfachen, wird folgendes Verfahren vorgeschlagen:

Es wird ein Abweichungskorridor zwischen Erbbauzins und marktüblicher Bodenwertverzinsung definiert, innerhalb dessen die Wertminderung des Bodenwertanteils pauschal berücksichtigt werden kann. Erst bei Abweichungen außerhalb dieser Bandbreite ist die Wertminderung des Bodenwertanteils einzelfallbezogen zu berechnen.

Ausgehend von einer derzeit marktüblichen Verzinsung von 4 % (Stand Ende 2006) wird festgelegt, dass nur bei Erbbaurechtsverträgen, bei denen ein Erbbauzins von 0 – 1 % anfällt, eine Wertminderung des Bodenwertanteils einzelfallbezogen zu berechnen ist.

Kommune ist Erbbaurechtsnehmer

Bilanziert wird der Wert des Erbbaurechts. Entweder der Bodenwertanteil des Erbbaurechts, wenn ein Zinsvorteil für die Kommune gegeben ist oder einen Erinnerungswert. Grundsätzlich erscheint es sachgerecht, bei der Kommune vorhandene Erbbaurechte mit 1 Euro anzusetzen, wenn das Erbbaurecht ausschließlich gegen die Zahlung eines laufenden Erbbauzinses oder unentgeltlich eingeräumt wurde, da die Zahlung des Erbbauzinses durch die Kommune dann Aufwand der jeweiligen Rechnungsperiode darstellt.

3.4.9 Bewertung von Miteigentumsanteilen

Die Flurstücke werden ebenfalls entsprechend der Nutzung bewertet. Danach wird von der Gesamtbewertungssumme lediglich der städtische Anteil (Miteigentumsanteil) in die Anlagenbuchhaltung aufgenommen (prozentuale Übernahme).

Grundsatz Anschaffungs- und Herstellungskosten

Vereinfachung: a) Außenbereich:

- Anschaffungsjahr nicht bekannt → erster vorliegender landwirtschaftlicher Erfahrungswert/Bodenrichtwert **rückindiziert auf 1974** oder **anderer Erfahrungswert** wie vorab dargestellt
- Anschaffungsjahr bekannt → landwirtschaftlicher Erfahrungswert/Bodenrichtwert zum Erwerbsjahr

b) Innenbereich:

- Bodenrichtwert zum Erwerbszeitpunkt

3.4.10 Bewertung von Sportanlagen

3.4.10.1 Datenermittlung

Die in der Anlagenbuchhaltung vorhandenen Vermögensgegenstände können übernommen werden. Für den Bestand, der nicht in der Anlagenbuchhaltung enthalten ist, sind folgende Wege für die Datenermittlung denkbar:

- Daten können aus einem Geoinformationssystem entnommen werden.
- In der Regel liegt eine Liste der in der Kommune vorhandenen Sportanlagen und –hallen vor. Diese Liste kann als Grundlage herangezogen und um die notwendigen Daten (wie z.B. Baujahre, Flurstücksnummern, Eigentumsverhältnisse) anhand vorliegender Akten ergänzt werden, falls die Daten nicht anderweitig schon vorliegen.
- Zudem können die getätigten Investitionen und Zuschüsse anhand von den Rechnungsergebnissen ab 1974 bis zum Bilanzstichtag (auch anhand von Auszügen aus den Rechenschaftsberichten: Kosten/Zuschüsse mit Kurzbeschreibung der Maßnahmen) ermittelt werden.

Folgende Probleme können bei der Datenermittlung auftauchen:

- Bei dem Abgleich der Daten aus dem Geoinformationssystem (GIS) mit den manuell geführten Listen kann es zu starken Abweichungen kommen. In diesem Fall muss eine Überprüfung der Daten erfolgen und eine Änderung im GIS oder in der manuell geführten Liste erfolgen. Das Fachamt (z.B. Sportamt) ist in jedem Fall mit hinzuzuziehen. Die Unterschiede können aufgrund unterschiedlich zugeteilten Größenflächen beruhen.
- Zudem sind häufig die Eigentumsverhältnisse zu prüfen:
 - Kommune ist Eigentümer des Grundstücks und der Verein ist Eigentümer der darauf befindlichen Aufbauten (z.B. Tennisplätze).
 - Die Kommune hat Grundstücke angemietet und Gebäude darauf erstellt und an einen Verein weitervermietet.
 - Die Kommune hat Grundstücke in Erbpacht an Vereine vergeben und Vereine haben den auf diesem Grundstück befindlichen Aufbau finanziert.

Dementsprechend sorgfältig sind die Eigentumsverhältnisse zu klären.

- Zum Teil liegen die Investitionskosten je Sportanlage nicht differenziert nach den einzelnen Aufbauten (Spielfeld und Gebäude (Umkleiden, Gerätehäuser, Tribüne) vor. Welche Nutzungsdauer soll in so einem Fall zugrunde gelegt werden? Hier kann eine durchschnittliche Nutzungsdauer angesetzt werden.

3.4.10.2 Bewertung der Grundstücke von Sportanlagen

Grundsätzlich sind wie bei allen Vermögensgegenständen die Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich bisher aufgelaufener Abschreibungen als Wert in der Bilanz anzusetzen (§ 62 Abs. 1 S. 1 GemHVO).

Liegen diese nicht vor, oder können diese nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden, sind Erfahrungswerte (siehe Kapitel 3.17 Bewertungsvereinfachungsmethoden ab Seite 139) zu verwenden. Der § 62 GemHVO enthält keine spezielleren Vorgaben zur Bewertung der Bodenwerte von Sportanlagen.

Hat die Kommune Sportanlagen von Vereinen oder anderen Personen erworben, sind diese Kosten als Anschaffungskosten heranzuziehen.

Liegen die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht vor, sind die Erfahrungswerte heranzuziehen. Hierzu gibt es folgende Möglichkeiten:

- Aufnahme der Grundstücke für Sportanlagen analog der Straßen und Grünflächen. Demnach sind die für landwirtschaftliche Flächen geltenden Erfahrungswerte einheitlich für alle Flächen anzusetzen. Oder
- Es werden die örtlichen Verkehrswerte zum Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt als Wert herangezogen.
- Zudem kann auf die Bodenrichtwerte des Gutachterausschusses³³ zurückgegriffen werden.

³³ (siehe hierzu Leitlinien zur Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung, Band 2, Seite 133)

3.4.10.3 Bewertung der Gebäude und Sportgeräte von Sportanlagen

Für die Bewertung von Gebäuden bei Sportanlagen ist § 62 Abs. 1 bis 3 GemH-VO anzuwenden.

Die Anschaffungskosten der Sportgeräte liegen separat vor. Sie werden wie bewegliche Vermögensgegenstände behandelt.

↳ **Beispiele** für die im Rahmen der Bewertung auftretende Bewertungsfälle:

- Eine Kommune hat Sportanlagen mit darauf befindlichen Gebäuden von den Vereinen durch Ausgleichszahlungen oder unentgeltlich übernommen. Kurze Zeit nach der Übernahme wird eine komplette Grunderneuerung der Anlagen notwendig.
Die Kosten für Grunderneuerung werden als erstmalige Anschaffungs- und Herstellungskosten herangezogen und abgeschrieben, wenn die Grunderneuerung mit einem Neubau gleich zu setzen ist. Die Ausgleichszahlung für den Erwerb wird als außerordentlicher Abgang verbucht.
- Eine Kommune erneuert eine im Eigentum befindliche Sportanlage. Die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind nicht bekannt, da die Sportstätte vor 1974 erbaut wurde.
Die Kosten für die Grunderneuerung werden als erstmalige Anschaffungs- und Herstellungskosten herangezogen und abgeschrieben. Die erstmaligen Anschaffungs- und Herstellungskosten werden nicht berücksichtigt und deshalb auch nicht ermittelt, da die Grunderneuerung einem Neubau gleich zu setzen ist und deshalb die ursprünglichen AHK in Abgang zu nehmen sind.
- Erstmalige Herstellung der Sportanlage. Hier kann das Problem auftauchen, dass keine **Kostenunterteilung** in reine Sportanlage und der auf dem Flurstück befindliche Gebäude wie z.B. Umkleidegebäude, Sanitärräume, Gerätehäuser, vorliegt.
Da die Kostenaufteilung gegebenenfalls nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand vorgenommen werden kann, kann eine durchschnittliche Abschreibungsdauer erfolgen.
- Die an die Sportanlagen angrenzenden Sporthallen wurden nach 1974 erstellt. Die Baukosten und erhaltenen Zuschüsse liegen in allen Fällen vor. Eine Kostenaufteilung in eigentliche Halle (reiner Baukörper) und darin befindliche Einrichtungen wie Sanitär, Umkleiden, Geräteräume, Tribünen etc. liegt nicht vor. Da die Kostenaufteilung nur mit unverhältnismäßig hohem Auf-

wand möglich ist, kann eine durchschnittliche Abschreibungsdauer angesetzt werden.

3.4.10.4 Aufbauten bei Sportanlagen

Grundsätzlich sind auch hier die AHK nach § 62 Abs. 1 bis Abs. 3 GemHVO abzüglich Abschreibungen nach § 46 GemHVO anzusetzen.

Liegen die AHK nicht vor, sind aktuelle Kosten zu ermitteln und diese auf das Herstellungsjahr rück zu indizieren.

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

Sofern die Kosten für die Stellplätze separat vorliegen, sollten diese separat erfasst werden und mit der entsprechenden Nutzungsdauer (zwischen 25- 50 Jahre, analog den Parkplätzen an Straßen) abgeschrieben werden.

3.5 Bewertung von Infrastrukturvermögen

Kontengruppe: 03 Infrastrukturvermögen
Bilanzposition: 1.2.3 (Infrastrukturvermögen)

Zum Infrastrukturvermögen zählen nach dem Kontenplan Baden-Württemberg:

- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (Kontenart 031)
- Brücken und Tunnel (Kontenart 032)
- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen (Kontenart 033)
- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen (Kontenart 034)
- Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen (Kontenart 035)
- Strom-, Gas-, Wasserleitungen und zugehörige Anlagen (Kontenart 036)
- wasserbauliche Anlagen (Kontenart 037)
- Friedhöfe und Bestattungseinrichtungen (Kontenart 038)
- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens (Kontenart 039)

Im Folgenden werden die die wichtigsten der oben genannten Positionen erläutert. Auf Vermögensgegenstände der Kontenart 033,034, 036 und 038 wird nicht speziell eingegangen, da diese bei den meisten Kommunen innerhalb der kostenrechnenden Einrichtungen oder im Vermögen der Eigenbetrieben / Eigengesellschaften bereits bewertet sind.

3.5.1 Allgemein

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

Bei der Straße besteht der Straßenaufbau aus Straßenkörper, Straßenzubehör und Bauwerke.

Aufteilung der Anlagegüter (Flurstücke und Straßen)

Generell sollten Flurstücke und Straßen als Gesamtheit geführt werden. D. h. das Grundstück sollte der Straße entsprechen. Jedoch sind sie getrennt als Vermögensgegenstände in der Anlagenbuchhaltung zu führen.

In den Fällen einer gemischten Nutzung des Flurstücks sollte eine Aufteilung (z. B. nach qm) nur dann vorgenommen werden, wenn es sich um völlig losgelöste Nutzungen handelt, z. B. Straßenkreuzung mit einem größeren Platz mit Brunnen. Eine Hauptnutzung des Flurstücks sollte jedoch festgelegt werden.

Bei sehr langen Straßen bietet es sich an, eine Unterteilung vorzunehmen.

Sehr kleine Flurstücke können zu einem großen Stammsatz zusammengefasst werden. Zu beachten ist, dass Geoinformationssysteme und Anlagenbuchhaltungen in der Regel eine Zuordnung über Flurstücksnummern vornehmen und diese in den Systemen gleich sein sollte.

3.5.2 Bewertung von Grund und Boden

Kontengruppe:	03	Infrastrukturvermögen
Kontenart:	031	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

3.5.2.1 Datenermittlung für die Bewertung von Grund und Boden

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

- Gemarkung
- Flurstücksnummer
- Flurstücksgröße
- Nutzungsart

Die Basisdaten können anhand folgender Datenquellen ermittelt werden:

- Geoinformationssystem
- Liegenschaftssoftware
- Liegenschaftsbeschriebe
- Grundbücher
- ALB-Daten

3.5.2.2 Wertermittlung von Grund und Boden

Die Grundsätze für eine erstmalige Bewertung sind in § 62 GemHVO festgeschrieben. Für die Bewertung der Grundstücksflächen bei Straßen sind die Absätze 1 bis 3 maßgebend. Dies bedeutet, dass grundsätzlich eine Bewertung über Anschaffungskosten erfolgen sollte.

Sofern keine Anschaffungs- und Herstellungskosten und kein Anschaffungsjahr vorliegen bzw. nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelbar sind, erfolgt eine Bewertung über den **Erfahrungswert zum Stichtag 01.01.1974**. Als Erfahrungswert wird bei der Bewertung von Straßenflächen der **landwirtschaftliche Bodenrichtwert** zu Grunde gelegt.

Für den Fall, dass zwar die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht vorliegen, jedoch das Anschaffungsjahr der Grundstücksflächen bekannt ist, sollte der Bodenrichtwert des Anschaffungsjahres zugrunde gelegt werden.

3.5.3 Bewertung des Straßenkörpers

Kontengruppe: 03

Infrastrukturvermögen

Kontenart: 035

Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen

3.5.3.1 Datenermittlung für die Bewertung des Straßenkörpers

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

- **Geo-Informationssystem:** Aus diesem kann eine topographische Darstellung aller Straßen und damit auch eine eigene Kennung aller Straßen entnommen werden.

- **Widmungsjahr**
Mit Inkrafttreten des Straßengesetzes am 01.07.1964 war eine Widmung der Straße erforderlich. Das Widmungsjahr kann als fiktives Herstellungsjahr herangezogen werden.

- **Baujahre der Kanäle**
Die Baujahre der Kanäle können ebenfalls als fiktives Herstellungsjahr herangezogen werden.

- **Straßenverzeichnisse / Straßenkarten**
Aus verschiedenen Straßenakten und über Straßenverzeichnisse können durch die Fachämter und Unterhaltungsstellen Baujahre ermittelt werden.

- **Erschließungsbeitragsabrechnungen**
Aus Erschließungsbeitragsakten sind ebenfalls die Herstellungsjahre und Anschaffungs- und Herstellungskosten zu entnehmen.

3.5.3.2 Wertermittlung für den Straßenkörper

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

Hierfür spricht vor allem, dass einige Kostenanteile (z. B. Planungsleistungen Vermessungsarbeiten, Abrechnungen) nur pauschal/prozentual verteilt werden können. Kostenanteile, die dann aufgeteilt werden müssen, verursachen einen hohen Zusatzaufwand bei der Ausschreibung, bei dem Aufmass und der Abrechnung). Außerdem erschweren zu viele einzelne Vermögensgegenstände die korrekte Führung einer Anlagenbuchhaltung.

Für die Bewertung des Straßenkörpers wird in 2 Schritten vorgegangen:

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

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

Straßenart	Straßentyp
Straßenart I	Schnellverkehrsstraße, Industriesammelstraßen
Straßenart II	Hauptverkehrsstraße, Industriestraße, Straße im Gewerbegebiet
Straßenart III	Wohnsammelstraße, Fußgängerzone mit Ladeverkehr
Straßenart IV	Anliegerstraße befahrbarer Wohnweg, Fußgängerzone
Straßenart V	nicht asphaltierte/betonierte Wege

Um den gemeindespezifischen Gegebenheiten, z. B. historischer Stadtkern Rechnung zu tragen, können diese vorgegebenen Straßenarten individuell erweitert werden.

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

Zu den Nutzungs-/Abschreibungszeiten ist folgendes anzumerken: In der Regel wird davon ausgegangen, dass der Unterbau der Straße über einen erheblich längeren Zeitraum nutzbar bzw. abzuschreiben ist. Die Deckschicht dagegen wird regelmäßig in kürzeren Abständen erneuert und hat daher eine kürzere Nutzungs-/Abschreibungszeit. Da der Straßenkörper, wie vorab dargestellt, als ein Vermögensgegenstand zu sehen ist, muss hier mit so genannten Mischnutzungsdauern operiert werden.

Durch diese gemittelte Abschreibungsdauer wird der Unterbau erhöht und die Deckschicht vermindert abgeschrieben. Somit wird den tatsächlich unterschiedlichen Nutzungsdauern entsprechend Rechnung getragen.

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

Schritt 2: Bewertung der Straßen

Die Bewertung der Straßen erfolgt nach § 62 Abs. 1 – 3 GemHVO, d. h. **grundsätzlich** zu den **Anschaffungs- und Herstellungskosten**. Hierin können u. a. Kosten für Straßenbegleitgrün, Böschungen und sonstigen Teileinrichtungen (wie z. B. Aufwuchs, Leitpfosten Beschilderung, Gehweg, Gehwegefassung, Verkehrsinseln, etc.) enthalten sein.

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

Der Erfahrungswert gilt ein **aktueller pauschalierter qm-Durchschnittspreis**, in welchem die oben genannten Faktoren berücksichtigt sind.

Der Erfahrungswert sollte ebenfalls für jede Straßenart festgelegt werden.

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

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

3.5.3.3 Straßenzubehör

Kontengruppe: 03	Infrastrukturvermögen
Kontenart: 035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen

Straßen, Wege und Plätze unterscheidet man nach dem Straßengesetz Baden-Württemberg in Straßenkörper und Straßenzubehör. Das Straßenzubehör wird zur Bewertung in einfaches und hochwertiges Zubehör unterschieden.

Bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz darf der Wert des gesamten Straßenzubehörs in den Wert des Straßenkörpers mit eingerechnet werden (bei Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie bei dem qm-Durchschnittswert).

Es besteht allerdings die Ausnahmeregelung, dass beim Altbestand (bis Eröff-

nungsbilanz) folgende Anlagegüter gesondert zu bewerten sind: Parkleitsysteme, Schilderbrücken sowie die konstruktiven Bauwerke.

Nach dem Eröffnungsbilanzstichtag kann einfaches Zubehör auch weiterhin dem Straßenkörper zugerechnet werden, da eine getrennte Erfassung in der Praxis oft nicht möglich ist, hochwertiges Zubehör muss getrennt erfasst werden. Empfohlen wird bereits 6 Jahre vor Eröffnungsbilanzstichtag, da ab diesem Stichtag bereits Anschaffungs- und Herstellungskosten ermittelt werden müssen, diese separat für das hochwertige Straßenzubehör zu erfassen.

Zu hochwertigem Zubehör gehören u. a. Parkleitsysteme, Beleuchtung, Signalanlagen, Schilderbrücken, Wegweisungen, zentrale Verkehrsrechner und Parkscheinautomaten. Es werden folgende Abschreibungs-/Nutzungsdauern für hochwertiges Zubehör empfohlen:

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

3.5.3.4 Umbaumaßnahmen am Straßenkörper

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

Teilumbauten (z. B. nur die Fahrbahn, nur Gehwege oder nur Bauwerksteile) erhöhen den bisherigen Wert des Anlageguts (soweit es sich nicht um Instandhaltungsmaßnahmen handelt); evtl. ist eine Korrektur der Nutzungsdauer erforderlich. Die Kosten des Teilumbaus werden auf das entsprechende Anlagegut als Vermögenszugang gebucht. Da bei der Abschreibung mit einem Mischabschreibungssatz operiert wird, ist kein Abgang für die erneuerten Teile zu buchen.

Deckenerneuerungen sind wie Teilumbauten zu behandeln.

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

In Kapitel 3.7.2 (Kunstgegenstände die nicht mit einem Gebäude / Bau verbunden sind) 106 finden Sie weitere Hinweise.

3.5.4 Bauwerke

Kontengruppe: 03		Infrastrukturvermögen
Kontenart:	032	Brücken und Tunnel
Kontenart:	039	sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

Die ingenieurtechnischen Bauwerke sind grundsätzlich separat zu bewerten. Für die Bewertung sind wie bereits bei der Straßenbewertung die Absätze 1 bis 3 des § 62 GemHVO zugrunde zu legen.

Demnach sind sie

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

sich auf das Jahr 1996 und sind auf das Anschaffungs-/Herstellungsjahr zu indizieren (Baupreiskostenindex).

Brücken

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

Trogbauwerke mit 1.000,00 Euro/qm

Lärmschutzbauwerke mit 400,00 Euro/qm

Stützbauwerke

Trockenmauer mit 250,00 Euro/qm

Winkelstützmauer:

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

Ortbeton, d = 0,25 m

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

Stahlbetonplatten zwischen IP-Träger:

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

Nutzungsdauern

Konstruktive Bauwerke unterliegen aufgrund ihrer Besonderheit speziellen Nutzungsdauern. Als Anhaltspunkt können folgende Nutzungsdauern dienen:

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

3.5.5 Bewertung von Gewässern und deren Bauwerke (unbebaute Grundstücke)

3.5.5.1 Definition Gewässer

Zu Gewässern gehören

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

einschließlich deren Uferstreifen und Bauwerke.

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

3.5.5.2 Bewertung von Grund und Boden

Kontengruppe:	03	Infrastrukturvermögen
Kontenart:	031	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

gegeben werden. Diese Richtwerte sind je Kommune zu überprüfen:

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

3.5.5.5 Bewertung von Renaturierungsmaßnahmen bei Gewässern

Hier muss im Einzelfall entschieden werden, ob sich der Anlagewert des Gewässers verändert hat.

Dies ist dann nicht der Fall, wenn lediglich Maßnahmen zur Verbesserung der Wasserqualität oder der Fließgeschwindigkeit durchgeführt wurden, der Lauf des Gewässers aber unverändert blieb.

3.5.6 Bewertung von Brunnenanlagen

Kontengruppe:	03	Infrastrukturvermögen
Kontenart:	039	Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens
		Gegebenenfalls auch
	011	Grund und Boden bei Grünflächen

Brunnenanlagen sind wie jeder Vermögensgegenstand (§ 62 Abs.1 S. 1 GemH-VO) mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten reduziert um Abschreibungen anzusetzen.

Liegen die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht vor, können Versicherungswerte der Vermögensbewertung zugrunde gelegt werden. Sind die Versicherungswerte ebenfalls nicht bekannt, so können Erinnerungswerte angesetzt werden.

Für Brunnen, die nicht mehr in Betrieb sind, wird ein Erinnerungswert (z.B. 1 Euro) angesetzt.

Grundsätzlich unterliegen alle Brunnenanlagen (egal ob Kulturdenkmal oder nicht) dem Werteverzehr, da sie überwiegend mit einer technischen Einrichtung ausgestattet sind. Die Abschreibungsdauer von Brunnenanlagen wird gleich wie bei Gebäuden festgelegt.

3.6 Bewertung von Bauten auf fremden Grundstücken

Fremde Grundstücke werden nicht bewertet. Die Bauten müssen nach den in den anderen Kapiteln aufgezeigten Möglichkeiten bewertet und aktiviert werden.

3.7 Bewertung von Kunstwerken, Archivgut und Kulturdenkmälern

Kontengruppe: 05

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

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

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

Liegen die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht vor, oder können diese nur mit einem unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden, können Erfahrungswerte angesetzt werden (vgl. § 62 Abs. 1 bis 3 GemHVO).

Um die Ermittlung der Erfahrungswerte zu vereinfachen, können die Versicherungswerte der Gegenstände herangezogen werden. Liegt der Versicherungswert nur in Summe für mehrere Kunstwerke / Denkmäler vor, so kann eine Sammelanlage erfasst werden, in der der Gesamtbestand ausgewiesen wird. Bei einem Anlagenabgang ist der Wert entsprechend des Versicherungsnachweises anzupassen, bzw. prozentual zu berichtigen.

Der Versicherungsschein enthält entweder den tatsächlichen oder den Wiederherstellungswert. Unabhängig von dieser Unterscheidung kann der Versicherungswert herangezogen werden.

Liegen weder die Anschaffungs- und Herstellungskosten noch Versicherungswerte vor, kann der Ansatz des Kunstgegenstandes oder des Kulturdenkmals mit einem Schätzwert oder Erinnerungswert erfolgen.

Ein Anlagenzugang sollte stets als eigenständiger Vermögensgegenstand mit den entsprechenden Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt werden.

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

Ausnahme: Bilder von nicht anerkannten Künstlern können abgeschrieben werden³⁴.

Die Nutzungsdauern können aus der steuerlichen AfA-Tabelle für das Gastgewerbe entnommen werden:

³⁴ Eine Liste der anerkannten Künstler findet man in folgenden Quellen: Langjährige Rechtsprechung des BFH, insbesondere in den Urteilen vom 23.4.1965, BStBl. III 1965, 382 sowie vom 2. 12. 1977, BStBl. II 1978, 164. Siehe hierzu auch "Der Gemeindehaushalt" 12/2005 S. 270 ff und "Betriebs-Berater" 55. Jg. Heft 50, 14.12.2000, S. 2563 ff.

	Nutzungsdauer
Hochwertige Gemälde (ab 2 500,- Euro Anschaffungskosten)	20
Hochwertige Grafik, Aquarelle, Zeichnungen (ab 1 000,- Euro Anschaffungskosten)	20
Sonstige Gemälde	10
Sonstige (Druck-)Grafik	5

Ein anerkannter Künstler ist laut Rechtsprechung derjenige, dessen Gesamtwerk von einer Vielzahl kunstsachverständiger und kunstinteressierter Personen als künstlerisch bedeutsam eingeschätzt wird und bei dem angenommen werden kann, dass diese Einschätzung auf längere Zeit Bestand haben wird. Indizien sind die von einem Künstler für seine Werke erzielten Kunstpreise und sonstige Auszeichnungen, seine Beteiligung an Kunstausstellungen und anderen bedeutsamen künstlerischen Projekten sowie vor allem, dass seine Werke von - wichtigen - Museen angekauft, in deren Schausammlungen aufgenommen und in der einschlägigen Fachliteratur entsprechend gewürdigt werden.

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

Zu den Anschaffungsnebenkosten bei Kunstgegenständen zählt auch die Künstlersozialabgabe. Die Anschaffungsnebenkosten können zu den AHK gezählt und damit in der Bilanz aktiviert oder direkt als Aufwand verbucht werden. Liegen die Anschaffungsnebenkosten nur in Summe für eine Gruppe von Kunstgegenständen vor, so können die Kosten prozentual auf die Kunstwerke aufgeteilt werden.

➤ **Beispiel:** Die Künstlersozialabgabe wird nach Ablauf einer Zahlungsperiode den AHK der einzelnen Kunstwerke aus dem betreffenden Jahr mittels prozentualer AHK-Schlüsselung zugeordnet.

3.7.1 Kunst am Bau

Oftmals ist am Bau angebrachte Kunst bei der Bewertung des Gebäudes bereits berücksichtigt worden. Eine gesonderte Aufnahme ist unter diesen Umständen nicht mehr notwendig.

Auch im laufenden Betrieb kann der Wert des Kunstgegenstands zum Gebäude hinzugezählt werden und mit der gleichen Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

3.7.2 Kunstgegenstände die nicht mit einem Gebäude / Bau verbunden sind

Hierzu zählen z.B. freistehende Statuen und als Kunstwerk zu sehende Brunnen. Wenn die AHK nicht ermittelt werden können, kann auf die Versicherungswerte zurückgegriffen werden. Liegen diese ebenfalls nicht vor, können Erinnerungswerte angesetzt werden. Werden die Kunstgegenstände mit einem Wert angesetzt, können sie abgeschrieben werden.

3.7.3 Kulturdenkmäler

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

Prinzipiell kann eine Unterscheidung zwischen genutzten und nicht genutzten Baudenkmälern vorgenommen werden. Dementsprechend können genutzte Baudenkmäler mit einem entsprechenden Wert angesetzt und abgeschrieben werden. Baudenkmäler die nicht mehr genutzt werden, können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

3.7.4 Historische Funde

Die Bewertung von historischen Funden (Eigentumsverhältnisse sind zu klären!) kann nur schwer erfolgen, da AHK und Vergleichswerte nicht vorliegen. Die Funde können mit dem Versicherungswert oder dem Erinnerungswert angesetzt werden.

3.8 Bewertung von beweglichen Vermögensgegenständen

3.8.1 Bewegliches Sachanlagevermögen

Für die Bewertung der beweglichen Vermögensgegenstände, die bislang nicht in Anlagenachweisen geführt werden, gilt die in § 62 Absatz 1 Satz 3 GemHVO genannte Regelung. Demzufolge sind alle Vermögensgegenstände (auch die abgeschrieben), die im Zeitraum von 6 Jahren vor Eröffnungsbilanzstichtag erworben wurden mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. „Ältere“ bewegliche Vermögensgegenstände müssen nicht berücksichtigt werden.

Werden die Vermögensgegenstände bereits vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz in Anlagenachweisen geführt, können diese für die Eröffnungsbilanz übernommen werden!

3.8.2 Bewertung von Inventar (Einrichtungsgegenstände)

Hat eine Kommune z.B. viele Schulen (oder Kindergärten,...), stellt die Ermittlung des Inventars ein erhebliches Mengenproblem dar. Aufgrund der Ausstattung verschiedener Fachräume sind in diesen Bereichen auch die Werte meist nicht unerheblich.

Eine Möglichkeit die Erfassung des Altvermögens in diesem Bereich zu erleichtern, ist der Ansatz von Festwerten nach § 37 Absatz 2 GemHVO, ggf. in Kombination mit der Gruppenbewertung nach § 37 Absatz 3 GemHVO.

➤ Beispiel:

Pro Schule wird mit Hilfe des Raumplanes eine Liste der verschiedenen Räume erstellt. Dann wird z.B. anhand eines Physikraumes die Ausstattung erfasst und bewertet. Darauf aufbauend wird ein Festwert für die Ausstattung festgesetzt (i.d.R. 50% der AHKs). Dieser Festwert wird mit der Anzahl aller Physikräume der Schule multipliziert. Hier erfolgt dann keine Abschreibung. Dabei sind jedoch künftige Neuanschaffungen, sofern sie 10% des bisherigen Festwerts nicht übersteigen, als Aufwand zu verbuchen.

Bei vergleichbarer Ausstattung kann dieser Satz auch auf andere Schulen angewendet werden.

Bei der Bildung von Festwerten fließen auch bewegliche Vermögensgegenstände unter 410 € mit ein.

Weitere Erläuterungen zum Festwertverfahren 3.17.2 Festwertverfahren .

3.8.3 Bewertung von Tieren

Die Bewertung von Tieren erfolgt gemäß § 44 Abs. 1 und 2 und § 46 GemHVO mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten ggf. vermindert um Abschreibungen bzw. gemäß § 44 Abs. 5 GemHVO im Falle der Zuordnung zum verwertbaren Vermögen mit ihrem Veräußerungswert. Für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz gilt § 62 Abs. 1 bis 3 GemHVO.

Für die Bewertung von Tieren kann auf die Regelungen des BMF-Schreibens vom 14.11.2001 (BStBl. I S. 864) „Schreiben betr. Bewertung von Tieren in land- und forstwirtschaftlich tätigen Betrieben nach § 6 Abs. 1 Nummern 1 und 2 EStG“ zurückgegriffen werden. (Das Schreiben und weitere Erläuterungen finden Sie unter 9.5327).

3.8.4 Bewertung von Vorräten

Bilanzposition: 1.2.8

Kontengruppe: 08

Die weitere Untergliederung nach Kontenarten kann dem Kontenplan BW II/2 entnommen werden.

Vorräte sind Sachvermögensgegenstände, die nicht dauerhaft, also nicht länger als ein Jahr, dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen.

Die Unterteilung der Aktivseite der Vermögensrechnung (Bilanz) in § 52 Absatz 3a GemHVO ist nicht explizit nach Anlage- und Umlaufvermögen (wie im HGB) vorgenommen, sondern nach Vermögen, Abgrenzungsposten und Nettoposition unterteilt. Das Vermögen gliedert sich in Immaterielle Vermögensgegenstände und in das Sach- und Finanzvermögen.

Die Bewertung der Vorräte erfolgt gemäß §§ 44, 46 und 62 GemHVO (vergleiche § 255 HGB) höchstens zu den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten. Liegen keine AHKs vor, ist § 62 Absatz 1 und 2 GemHVO anzuwenden.

Sind für die Vermögensgegenstände mehrere Werte ermittelbar (z.B. bei Aktien), muss grundsätzlich das strenge Niederstwertprinzip (eine ausführliche Beschreibung finden Sie unter 109.13.2 Niederstwertprinzip) angewendet werden.

Unter dem Niederstwertprinzip versteht man, dass Vermögen – sofern mehrere Bilanzwerte möglich sind – mit dem niedrigsten Wert in der Bilanz angesetzt werden muss.

3.9 Bewertung und Zurechnung bei Leasingverträgen

Unter Leasing versteht man einen miet- oder pachtähnlichen Vertrag (mit besonderen Ausgestaltungsmerkmalen) zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer über die Nutzung beweglicher und unbeweglicher Anlagegüter³⁵.

Bei Leasingverträgen stellt sich die Frage, ob der Leasinggeber oder der Leasingnehmer die Vermögensgegenstände bilanziert. Dies ist abhängig von der Art des Leasingvertrags. Da die besonderen Ausgestaltungsmerkmale häufig kaufähnliche Elemente enthalten, steht Leasing im Spannungsfeld zwischen Miete und Mietkauf.

Nach Auffassung des BGH sind Finanzierungs-Leasingverträge in erster Linie den mietvertraglichen Bestimmungen der §§ 535 BGB zuzuordnen. Zivilrechtlicher Eigentümer des Leasingobjektes ist immer die Leasinggesellschaft (Ausnahmen im Software-Leasing sowie bei der Gründung einer Objektgesellschaft). Im Steuerrecht wird geprüft, ob die Leasinggesellschaft steuerrechtlicher (wirtschaftlicher) Eigentümer des Leasingobjektes ist oder ob das wirtschaftliche Eigentum am Leasingobjekt eventuell auf den Leasingnehmer übergeht, unabhängig davon, dass der Leasinggeber zivilrechtlicher Eigentümer des Objektes ist. Die Finanzverwaltung hat Regelungen getroffen, inwieweit Leasing noch als Mietvertrag einzustufen ist und inwieweit nicht mehr.

Ist der Leasinggeber nicht der wirtschaftliche Eigentümer, so liegt im steuerlichen Sinn kein Leasing mehr vor, sondern Mietkauf. Entscheidend ist zur Klassifizierung des Vertragstyps dabei immer, welche Inhalte der Vertrag aufweist (z.B. Inhalte eines Mietkaufvertrags) und nicht wie der Vertrag bezeichnet wurde (z.B. Leasingvertrag).

Es liegen verschiedene Ausführungen bzgl. des unterschiedlichen Abgrenzungsmerkmale vor: Zum einen kann die Abgrenzung und Zuteilung des Vermögensgegenstands aufgrund der steuerlichen oder zum anderen nach den vertraglichen Regelungen erfolgen. Grundsätzlich sollte sich die Abgrenzung nach den steuerrechtlichen Vorschriften (an die sich der Leasinggeber hält) richten.

Im Regelfall werden sich die Regelungen des Handelsrechts mit denen des Steuerrechts decken. Eventuelle Abweichungen könnten für BgA relevant sein.

³⁵ Siegfried Schmolke, Manfred Deitermann (2000), Industrielles Rechnungswesen IKR, 28. Auflage, Darmstadt. (5.4 Leasing)

3.9.1 Zuordnung zum Leasinggeber oder –nehmer aufgrund steuerlicher Indizien

Leasingverträge sind ein typisches Beispiel dafür, dass ein Wirtschaftsgut nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer, sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen und von diesem zu bilanzieren ist. Die Abgrenzung hierzu ergibt sich aus dem BMF Schreiben (Anlage 9.8). Für die Gemeinden kann festgehalten werden, dass die Fälle, in denen ein Leasinggegenstand der Gemeinde wirtschaftlich zugerechnet wird, seltene Ausnahmen sind (Grund: Ertragsteuerlicher Vorteil beim Leasinggeber setzt die Bilanzierung beim Leasinggeber voraus.)

Ist das Leasing-Gut steuerlich dem Leasing-Geber zuzurechnen, so muss der Leasing-Nehmer das Wirtschaftsgut in seiner Bilanz nicht aktivieren und auf der Passivseite keine entsprechende Verpflichtung an den Leasing-Geber ausweisen.

Diese Frage spielt im hoheitlichen Bereich der Gemeinde keine Rolle, da dieser Bereich nicht körperschafts- und gewerbsteuerpflichtig ist. Bei den Betrieben gewerblicher Art ist die Frage des so genannten Zurechnungseigentümers (§ 39 Abgabenordnung) von Bedeutung.

§ 39 Zurechnung (Abgabenordnung)³⁶

(1) Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen.

(2) Abweichend von Absatz 1 gelten die folgenden Vorschriften:

- 1. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen.**
- 2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.**

3.9.2 Zuordnung zum Leasinggeber oder –nehmer aufgrund vertraglicher Festlegungen

3.9.2.1 Allgemeine Beschreibung des Geschäftsprozesses

³⁷ Der Begriff Leasing kommt aus dem Englischen und bedeutet „Mieten“ oder „Vermieten“. Dies bezieht sich hier auf „Investitionsgüter“ oder „langlebige Wirtschaftsgüter“.

Charakteristisch für Leasing ist: Der Leasinggeber, der das Leasingobjekt vermietet, bleibt juristischer Eigentümer, jedoch nicht wirtschaftlicher; dies ist der Leasingnehmer, der u.a. alle Rechte, Risiken und Pflichten, die bei „traditioneller“ Miete üblicherweise der Vermieter trägt, übernehmen muss. So haftet der Leasingnehmer für Beschädigungen und ggf. für den Ausfall des Produkts. Er muss Reparaturen ausführen und das Objekt instand halten. Jedoch ist der Leasinggeber nicht immer der wirtschaftliche (steuerrechtliche) Eigentümer.

Bei Leasingvorgängen wird zwischen Voll- und Teilamortisation unterschieden:

Vollamortisation: Die Anschaffungskosten des Leasing-Objektes werden wäh-

³⁶ Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBl. I, S. 613; 1977 I, S. 269), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 20.12.2001 (BGBl. I, S. 3794).

³⁷ DZ- Kommunalmaster Doppik, Dokumentation der Geschäftsprozesse Ergebnisplanung und -rechnung, Teil 2 Stand 17.8.05 Version 1.3

rend der Vertrags-Laufzeit vollständig über die Leasing-Raten abgegolten.

Teilamortisation: Die Anschaffungskosten des Leasing-Objektes werden während der Vertrags-Laufzeit nur teilweise abgegolten. Es verbleibt ein Restwert, der durch die anschließende Verwertung ausgeglichen werden muss.

International, aber zunehmend auch in Deutschland, sind³⁸ die Begriffe „Finance Lease“ und „Operating Leasing“ gebräuchlich. Beim Operating Leasing erfolgt die Amortisation der Investitionskosten vom Leasingnehmer regelmäßig nur teilweise, beim Finance Leasing regelmäßig vollständig.

In den weiteren Beschreibungen gibt es drei Arten von Leasing, die für eine weitergehende Betrachtung relevant sein können:

- Operating Leasing
- Finanzierungs-Leasing
- Sonderfall „Cross Border Leasing“:
Grenzüberschreitendes Leasing, bei dem der Leasing-Geber und der Leasing-Nehmer in verschiedenen Ländern ansässig sind.

3.9.2.2 Operating Leasing

Beim **Operating Leasing** wird der Vorgang wie Objekte mit Mietverträgen behandelt, d.h. das Vertragsverhältnis kann jederzeit unter Einhaltung der Kündigungsfristen gekündigt werden. Es existiert keine Option für einen späteren Eigentumsübergang. Der Umfang der Risikoübertragung, d.h. der Übergabe der Verpflichtungen eines Vermieters wird vertraglich fixiert. Beim Operating Leasing erfolgt die Amortisation der Investitionskosten vom Leasingnehmer regelmäßig nur teilweise

Weitere Kennzeichen für „Operating Leasing“ können sein:

- 1 Sehr kurze Vertragslaufzeiten.
- 2 Die Übernahme des vollen Verwertungsrisikos der Leasinggesellschaft für die nach Vertragsende zurückgegebenen Leasingobjekte.
- 3 Abschluss eines Mietvertrages mit echter Mietabsicht.
 - Der Vertrag überlässt dem Mieter das Recht, das Mietobjekt zu kaufen.

³⁸ Insbesondere im Zusammenhang mit neuen Bilanzierungsvorschriften wie IAS/IFRS

- Die Miete muss der Nutzungsüberlassung angemessen sein.
- Beim späteren Kauf des Mietobjektes werden die Mietraten auf den ursprünglichen Wert angerechnet oder der Mietpreis bemisst sich nach dem Zeitwert.

Diese Wirtschaftsgüter werden erst beim Kauf vom Käufer aktiviert. Der Mieter veranschlagt nur die Mietzahlungen als Aufwand.

3.9.3 Finanzierungs-Leasing / Verdeckte Ratenkäufe³⁹

Beim **Capital Lease** (CL) oder auch Finanzierungsleasing wird der Leasingvorgang wie ein Ratenkauf angesehen, da die überwiegenden Risiken und Chancen, die sich aus dem Leasingvertrag am Leasing-Gegenstand ergeben, auf den Leasing-Nehmer übergehen. Daraus wird dann der Schluss gezogen, dass Leasing-Verträge in diesen Fällen Finanzierungskäufen wirtschaftlich sehr ähnlich sind und folglich beim Leasing-Nehmer bilanziert werden müssen.

Ein CL liegt im Allgemeinen vor, wenn entweder

- ein automatischer Eigentumsübergang oder
 - eine günstige Kaufoption
- gegeben ist.

Er liegt des Weiteren vor, wenn

- der Mietvertrag beiderseits unkündbar ist, oder die Laufzeit über die wirtschaftliche Nutzbarkeit hinaus geht (läuft bis das Gut wirtschaftlich verbraucht ist). D.h. wenn die tatsächliche Nutzungsdauer über die wirtschaftliche (vorgesehene nach Handelsrecht) hinausgeht.
- wenn bei Abschluss des Mietvertrages eine feste Kaufabsicht vorliegt (der Mietvertrag „tarnt“ den Kaufvertrag).
- ein Vertrag in dem Höhe, Dauer und Fälligkeit als echte Miete ungewöhnlich ist, vorliegt.

Ein weiterer Hinweis ist ein nicht dem Zeitwert angemessener Preis beim späteren Kauf des Gutes.

³⁹ Vgl. Bilanzsteuerrecht und Buchführung / Horschitz, Groß, Weidner BStBl II 1992, 182

Ist ein **Finanzierungs-Leasing-Vorgang** identifiziert **ist dieser beim Mieter auszuweisen**. Die Mietzahlung stellt eine Teilzahlung der Verbindlichkeit dar.

Der Leasinggegenstand wird als normales Sachanlagevermögen in der Bilanz geführt. Er wird aber nicht in Höhe der Leasingzahlungen aktiviert, sondern nur in Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten, d.h. ohne Aufschläge des Leasinggebers. Liegen dem Leasingnehmer die AHK vor, so werden diese angesetzt. Liegen diese nicht vor, so werden die AHK⁴⁰ anhand eines kalkulatorischen Zinssatzes⁴¹ ermittelt. Hierzu wird die Summe der Leasingraten gebildet und anhand eines kalkulatorischen Zinses abgezinst, der hieraus ermittelte Barwert wird als AHK angesetzt.

Der marktübliche Zinssatz kann nicht einheitlich vorgegeben werden sondern muss je Fall definiert werden. Bei der Ermittlung des Zinssatzes sind der gängige Zinssatz (für Kredite) und ein Aufschlag für den Unternehmer anzuwenden.

**➤ Beispiel für das Finanzierungsleasing
(Vermögensgegenstand wird bei der Gemeinde aktiviert):**

Eine Maschine (Sonderanfertigung, die nur in der Gemeinde selbst benutzt werden kann) wird anhand des Finanzierungsleasings "angeschafft".

Die jährliche Rate beträgt 100.000 Euro und wird über 10 Jahre gezahlt. Die AHK sind der Gemeinde nicht bekannt. Es ist festgelegt, dass die Maschine nach den 10 Jahren für einen Wert in Höhe von 40.000 Euro gekauft werden kann.

Es werden ein marktüblicher Zins in Höhe von 4,5 % und ein Aufschlag des Unternehmers in Höhe von 1 % angenommen.

⁴⁰ Eventuell kann der Anschaffungswert aus dem Leasingvertrag entnommen werden.

⁴¹ Der kalkulatorische Zinssatz kann sich z.B. am marktüblichen Zinssatz ausrichten.

Gesamtbetrag:	100.000 Euro* 10 Jahre	1.000.000,00 Euro
Kalkulatorischer Zins:	5,5 %	
AHK	5,5 % Abzinsung von jährlich 100.000	753.800,00 Euro
Jährliche Abschreibung	753.800 Euro / 10 Jahre =	75.380,00 Euro
Jährliche Zahlung		100.000,00 Euro
Differenz → jährlicher "Zins"		24.620,00 Euro

- Ansatz der Maschine in der Bilanz und in der Anlagenbuchhaltung in Höhe von 753.800 Euro.
- Langfristige Verbindlichkeiten in Höhe von 753.800 Euro die über 10 Jahre hinweg aufgelöst werden (75.380 Euro jährlich).
- Jährliche Auszahlung in Höhe von 100.000 Euro, davon Zinsaufwand 24.620 Euro und Auflösung der langfristigen Verbindlichkeiten in Höhe von 75.380 Euro.
- Abschreibung der Maschine in Höhe von jährlich 75.380 Euro.

Beim Ausweis in der Bilanz folgt nach der Auflösung der anteiligen Verbindlichkeiten die Verbuchung der jährlichen Abschreibungen - unten sind die Auswirkungen für 1 Jahr dargestellt:

Bilanz				GuV	
Ma-	-	Langfris-	-	Abschrei-	75.
sch-	75.38	tige	75.38	bungen	38
nen	0	Verbind-	0		0
		lichkeiten			
Bank	-			Zinsen	24.
	100.0				62
	00				0

In diesem Fall ist mit dem Gegenstand in der Bilanz folgendermaßen zu verfahren:

- 1 Bilanzierung des Leasinggegenstands mit dem Barwert der Leasingzahlun-

gen

- 2 Passivierung einer Verbindlichkeit über die Leasingzahlungen gegenüber dem Leasinggeber
- 3 Abschreibung des Leasinggegenstands über seine Leasinglaufzeit bzw. später noch über die Nutzungsdauer, wenn zu einem Restbuchwert übernommen wird.
- 4 Verbuchung von Abschreibungen und Kostenaufwand
Die sich ergebene Differenz zwischen den Abschreibungen (=anteiliger Barwert) und der Leasingzahlungen, sind Zinsen oder andere Kostennachteile, die durch den Leasingvertrag entstehen.

Eine Unterscheidung des Finanzierungsleasings anhand von Teil- und Vollamortisation speziell mit SAP finden sie im Anhang 9.8 ab Seite 354.

3.10 Bewertung von Beteiligungen und Anteilen an verbundenen Unternehmen

§ 62 Abs. 5 GemHVO

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

⁴²Bei den tatsächlichen Anschaffungskosten sind die Wertberichtigungen (in Höhe der Abschreibungswerte) abzusetzen.

Auch Beteiligungen der Kommune an anderen Unternehmen die unter 20 % des Eigenkapitals des Unternehmens liegen sind in der kommunalen Bilanz aufzuführen⁴³.

Wenn der **tatsächliche Anschaffungswert** nicht vorliegt und die Ermittlung einen unverhältnismäßigen Aufwand verursacht, **ist das anteilige Eigenkapital**

⁴² Marettke/Dörschell/Hellenbrand, Kommunales Vermögen richtig bewerten, Haufe Praxisratgeber zur Erstellung der Eröffnungsbilanz und als Grundlage der erweiterten Kameralistik, 1. Auflage, Haufe Verlag 2004 und Ellrot/Förschle/Hoyos u.a., Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz, 6. Auflage, Verlag C.H. Beck München 2006.

⁴³ Im Gegensatz zur alten GemHVO sind nach dem NKHR alle Beteiligungen aufzuzeigen.

als Wert der Beteiligung anzusetzen.

Handelsrechtlich umfasst das Eigenkapital folgende Bestandteile (vgl. § 266 HGB):

- Gezeichnetes Kapital
- Kapitalrücklagen
- Gewinnrücklagen
- Gewinn-/ Verlustvortrag
- Jahresüberschuss/- fehlbetrag

Die Kapitalrücklagen werden im Handelsrecht insoweit stets dem Eigenkapital zugerechnet.

Als Wertansatz für Beteiligungen sollte grundsätzlich das festgesetzte Kapital herangezogen werden das von der Kommune tatsächlich eingebracht wurde, ansonsten ist ein sich stetig ändernder Betrag einzustellen.

3.10.1 Begriffsbestimmungen

- **Beteiligung**

Maßgebend für die Anwendung dieser Erleichterungsvorschrift ist das Vorliegen einer städtischen **Beteiligung**. Eine Begriffsdefinition existiert in der GemHVO nicht, jedoch sind darunter nach allgemeiner Auffassung Anteile an einem anderen Unternehmen zu verstehen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenem Unternehmen zu dienen (vgl. auch § 271 HGB). Auf eine bestimmte Anteilsquote kommt es hierbei nicht an. Als Beteiligungen im o.g. Sinne kommen grundsätzlich alle Anteile an einem in- oder ausländischen Unternehmen in Betracht. Die Rechtsform des Unternehmens ist für die Beurteilung nicht relevant. Beteiligungen können damit unabhängig von den gemeindefinanzwirtschaftlichen Bestimmungen (§§ 102 ff. GemO⁴⁴) bestehen an:

- Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH)
- Personengesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG, OHG, KG, GbR, EWIV)
- Sonstigen juristischen Personen (z.B. Stiftung, bergrechtliche Gewerkschaft, Körperschaft des öffentlichen Rechts, Anstalt des öffentlichen Rechts)

⁴⁴ Hier wird die kamerale Gemeindeordnung zitiert.

- Unternehmen ausländischer Rechtsformen

Demgegenüber gilt die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft nicht als Beteiligung im oben genannten Sinne (siehe auch § 271 Abs. 1 letzter Satz HGB).

(→ Anmerkung: Ob diese Sichtweise auch im kommunalen Bereich vertreten werden sollte bzw. wie überhaupt aus kommunaler Sicht mit eingetragenen Genossenschaften verfahren werden soll, bleibt noch zu klären. Eine Definition des Begriffs Beteiligung ist im Gesetzesentwurf bislang nicht enthalten. Ebenso erfolgt im Gesetzesentwurf keine Abgrenzung zum Begriff Anteile an einem verbundenen Unternehmen (vgl. hierzu z.B. § 271 Abs. 2 HGB)

- **Unternehmen**

Für die Definition „Unternehmen“ ist auf die in der Literatur und Praxis verwendeten Unternehmensbegriffe Bezug zu nehmen. So gelten z.B. Gewerbebetriebe, die nach § 1 oder § 2 HGB ein Handelsgewerbe betreiben, als Unternehmen im zuvor genannten Sinne. Daneben ist bei Vorliegen einer Eintragung im Handelsregister ebenfalls von der o.g. Unternehmenseigenschaft auszugehen. Darüber hinaus sind auch Wirtschaftseinrichtungen, die eigenständige Interessen kaufmännischer oder gewerblicher Art mit einer nach außen in Erscheinung tretenden Organisation verfolgen (z.B. land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Arge, freiberufliche Praxen), als Unternehmen anzusehen. Vermögensverwaltende Tätigkeiten erfüllen den Unternehmenstatbestand jedoch nicht.

Als Anteile im o.g. Sinn gelten neben GmbH-Geschäftsanteilen und Aktien auch alle anderen Anteilsrechte, die wirtschaftlich eine Teilhabe am Vermögen eines anderen Unternehmens zum Gegenstand haben. Hierzu gehören beispielsweise die Anteile von persönlich haftenden Gesellschaftern oder Kommanditisten bei einer Personengesellschaft, Gesamthandsanteile bei einer GbR wie auch stille Beteiligungen.

Wichtigste Voraussetzung für das Erfüllen der Anteilseigenschaft ist jedoch, dass dem anderen Unternehmen Kapital mit der Maßgabe überlassen bzw. zugesagt worden ist, dieses ohne betragsmäßig festgelegte Rückzahlungsverpflichtung verwenden zu dürfen.

Kapital, das von einem Gesellschafter an ein Beteiligungsunternehmen mit Rückzahlungsverpflichtung gewährt wurde ist in der Bilanz des Unternehmens in der Regel als Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern auszuweisen. In der

städtischen Bilanz müsste in diesem Fall eine Forderung gegenüber Beteiligten/ verbundenen Unternehmen gebildet werden. Für den Ausweis als Verbindlichkeit in der Bilanz der Beteiligungsgesellschaft müssen der Grund, die Höhe und der Termin der Fälligkeit der Rückzahlungsverpflichtung bekannt sein. Steht hingegen nur der Zweck, nicht aber die Höhe und der Termin der Rückzahlung fest, kommt ggf. die Bildung einer Rückstellung in Betracht.

Auch im Falle einer stillen Beteiligung sind folgende Besonderheiten zu berücksichtigen:

Soweit der stille Gesellschafter kraft Gesellschaftsvertrag an dem Verlust des anderen Unternehmens nicht teilnimmt, bleibt sein Anspruch auf Rückgewähr der Einlage betragsmäßig erhalten. Die Voraussetzungen für eine o.g. Beteiligung sind damit nicht erfüllt. Selbst wenn der stille Gesellschafter gemäß dem gesetzlichen Regelfall Verluste des anderen Unternehmens mitzutragen hat, kann seine Einlage nicht ohne weiteres als Unternehmensanteil gewertet werden. Dies ist nur möglich, wenn auch noch Kontroll- und Mitspracherechte hinzukommen, welche die Stellung des stillen Gesellschafters an diejenige eines Kommanditisten annähern.

3.10.2 Bewertungsverfahren für Beteiligungen

3.10.2.1 Bewertung von Beteiligungen mit den Anschaffungs- / Herstellungskosten

Die Anschaffungskosten einer Beteiligung bestimmen sich nach § 46 GemHVO. Da die Regelungen des § 46 GemHVO nahezu identisch sind mit dem Anschaffungs- und Herstellungskostenbegriff nach HGB, soll auf die hierzu bestehenden Kommentierungen zurückgegriffen werden.

Soweit bestehende Anteile an Unternehmen erworben werden, gelten für den Begriff und Umfang der Anschaffungskosten grundsätzlich keine Besonderheiten.

Bei einem Erwerb von Unternehmensanteilen gegen Einlage kommt der Ansatz folgender Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in Betracht:

- Bareinlage

Betrag der Einlage zzgl. eventuell vom Gesellschafter getragener Nebenkosten.

- Sacheinlage

Wahlweise der Buchwert oder der Zeitwert des Einlageobjektes, zusätzlich zum Buchwert dürfen auch die durch den Einbringungsvorgang aktivierten Ertragssteuern angesetzt werden (für Steuerbilanz ist der gemeine Wert maßgebend) – auch immaterielle Gegenstände, dingliche oder obligatorische Nutzungsrechte können Gegenstand einer Sacheinlage sein. Der Buch- bzw. Zeitwert zum Zeitpunkt der Einlage ist ausschlaggebend. Eine Abschreibung erfolgt beim Unternehmen, der Wert der Einlage bei der Kommune wird nur dann abgeschrieben, wenn keine Rückzahlungsverpflichtung vereinbart wurde. Für die Bewertung der Sacheinlage in der Steuerbilanz ist § 6 EStG maßgebend.

- Dienstleistungen

Sind bei einer AG und nach herrschender Meinung auch bei einer GmbH nicht als Sacheinlage zugelassen.

- Unentgeltliche Zuwendungen

Bei unentgeltlichen Zuwendungen (z.B.: Barzuschüsse, Forderungsverzicht) ist die Aktivierung zusätzlicher Anschaffungskosten als strittig anzusehen. Dies gilt auch für Gewährung zinsloser bzw. niedrig verzinslicher Darlehen oder bei der Überlassung von Rechten, Gegenständen, Informationen zur unentgeltlichen Nutzung.

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

Bei Kapitalrückzahlungen im Wege der Ausschüttung ist i.d.R. keine Minderung der Anschaffungskosten zu sehen, anders hingegen bei Rückzahlungen aufgrund von Kapitalherabsetzungen.

Ist ein bestimmbarer Teil der Anschaffungskosten zur Abgeltung des Anspruchs des Verkäufers auf anteiligen Gewinn bestimmt, bilden diese Aufwendungen Anschaffungskosten der Anteile.

Da es sich bei Beteiligungen um Vermögensgegenstände des Finanzanlagever-

mögens⁴⁵ handelt, erfolgen keine Abschreibungen. Lediglich im Falle einer dauerhaften Wertminderung sieht § 46 Abs. 5 GemHVO eine außerplanmäßige Abschreibung und insoweit einen niedrigeren Wertansatz vor. Zur Feststellung, ob ein Wertminderungsbedarf besteht, sind die Bewertungsansätze in regelmäßigen zeitlichen Abständen zu überprüfen.

Zu- und Abgänge bei einzelnen Beteiligungen (z.B. durch weitere Gesellschafterbeiträge, Anteilsveräußerung, etc.) sind laufend zu erfassen und die Beteiligungswerte im Einzelabschluss entsprechend anzupassen. Nicht erfasst werden in diesem Zusammenhang aber beispielsweise die Thesaurierung von Gewinnen oder auch die Zahlung von Dividenden. Diese Vorgänge wirken sich nicht auf den Wertansatz aus.

3.10.2.2 Bewertung von Beteiligungen mit dem anteiligen Eigenkapital

Als Beteiligungsbuchwert wird der Wert des der Beteiligungsquote entsprechenden Anteils am Eigenkapital des Unternehmens angesetzt.

Bewertung

- einfache Wertermittlung
- unrealistischer Wertansatz (i.d.R. Unterbewertung der Beteiligung, da keine Aufdeckung stiller Reserven)

3.10.2.3 Hinweis zu Beteiligungen an BgA

Für Beteiligungen, die bereits heute dem BgA-Bereich zugeordnet sind, bleibt zu berücksichtigen, dass eine vom handelsrechtlichen Anschaffungskostenprinzip abweichende (Höher-) Bewertung gegebenenfalls nicht möglich ist bzw. erhebliche steuerliche Konsequenzen haben kann, z.B. wenn die Aufdeckung stiller Reserven zu einer Ertragssteuerbelastung führt.⁴⁶

⁴⁵ Siehe § 52 Abs. 3 Nr. 1.3 GemHVO

⁴⁶ Die BgA-Thematik wurde in der GemHVO bislang noch nicht ausreichend berücksichtigt.

3.10.2.4 Empfehlung für die Vorgehensweise bei der Bewertung von Beteiligungen

Soweit die Anschaffungs- und Herstellungskosten bekannt sind bzw. aus der Vermögensrechnung entnommen werden können, muss bei der Vermögensbewertung auf diese zurückgegriffen werden. Die hierbei ermittelten Werte sollten im Anschluss dahingehend überprüft werden, ob sie den tatsächlichen heutigen Verhältnissen noch entsprechen bzw. ein Anpassungsbedarf besteht. Für eine derartige Plausibilitätsprüfung bietet sich z.B. der Vergleich mit dem anteiligen Eigenkapital.

Schwierig gestaltet sich die Beteiligungsbewertung insbesondere bei Verlustgesellschaften. Hier können in der Regel keine Ausschüttungen erwartet werden. Dennoch haben auch diese Gesellschaften einen gewissen Wert, da sie kommunale Aufgaben erfüllen. Einfacher in diesen Fällen ist die Bewertung mit dem anteiligen Eigenkapital. Die Eigenkapitalspiegelbild-Methode bietet insoweit den Vorteil, dass die angesetzten Werte in jedem Fall auch in der Bilanz der Gesellschaft abgebildet werden. Damit ist auch die Gefahr, dass ein Beteiligungsunternehmen zu hoch bewertet wird, relativ gering. Stille Reserven bleiben bei dieser Methode allerdings unberücksichtigt.

3.11 Bewertung von Sondervermögen

3.11.1 Stiftungen

3.11.1.1 Rechtlich selbständige kommunale Stiftungen (rechtsfähige Stiftungen)

Rechtlich selbständige Stiftungen sind rechtsfähige juristische Personen, die selbst Rechtsinhaber der gestifteten Vermögenswerte sind und mindestens ein Organ haben, durch das sie im Rechtsverkehr handeln.

Bei dem Vermögen von rechtlich selbständigen Stiftungen handelt es sich weder um Vermögen der Kommune noch um Sondervermögen, sondern um Treuhandvermögen, für das nach § 97 Abs. 1 GemO besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind (Hinweis auf § 101 Abs. 2 Satz 2 GemO). Wenn die Gemeinde Stiftungsverwalterin ist, so handelt sie in Erfüllung dieser Aufgaben im Namen und für Rechnung der Stiftung.

Eine Aufnahme in die Bilanz der Kommune erfolgt deshalb nicht.

- Kommune ist Stiftungsverwalter

Hier gilt der oben genannte Grundsatz, wonach keine Aufnahme in die Bilanz erfolgt.

- Kommune ist Stiftungsgeber

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

3.11.1.2 Rechtlich unselbständige örtliche Stiftungen (nicht-rechtsfähige Stiftungen)

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

Bei dem Vermögen von rechtlich unselbständigen Stiftungen handelt es sich um Sondervermögen gemäß § 96 GemO⁴⁷.

⁴⁷ Hier wird von der kameraleen Gemeindeordnung ausgegangen.

§ 96 Sondervermögen GemO⁴⁸

Sondervermögen der Gemeinden sind

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

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

- Kommune ist Stiftungsverwalter bei einer rechtlich unselbständigen Stiftung

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

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

Der „Nettobetrag“ des Stiftungsvermögens (Differenz Aktiva-Passiva) wird auf der Passivseite gem. § 52 Abs. 4 GemHVO Ziff.1.2 als Rücklage geführt.

Bewertung des Stiftungsvermögens

Für die Bewertung gelten die Vorschriften des kommunalen Bereichs analog.

3.11.2 Bewertung von Eigenbetrieben

Das im Referentenentwurf enthaltene Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts enthält einen Änderungsvorschlag für das ***Eigenbetriebsgesetz (Artikel 3, Ziffer 5)***::

⁴⁸ Eine Änderung des § 96 GemO ist nicht vorgesehen, somit bleibt die kamerale Regelung erhalten.

In § 12 Abs. 1 EigBG wird die Angabe "§§ 77,78 GemO" durch die Angabe „§ 77 Abs.1 und 2, Abs. 3 GemO mit der Maßgabe, dass die Wirtschaftsführung in der für die Gemeinde geltenden Form der doppelten Buchführung erfolgen kann, §§ 78,... GemO" ersetzt.

Die Regelungen des NKHR können demnach auch für Eigenbetriebe angewendet werden.

3.12 Bewertung von Ausleihungen

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.4; Kontengruppe 13

Begriff und Inhalt

Ausleihungen im Sinne der Finanzanlagen nach Handelsrecht sind ausschließlich finanzielle Forderungen, z. B. Hypotheken, Grund- und Rentenschulden und Darlehen, nicht aber Waren- und Leistungsforderungen. Um die Verflechtung mit anderen Gesellschaften deutlich zu machen, sind im Handelsrecht (§ 266 Abs. 2, A. III HGB) die

- 1) Ausleihungen an verbundene Unternehmen,
- 2) Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, und
- 3) sonstige Ausleihungen

getrennt zu führen.⁴⁹

Ausleihungen sind nach Handelsrecht den Finanzanlagen zugeordnet.

Auch im kommunalen Wirtschaftsrecht existieren Ausleihungen. Im **neuen kommunalen Haushaltsrecht** bzw. nach dem Kontenplan II/2 Ba-Wü sind die Ausleihungen der

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

Ihr Begriff kann analog den Regelungen des Handelsrechts ausgelegt werden. Darüber hinaus geben die Zuordnungsvorschriften zum Kontenplan II/2 Ba-Wü detaillierte Erklärungen zum Begriff und den Arten von Ausleihungen.

Im Kontenplan werden dabei folgende Ausleihungen unterschieden. Entsprechend der vom Kontenplan geforderten Bereichsabgrenzung C sind Ausleihungen nach Laufzeiten aufzufächern.

⁴⁹ Ebenda; S. 1659 ff.

Konto	Bezeichnung
1310	Ausleihungen an Bund
1311	Ausleihungen an Land
1312	Ausleihungen an Gemeinden (GV)
1313	Ausleihungen an Zweckverbände und dergl.
1314	Ausleihungen an sonstigen öffentlichen Bereich
1315	Ausleihungen an verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
1316	Ausleihungen an sonstige öffentliche Sonderrechnungen
1317	Ausleihungen an Kreditinstitute
1318	Ausleihungen an sonstigen inländischen Bereich
1319	Ausleihungen an sonstigen ausländischen Bereich

Bewertung/Bilanzierung:

Die Bewertung von Ausleihungen nach Handelsrecht ist analog der Bewertung von Finanzanlagen grundsätzlich nach Anschaffungskosten vorzunehmen (§ 253 Abs. 1 HGB).

Im NKHR sind die Ausleihungen dem Finanzvermögen zugeordnet (§ 52 Abs. 3 Nr. 1.3.4 GemHVO). Mangels Spezialregelung zum Finanzvermögen gilt hier der Grundsatz nach § 62 Abs. 1 GemHVO, also die Bewertung nach Anschaffungskosten.

3.13 Bewertung von Wertpapieren

3.13.1 Begriff des Wertpapiers⁵⁰

Als Wertpapiere werden Urkunden bezeichnet, die Vermögensrechte so verbriefen, dass deren Ausübung an den Besitz des Papiers geknüpft ist. Das Recht aus dem Papier folgt dem Recht am Papier. Diese Rechte können in einer Verfügungsberechtigung über Waren, in einem Geldwert oder in Gläubiger- oder Teilhaberrechten bestehen. Daraus ergibt sich die Einteilung der Wertpapiere in

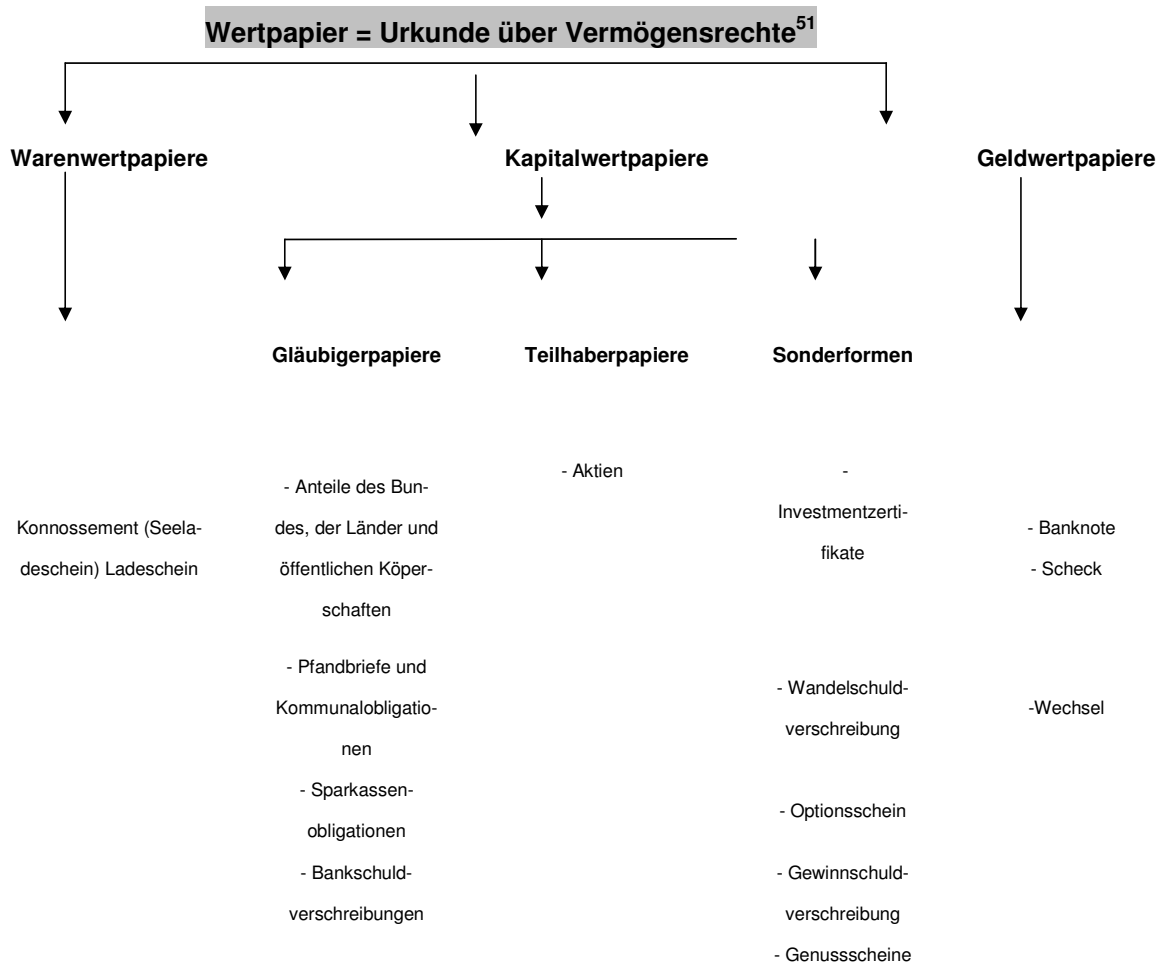
⁵⁰ Quelle: Kugler, G.: Kaufmännische Betriebslehre, 1997, S. 426 u. S. 430

Warenwertpapiere, Kapitalwertpapiere und Geldwertpapiere. Die Wertpapiere werden i.d.R. bei den Banken oder den Fondsgesellschaften auf Sammeldepots verwaltet.

Das schweizerische Obligationenrecht definiert ein Wertpapier anschaulich: Wertpapier ist jede Urkunde, mit der ein Recht derart verknüpft ist, dass es ohne die Urkunde weder geltend gemacht noch auf andere übertragen werden kann.

[OR, Art. 965]

3.13.2 Einteilung von Wertpapieren



⁵¹ Quelle: Kugler, G.: Kaufmännische Betriebslehre, 1997, S. 426 u. S. 430

Wertpapiere stellen einen gem. § 40 GemHVO (§ 246 Abs. 1 HGB) zu aktivierenden Vermögensgegenstand dar.

Wenn die Wertpapiere als **langfristige** Kapitalanlage, ohne dass eine Beteiligungsabsicht besteht (Kapitalwertpapiere), anzusehen sind, sind diese in der Bilanz auf der Aktivseite gem. § 52 Abs. 3 Nr. 1.3.5 GemHVO (§ 266 Abs. 2 HGB Punkt A. III.) im Finanzvermögen (i.S.v. Anlagenvermögen nach HGB) auszuweisen.

Sind die Wertpapiere als **kurzfristige** Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt, sind sie gem. § 52 Abs. 3a Nr. 1.3.7 GemHVO (§ 266 Abs. 2 HGB Punkt B. III.) beim sonstigen Finanzvermögen (i.S.v. Umlaufvermögen nach HGB) zu verbuchen. Denn das entscheidende Abgrenzungskriterium für die Zuordnung zum Anlagen- oder Umlaufvermögen nach HGB ist das Zeitelement. Da die meisten Kapitalwertpapiere keine Befristung des verbrieften Rechts haben, ist auf die subjektive Absicht des Bilanzierenden abzustellen.

3.13.3 Bewertung

Wertpapiere, die an einer Börse zum Handel, zum geregelten Markt oder in den Freiverkehr einbezogen sind, müssen in der Erstbewertung nach dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen, ausgehend vom Bilanzstichtag - Bilanzstichtag ist für die Eröffnungsbilanz der erste Tag des neuen Geschäftsjahres - als vorsichtig geschätzter Verkehrswert, bewertet werden.

Sonstige Wertpapiere müssen nach den historischen Anschaffungskosten angesetzt werden.

3.14 Bewertung von Forderungen (privat- und öffentlich-rechtliche)

3.14.1 Grundsätzliches

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

Bei der Ermittlung des Forderungsbestandes für die Eröffnungsbilanz sind die bisherigen Kasseneinnahmereste sowie vorhandene Niederschlagungsverzeich-

nisse heranzuziehen.

Unverzinsliche, niedrig verzinsliche und zinslos gestundete Forderungen mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als drei Jahren sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Zur Ermittlung des Barwerts kann als Zinssatz das 5-Jahres-Mittel der Kapitalmarktrenditen herangezogen werden. Als niedrig verzinslich anzusehen sind Forderungen, die mit einem Zinssatz von unter 3,0% im Jahr verzinst werden. Hiervon ausgenommen sind Arbeitnehmerdarlehen, Wohnungsbauförderungsdarlehen sowie Darlehen aus dem Bereich Sozialhilfe.

3.14.2 Wertberichtigung auf Forderungen

3.14.2.1 Einzelwertberichtigung auf Forderungen

Grundsatz: Forderungen sind einzeln zu bewerten.

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

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

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

- Befristet und unbefristet niedergeschlagene Forderungen
- Forderungen, die mit Rechtsbehelfen (Widerspruch / Klage) belegt sind
- Forderungen, deren Schuldner Insolvenzantrag gestellt hat

Unbefristete niedergeschlagene Forderungen sind generell in voller Höhe im Wert zu berichtigen, andere zweifelhafte Forderungen sind in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls wert zu berichtigen. Im Zweifelsfall sind die Forderungen in voller Höhe wert zu berichtigen.

Im Falle einer Stundung ist in aller Regel keine Einzelwertberichtigung zu bilden. Die Forderung bleibt in voller Höhe bestehen, nur in begründeten Ausnahmefällen ist eine Wertberichtigung auf eine gestundete Forderung möglich.

Ein Erlass bzw. ein Verzicht auf die Geltendmachung eines Anspruchs ist ein vollständiger oder teilweiser Verzicht auf eine entsprechende Forderung auf Antrag des Schuldners. Die Forderung erlischt durch den Erlass / Verzicht auf die Geltendmachung eines Anspruchs. Daher sind diese Forderungen in Höhe des Erlasses / Verzichts sofort abzuschreiben.

3.14.2.2 Pauschalwertberichtigung auf Forderungen

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

Ermittlung der Höhe der Pauschalwertberichtigung:

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

Bemessungsgrundlage der Pauschalwertberichtigung ist der gesamte Forderungsbestand, bereinigt um die Forderungen, bei denen bereits Einzelwertberichtigungen vorgenommen werden. Die Höhe des Vom-Hundert-Satzes (Pauschalwertberichtigungssatzes) sollte sich an den Erfahrungswerten (Zahlungsausfällen) der letzten drei Jahre in der jeweiligen Kommune orientieren. Eine Bewertung mit Hilfe anerkannt mathematisch-statistischer Verfahren ist ebenfalls möglich.

3.15 Liquide Mittel

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.8; Kontengruppe 17

Begriff und Inhalt

Im **Handelsrecht** werden unter dem Begriff der liquiden Mittel die frei verfügba-

ren Mittel eines Unternehmens, also Kassenbestände, Guthaben bei Kreditinstituten (z.B. auch Tagesgelder, etc.) sowie Schecks bezeichnet. Dabei werden, unter Berücksichtigung weiterer, je nach Verfügbarkeit gestaffelter Vermögensarten, verschiedene Liquiditätsgrade bzw. -stufen unterschieden, auf die an dieser Stelle jedoch nicht detaillierter eingegangen wird.⁵²

Nach § 266 Abs. 2 B. IV HGB werden die liquide Mittel dem Umlaufvermögen zugeordnet.

Im **neuen kommunalen Haushaltsrecht** werden die liquide Mittel gemäß Kontenplan in

- 1) Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten,
- 2) Sonstige Einlagen und
- 3) Bargeld

unterschieden. Auch zu den liquiden Mitteln geben die Zuordnungsvorschriften zum Kontenplan weitere detailliertere Erläuterungen.

Bewertung/Bilanzierung:

Als Teil des Umlaufvermögens (Handelsrecht) bzw. Teil des Finanzvermögens (NKHR) sind liquide Mittel sowohl im Handelsrecht als auch im neuen kommunalen Haushaltsrecht zu ihrem Nennwert (Nennbetrag, Nominalwert) zu bewerten.

⁵² Siehe auch: Wirtschafts-Lexikon – Das Wissen der Betriebswirtschaftslehre; Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart; Band 2; S. 923 ff.

3.16 Vermögenstrennung

3.16.1 Grundsatz der Vermögenstrennung § 40 Abs. 5 GemHVO

§ 40 Abs. 5 GemHVO

"In der Vermögensrechnung kann das Vermögen in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen unterteilt werden. Verwaltungsvermögen ist dazu bestimmt dauernd der Tätigkeit der Gemeinde zu dienen. Realisierbares Vermögen sind die nicht als Verwaltungsvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben eingesetzten Gegenstände und Beteiligungen. Maßgebend für die Zuordnung ist der Zeitpunkt der Entscheidung über die Verwendung eines Gegenstands für die Aufgabenerfüllung, der Entscheidung über die Erfüllung oder Beendigung einer freiwilligen Aufgabe oder der Übertragung oder des Wegfalls einer Pflichtaufgabe.

Demnach kann die Kommune eine Trennung des realisierbaren Vermögens und Verwaltungsvermögens vornehmen. Wird das realisierbare Vermögen extra ausgewiesen, so ergeben sich Unterschiede bei der Bewertung. Realisierbares Vermögen wird mit dem Veräußerungswert, Verwaltungsvermögen mit den AHK (ggf. reduziert um die Abschreibungen) angesetzt.

3.16.2 Erläuterungen zur Spezialregelung realisierbares Vermögen⁵³

§ 62 Abs. 6 GemHVO

"Gegenstände des realisierbaren Vermögens, sind in der Eröffnungsbilanz mit ihrem Veräußerungswert anzusetzen; bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz kann davon ausgegangen werden, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Veräußerungswert entsprechen, wenn die Anschaffung nicht länger als zehn Jahre zurückliegt."

⁵³ (Auszug aus Heft 6 des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Klaus Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Spreyerer Verfahren), 2. Auflage)

Grundsätze

- Das **Verwaltungsvermögen** ist mit dem Anschaffungs- oder Herstellungswert anzusetzen; soweit es sich um abnutzbares Sachanlagevermögen handelt, vermindert um Abschreibungen.
- Demgegenüber bildet der (Einzel-) **Veräußerungswert** (z. B. Verkehrswert, Kurswert, Marktwert) am Bilanzstichtag die Grundlage für die Bewertung **des realisierbaren Vermögens**.

Das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen sieht für die Gegenstände des realisierbaren Vermögens, aber nur für diese, eine Aktualisierung der Werte vor.

3.16.3 Realisierbares Sachvermögen

3.16.3.1 Definition des Begriffs "realisierbares Sachvermögen"

Um eine möglichst willkürfreie Darstellung des realisierbaren Sachvermögens zu gewährleisten, ist es eng abzugrenzen. Zu realisierbarem Sachvermögen gehören nur

- Bauland und Bauerwartungsland im Eigentum der Gemeinde, soweit Selbstnutzung durch die Gemeinde im Bilanzierungszeitpunkt nicht vorgesehen ist und
- wirtschaftlich genutztes Grundvermögen.

Es umfasst landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutztes Grundvermögen einschließlich der Bauten und gegebenenfalls des Aufwuchses (z.B. Wald), Wohngrundstücke, Hotels, Restaurants usw.

3.16.3.2 Ermittlung des Veräußerungswerts und jährliche Neufeststellung der Werte

Für das zum realisierbaren Vermögen gehörende Sachvermögen ist der Veräußerungswert zu bestimmen (§ 91 Absatz 4 Satz 2 GemO). Da die Vermögensgegenstände noch nicht tatsächlich veräußert sind, lässt sich der Veräußerungswert nur abschätzen. Dies kann geschehen

auf der Grundlage von

- Veräußerungswerten für vergleichbare, tatsächlich veräußerte Vermögensgegenstände (z. B. Verkehrswerte für Grundstücke);
- durch Index-Berichtigung des Anschaffungswertes, des Herstellungswertes oder des letzten geschätzten Veräußerungswertes, sofern Preisindizes für die relevanten Vermögenskategorien verfügbar sind;
- durch Ermittlung des Ertragswertes für wirtschaftlich genutztes Vermögen.

Da die **jährliche Neufeststellung** der Werte aller Gegenstände des realisierbaren Vermögens außerordentlich aufwendig sein kann, kann auch so verfahren werden, dass die Neufeststellung nur in größeren Zeitabständen (mindestens alle fünf Jahre) erfolgt und in den dazwischen liegenden Jahren eine indexbasierte Wertanpassung erfolgt.

Soweit realisierbares Sachvermögen **abnutzbar** ist (insbesondere Gebäude), bedarf es bei direkter Ermittlung der Veräußerungswerte keiner zusätzlichen Verrechnung planmäßiger Abschreibungen, da die alters- und nutzungsbedingte Wert-änderung in der Änderung des Veräußerungswertes zum Ausdruck kommt. Die Änderungen der Veräußerungswerte zwischen zwei Bilanzierungszeitpunkten gehen als Werterhöhungen und Wertminderungen in das Bewertungsergebnis ein.

Veräußerungswerte können grundsätzlich auch **indirekt ermittelt** werden, etwa auf der Grundlage von **Wiederbeschaffungsneuwerten**. In diesem Fall stellen die um die kumulierten Abschreibungen geminderten Wiederbeschaffungsneuwerte Näherungen für die Veräußerungswerte dar.

Bei mit **Aufwuchs bestückten Grundstücken** ist zunächst zu unterscheiden, ob die Grundstücke insgesamt veräußerbar sind oder ob nur der Aufwuchs veräußerbar ist. Im zweiten Fall ist das Grundstück (ohne Aufwuchs) dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen. Unabhängig davon ist es aber zweckmäßig, Grundstück und Aufwuchs getrennt zu bewerten. Ist das Grundstück dem realisierbaren Vermögen zuzurechnen, dann ist es mit seinem Veräußerungswert (Verkehrswert) anzusetzen.

Der Aufwuchs ist dadurch gekennzeichnet, dass sein Wert im Zeitablauf bis zu einem maximalen Veräußerungswert ansteigt. Als realisierbarer Wert im Bilanzierungszeitpunkt kann in diesem Fall der mit dem marktüblichen Zinssatz abge-

zinste (geschätzte) maximale Veräußerungswert (Barwert) angesetzt werden. Zwischen zwei Bilanzierungszeitpunkten steigt der realisierbare Wert des Aufwuchses um die Differenz der Barwerte. Diese Zuschreibung erhöht, wie jede andere Wertsteigerung bei Gegenständen des realisierbaren Vermögens, das Bewertungsergebnis.

Entgeltlich zugehendes realisierbares Sachvermögen wird in der Zugangsperiode mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. **Für unentgeltlich zugehendes** realisierbares Sachvermögen ist der realisierbare Wert zu schätzen; bei neuen Vermögensgegenständen kann er mit den im Fall des entgeltlichen Erwerbs aufzuwendenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten identisch sein. Die Gegenbuchung unentgeltlich zugehenden realisierbaren Sachvermögens kann entweder erfolgsneutral als Zugang zum Basis-Reinvermögen oder erfolgswirksam als Werterhöhung im Bewertungsergebnis erfolgen.

Hinweis für die Praxis

Im Bilanzierungszeitpunkt zum Verwaltungsvermögen gehörendes Sachvermögen, für das Veräußerungsabsicht besteht (z. B. gebrauchte Dienstfahrzeuge, Grundstücke) sollte aus pragmatischen Gründen vor Veräußerung nur dann in das realisierbare Vermögen übernommen werden, wenn mit einer größeren (mehrjährigen) Zeitspanne zwischen dem Eintritt der Veräußerbarkeit und der Veräußerung gerechnet werden muss.

Bei Vermögenstrennung ist eine Bewertungsrücklage nach § 23 GemHVO zu bilden.

3.16.3.3 Fazit

⁵⁴Die Vermögensspaltung ist nach dem IMK-Beschluss vom 21. November 2003 noch als Länderwahlrecht möglich. Die Bewertung zu historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten gilt nur für die als „Verwaltungsvermögen“ eingestufteten Vermögensgegenstände, während das „Realisierbare Vermögen“ zu Verkehrswerten bewertet werden soll.

Diese Trennung zwischen realisierbarem Vermögen und Verwaltungsvermögen wird in der Literatur überwiegend ausdrücklich abgelehnt bzw. nicht übernommen. Im Rahmen des Modellprojekts Salzgitter (Niedersachsen) wurde die Ver-

⁵⁴ Auszug aus: Kommunales Vermögen richtig bewerten, Haufe

mögensspaltung als nicht willkürfrei durchführbar abgelehnt.

Der Grundgedanke der Vermögensspaltung ist verständlich. Es sollen marktfähige Vermögenswerte separat dargestellt werden. Allerdings würde eine willkürlich mögliche Zuordnung bestimmter Immobilien (z.B. Sportanlagen) oder Beteiligungen (Stadtwerke) zum „Realisierbaren Vermögen“ zu viele bilanzpolitische Spielräume einräumen. Das Kriterium der Realisierbarkeit ist von vielfältigen (politischen) Ermessensentscheidungen abhängig und kann deshalb für Bilanzierungszwecke und für Abgrenzungszwecke nicht als hinreichend objektivierbar angesehen werden. Damit würde eine derartige Vermögensspaltung insgesamt die Aussagekraft und Vergleichbarkeit der kommunalen Bilanzen negativ beeinflussen.

Außerdem würde bei einer solchen Vermögensspaltung die Übersichtlichkeit der Bilanz leiden, weil z.B. nicht mehr alle Sportanlagen in einer Bilanzposition zusammengefasst wären.⁵⁵

⁵⁵ Weitere Fundstellen, die die Spaltung des Verwaltungsvermögens und des realisierbaren Vermögens im Interesse einer einheitlichen Bewertungs- und Bilanzierungspraxis nicht befürworten: BWGZ 4/2004, S. 243 ff und GT-Info Nr. 262/05 vom 5.4.2005

3.17 Bewertungsvereinfachungsmethoden

3.17.1 Überblick über die rechtlichen Aussagen zu den Bewertungsvereinfachungsmethoden

Voraussetzungen für die Anwendung der Bewertungsvereinfachungsmethoden		
Sammelbewertung (Oberbegriff)		
Festbewertung	Gruppenbewertung bzw. Durchschnittsbewertung	Sammelbewertung
Gemeindehaushaltsrecht	Gemeindehaushaltsrecht	Gemeindehaushaltsrecht (könnte auch als Untergruppe der Gruppenbewertung gelten!)
§ 37 Abs. 2 GemHVO ⁵⁶	§ 37 Abs. 3 GemHVO	Entsprechende Regelung sind in der GemHVO nicht vorhanden!
Handelsrechtlich	Handelsrechtlich	Handelsrechtlich
§ 256 Satz 2 i.V.m. § 240 Abs. 3 HGB	§ 256 Satz 2 i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB	§ 256 HGB
<ul style="list-style-type: none"> • Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens • Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe • regelmäßiger Ersatz • nachrangige Bedeutung • geringe Veränderungen des Bestandes bezügl. Größe, Wert und Zusammensetzung • körperliche Bestandsaufnahme 	<ul style="list-style-type: none"> • gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens • sonstige gleichartige oder • annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände (ins. des Anlagevermögens) 	<ul style="list-style-type: none"> • gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens • Nicht für das Anlagevermögen

⁵⁶ In der Tabelle ist die neue Gemeindehaushaltsverordnung (NKHR) gemeint solange nicht explizit darauf hingewiesen wird, dass auf die kamerale Gemeindehaushaltsverordnung Bezug genommen wird.

Voraussetzungen für die Anwendung der Bewertungsvereinfachungsmethoden		
Sammelbewertung (Oberbegriff)		
Festbewertung	Gruppenbewertung bzw. Durchschnittsbewertung	Sammelbewertung
i.d.R. alle drei Jahre	<ul style="list-style-type: none"> • Schulden 	
	<p>Wobei <u>Gleichartigkeit</u> konkretisiert wird durch</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zugehörigkeit zur gleichen Warengattung und annähernde Preisgleichheit <p>oder</p> <ul style="list-style-type: none"> • Funktionsgleichheit und annähernde Preisgleichheit <p>Preisgleichheit bzw. Gleichwertigkeit: Preisabweichungen innerhalb der Gütergruppe <= 20 %</p>	
Ertragssteuerlich	Ertragssteuerlich	Ertragssteuerlich

Voraussetzungen für die Anwendung der Bewertungsvereinfachungsmethoden		
Sammelbewertung (Oberbegriff)		
Festbewertung	Gruppenbewertung bzw. Durchschnittsbewertung	Sammelbewertung
<ul style="list-style-type: none"> • Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe • Wirtschaftsgüter (WG) des beweglichen Anlagevermögens (R 31 Abs. 4 EStR) 	<ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftsgüter (WG) des Vorratsvermögens <ul style="list-style-type: none"> - vertretbare WG mit schwankenden Einkaufspreisen = Durchschnittsbewertung (R 36 Abs. 3 EStR) - andere Gleichartige WG mit bekanntem Durchschnittswert = Gruppenbewertung mit Durchschnittsbewertung (R 36 Abs. 4 EStR) • WG des beweglichen Anlagevermögens = Gruppenbewertung (R 31 Abs.2 Satz 3 EStR) • Schulden 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsätzlich ertragssteuerlich nicht zulässig • Für gleichartige WG des Vorratsvermögens darf jedoch unterstellt werden, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten WG zuerst verbraucht oder veräußert werden. - LiFo-Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EstG; vgl. R 36a EstR)

Abbildung 5: Bewertungsvereinfachungsmethoden⁵⁷

⁵⁷ aus: Coenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Schäffer-Poeschel 2005, Erster Teil 4. Kapitel S. 205

3.17.2 Festwertverfahren

(§ 37 Abs. 2 GemHVO und § 256 Satz 2 i.V.m. § 240 Abs. 3 HGB)

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

Der Festwert wird regelmäßig zu mehreren Bilanzstichtagen unverändert angesetzt, wodurch die Inventur und Abschlussarbeiten erleichtert und vereinfacht werden können.

Der Festwertbewertung liegt die Fiktion zu Grunde, dass die jährlichen Zugänge und der jährliche Verbrauch bzw. die Abgänge oder Wertminderungen für Abnutzungen sich in etwa ausgleichen, so dass die jährlichen Ersatzbeschaffungen sofort in voller Höhe als Aufwand behandelt und außerdem die gesamten Bewertungsarbeiten (Bestandsaufnahme, Abschreibungen, Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand) eingespart werden können.

Beim Festwertansatz handelt es sich um ein Wahlrecht.

Beispiele

Bewegliche Vermögensgegenstände des Sachvermögens:	
- Werkzeuge	- Beleuchtungsanlagen
- Geräte	- Formen, Modelle
- Geschirr, Besteck, Wäsche	- Kanaldielen
- Gerüst- und Schalungsteile	- Rechenmaschinen
- Behälter	- Verkehrslenkungsanlagen
- Spielzeug in Kindergärten	- Laboreinrichtungen
- Ausstattung von Schulräumen	- Medienbestand in Bibliotheken
- ...	-
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe des Vorratsvermögens:	
- Hölzer	- Schrauben
- Roheisen	- Schmieröle
- Rohöl	- Fette
- Nägel	- ...

3.17.2.1 Voraussetzungen für die Festwertbewertung

- Nur zulässig für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.

- Vermögensgegenstände müssen regelmäßig ersetzt werden

Ob ein regelmäßiger Ersatz gegeben ist, muss anhand des ordnungsgemäßen Geschäftsgangs beurteilt werden.

- Gesamtwert muss für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung sein

Der Gesamtwert aller Festwerte der Gemeinde ist dann grundsätzlich von nachrangiger Bedeutung, wenn er an den dem Bilanzstichtag vorangegangenen fünf Bilanzstichtagen im Durchschnitt 10 v. H. der Bilanzsumme nicht überstiegen hat. Dabei sind beim Anhaltewert ordentliche Abschreibungen aber keine erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen zu berücksichtigen⁵⁸.

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

- Geringe Veränderungen des Bestandes hinsichtlich Größe, Wert und Zusammensetzung

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

⁵⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 08.03.1993, BStBl 1993 I S. 276

Die Gegenstände müssen

- gleichartig und zusammen nicht wesensfremd sein,
- die gleichen technischen und wirtschaftlichen Zweckbestimmungen sowie
- betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern haben und
- annähernd gleich hohe Anschaffungs- und Herstellungskosten erfordern.

Auch sind Gegenstände ausgeschlossen, die regelmäßig erheblichen Preisschwankungen unterliegen.

- Alle drei Jahre ist eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen

Übersteigt der neu ermittelte Wert den bisherigen Festwert um mehr als 10 %, so ist der ermittelte Wert als Festwert anzusetzen. Der bisherige Festwert ist solange um die Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Festwert erfassten und im letzten Geschäftsjahr zugegangenen Vermögensgegenstände aufzustocken, bis der korrekte Wertansatz erreicht ist⁵⁹.

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

Ist der neu ermittelte Wert niedriger als der bisherige Festwert, so kann die Kommune beim Anlagevermögen den neuen Wert als Festwert ansetzen; beim Festwert für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (Vorräte) muss wegen des strengen Niederstwertprinzips (§ 253 Abs. 3 HGB analog) auf den neuen niedrigeren Wert heruntergegangen werden.



Hinweis auf IFRS

Nach IFRS ist eine Festwertbewertung nicht vorgesehen. Jedoch ist in den IFRS der Grundsatz der Wesentlichkeit verankert, womit sich eine Anwendung der Festwertbewertung für assets (Vermögenswerte) von nachrangiger Bedeutung rechtfertigen lässt.

⁵⁹ Vgl. R 31, Abs. 4 EstR

3.17.2.2 Ermittlung des Festwertes

3.17.2.2.1 Ermittlung für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Entscheidend sind hier die Anschaffungs- und Herstellungskosten des für die Festwertbewertung in Betracht kommenden Bestandes dieser Gegenstände zum Bilanzstichtag (entspricht häufig der Gruppenbewertung mit Durchschnittswerten). Bei einer Überprüfung des Festwertes (i.d.R. alle drei Jahre) gilt das gleiche.

3.17.2.2.2 Ermittlung für Gegenstände des Sachanlagevermögens

In der Praxis wird häufig ein Pauschalsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde gelegt, der abhängig ist von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Gegenstände. Nach dem BMF-Schreiben vom 08.03.1993 ist der sog. Anhaltewert von beweglichen Wirtschaftsgütern des Sachanlagevermögens anhand der steuerlich zulässigen AfA nach § 7 EstG zu ermitteln. Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen dürfen nicht berücksichtigt werden.

Erstmalige Bildung des Festwertes

- a) Es liegen noch keine Vermögenswerte vor

In diesem Falle werden die Vermögensgegenstände sofort mit dem Festwert bewertet und mit diesem Wert in die Eröffnungsbilanz aufgenommen.

- b) Bildung bei der Neugründung eines Betriebes bzw. bei Neuanschaffung von (neuwertigen) Sachanlagevermögen (nach dem Eröffnungsbilanzstichtag), bei dem sofort das Festwertverfahren angewandt werden soll

Hier sind die laufend angeschafften oder hergestellten Gegenstände mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen anzusetzen, bis der Festwert erreicht ist.

Zur Berücksichtigung der AfA hat die Finanzverwaltung zwei Möglichkeiten zugelassen (in den Beispielen wird von einem sukzessiven Aufbau des Vermögens ausgegangen):

Exakte Entwicklung des Festwertes (Regelfall)

Beispiel 1

Ein neu gegründetes Unternehmen schafft Sachanlagevermögen mit einem Neuwert von 100.000 € an. Die Nutzungsdauer wird mit 5 Jahren angenommen. Es werden folgende Anschaffungen getätigt (jeweils Anschaffungskosten):

im Jahr 1 für 20.000 €
 im Jahr 2 für 30.000 €
 im Jahr 3 für 20.000 €
 im Jahr 4 für 30.000 €
 im Jahr 5 für 25.000 €

(Anschaffung jeweils zum 01.01. eines jeden Jahres.)

Als Festwert werden 40 % des Neuwertes (= 40.000 €) angesetzt.

Entwicklung des Festwertes

	Anschaffung Jahr 1 €	Anschaffung Jahr 2 €	Anschaffung Jahr 3 €	Wertansatz €
Anschaffung 01	20.000			
- AfA 01: 20%	4.000			
31.12..01	16.000			16.000
Anschaffung 02		30.000		
- AfA 02: 20%	4.000	6.000		
31.12.02	12.000	24.000		36.000
Anschaffung 03			20.000	
- AfA 03: 20%	4.000	6.000	4.000	
31.12.03	8.000	18.000	16.000	42.000

- außerplanmäßige Abschreibung zum Erreichen des Festwertes				-2.000
Festwert zum 31.12.03				<u>40.000</u>

Die Anschaffungskosten der Jahre 04 und 05 stellen sofort in voller Höhe Aufwand dar.

Vereinfachte Methode zur Entwicklung des Festwertes (sofortiger Abschrieb der jeweiligen Anschaffungskosten auf den Anhaltewert)

Beispiel 2 (Sachverhalt wie im Beispiel 1)

	Anschaffung Jahr 1 €	Anschaffung Jahr 2 €	Anschaffung Jahr 3 €	Anschaffung Jahr 4 €	Wertansatz €
Anschaffung 01	20.000				
- AfA 01: 60%	12.000				
31.12.01	8.000				8.000
Anschaffung 02		30.000			
- AfA 02: 60%		18.000			
31.12.02	8.000	12.000			20.000
Anschaffung 03			20.000		
- AfA 03: 60%			12.000		
31.12.03	8.000	12.000	8.000		28.000
Anschaffung 04				30.000	
- AfA 04: 60%				18.000	
31.12.04	8.000	12.000	8.000	12.000	<u>40.000</u>

Die Anschaffungen des Jahres 05 stellen sofort in voller Höhe Aufwand dar.

Der Vergleich der beiden Entwicklungen zeigt, dass bei der exakten Methode der Festwert früher erreicht wird.

Soweit die Vermögensgegenstände nicht sukzessive angeschafft werden (z.B. Einrichtung für eine neu gebaute Schule) werden die einmaligen Anschaffungs-

kosten einer planmäßigen Abschreibung unterzogen, bis der Festwert erreicht ist.

c) Bildung bei einem bestehenden Betrieb

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

Wenn der Festwert vor Erstellung der Eröffnungsbilanz gebildet wird, wird der Festwert in der alten Anlagebuchhaltung ohne Ab- oder Zuschreibungen zu bisherigen Vermögenswerten aufgenommen.

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

- Bisheriger Buchwert ist höher als der sich ergebende Festwert

In diesem Fall ist der Unterschiedsbetrag sofort in vollem Umfang als außerplanmäßige Abschreibungen zu behandeln und der niedrigere Wert als neuer Festwert in der Bilanz anzusetzen.

(Andere Auffassung: Keine außerplanmäßige Abschreibung, sondern weiterhin planmäßige Abschreibung (so z.B. im NKF), bis der niedrigere Festwert erreicht ist. In diesem Fall müssten wohl auch die Ersatzbeschaffungen entsprechend behandelt werden.)

- Bisheriger Buchwert ist niedriger als der sich ergebende Festwert

In diesem Fall kann der neue höhere Festwert nicht sofort in voller Höhe in der Bilanz ausgewiesen werden, sondern er muss allmählich wie im Falle der Neugründung eines Betriebes entwickelt werden.

(Andere Auffassung: Ersatzbeschaffungen voll aktivieren und keine Abschreibung mehr für den Altbestand und die Ersatzbeschaffungen)

Überprüfung und Änderung des Festwertes

1. Der neue Wert ist niedriger als der bisherige Festwert

In diesem Fall kann der Unterschiedsbetrag sofort im Jahr der Überprüfung voll als Aufwand behandelt werden.

2. Der neue Wert ist höher als der bisherige Festwert, jedoch beträgt die Abweichung nur bis zu 10 %

In diesem Fall darf der bisherige Festwert beibehalten werden (Wahlrecht)

3. Der neue Wert ist höher als der Festwert, jedoch beträgt die Abweichung mehr als 10%

In diesem Fall ist künftig der neue Wert maßgebend. Es ist wie folgt zu verfahren:
Ab dem Jahr der Änderung ist der bisherige Wert um die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Ersatzbeschaffungen dieses Jahres zu erhöhen (keine Abschreibungen hierauf). Ein etwas noch fehlender Betrag ist im Folgejahr (oder später) aufzustoßen.

Beispiel:

Festwert zum 31.12.03 = 50.000 €

Nach 3 Jahren ist der Festwert neu zu überprüfen.

Bei der Überprüfung zum 31.12.06 ergibt einen höheren Wert von 60.000 €.

Da der überprüfte Festwert zum 31.12.06 um mehr als 10 % vom bisherigen Festwert abweicht, ist der bisherige Festwert in Höhe von 50.000 schrittweise auf 60.000 € zu erhöhen.

Es wurden folgende Ersatzbeschaffungen vorgenommen (jeweils Anschaffungskosten):

Im Jahr 06 für 6.000 €

Im Jahr 07 für 5.000 €

Entwicklung:

Festwert bisher	50.000 €
+ Aufstockung aufgrund von Anschaffungen im Jahr 06 (wenn der Jahresabschluss für das Jahr 06 noch nicht erfolgt ist, kann die Beschaffung aus 06 berücksichtigt werden)	6.000 €

Festwert 31.12.06	56.000 €
+ Aufstockung aufgrund von Anschaffungen im Jahr 07 (bis zur Höhe von 60.000 €)	4.000 €

Festwert 31.12.07	60.000 €

Der nicht benötigte Betrag der Anschaffung des Jahres 07 i.H.v. 1.000 € stellt sofortigen Aufwand des Jahres 07 dar.

Die Anwendung des Festwertverfahrens bei der Bewertung von Wald siehe Kapitel 3.4.4 Bewertung von Waldflächen⁶⁹.

3.17.2.2.3 *Behandlung der Ersatzbeschaffungen und Veräußerungen von Gegenständen aus einem Festwert*

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

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

3.17.2.2.4 Übergang vom Festwert zur Einzelbewertung

Der Übergang vom Festwert zur Einzelbewertung ist jederzeit im Rahmen der Bewertungsstetigkeit zulässig. Für Gegenstände der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ergeben sich hierbei wiederum keine Besonderheiten. Für die Gegenstände des Sachanlagevermögens ist der Festwert auf die Restnutzungsdauer der Gegenstände abzuschreiben. Neu- und Ersatzbeschaffungen solcher Gegenstände sind ganz normal zu behandeln, d.h. planmäßig abzuschreiben.

3.17.3 Gruppenbewertung

(§ 37 Abs. 3 GemHVO und § 240 Abs. 4 HGB)

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

Die Gruppenbewertung kann auch auf Forderungen und Schulden (z.B. Rückstellungen für Altersteilzeit) angewandt werden.

Die Gruppenbewertung ist eine Vereinfachungsregelung, die sich auf die Bewertung bezieht. Sie stellt eine Ausnahme von dem Grundsatz der Einzelbewertung dar, dass zu einer Gruppe zusammengefasste Vermögensgegenstände mit einem Durchschnittswert (gewogener Durchschnitt, kein Ansatz eines einfachen Durchschnittswertes!) bewertet werden. Es handelt sich um ein Verfahren zur Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, das bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen wahlweise angewandt werden darf.

Voraussetzungen

- **Gleichartigkeit**
(ausreichende Voraussetzung bei Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens)

Merkmale der Gleichartigkeit:

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

oder

- Gleichheit in der Verwendbarkeit oder Funktion (Funktionsgleichheit)

und

- keine wesentlichen Qualitätsunterschiede

- **Annähernde Gleichwertigkeit**

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

Merkmale der annähernden Gleichwertigkeit:

- Preise der in der Gruppenbewertung zusammengefassten Vermögensgegenstände dürfen nicht wesentlich von einander abweichen. Hierbei wird ein Spielraum von 20 % zwischen höchstem und niedrigstem Preis bei geringem Wert der einzelnen Vermögensgegenstände in der Gruppe noch als vertretbar angesehen. Der generelle Maßstab muss sein, dass der Bilanzwert der Gruppenbewertung nicht wesentlich höher oder niedriger sein darf, als sich bei einer Bewertung zu Einzelpreisen ergeben würde.
- Die Preise müssen zeitlich miteinander verglichen werden können, also auf den gleichen Zeitpunkt bezogen sind.

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

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

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

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

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

Da somit auch die Gruppenbewertung die Erfassung der einzelnen Anschaffungsmengen und –preise vorausgesetzt, bestehen keinerlei Unterschiede zur Durchschnittsmethode.

Hinweis auf IFRS

Nach IFRS ist die Zusammenfassung von lediglich gleichwertigen assets (Vermögenswerte) zu einer Bewertungseinheit nicht gestattet. Demnach ist eine Bewertung nach dem Gruppenverfahren nicht zulässig.

3.17.3.1 Reine Durchschnittsbewertung

Die reine Durchschnittsbewertung ist nur für vertretbare⁶⁰ Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens zulässig, für die sich die Anschaffungs- und Herstellungskosten wegen Schwankungen der Einstandspreise nicht mehr einwandfrei feststellen lassen.

↳ Beispiele

- Kraftstoffe, Öle, Fette
- Baustoffe wie Kies, Sand, Platten, Steine
- Heizmaterialien wie Heizöl, Kohle, Koks

⁶⁰ Zur Definition von "vertretbaren Gütern" kann § 91 BGB (Vertretbare Sachen) herangezogen werden: "Vertretbare Sachen im Sinne des Gesetzes sind bewegliche Sachen, die im Verkehr nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmt zu werden pflegen."

3.17.3.2 Gruppenbewertung mit Durchschnittswerten

Diese Bewertungsmethode ist für andere Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, die gleichartig sind und für die ein Durchschnittswert bekannt ist, zulässig.

Gleichartige Gegenstände brauchen für die Zusammenfassung zu einer Gruppe aber nicht gleichwertig zu sein. Die Gegenstände müssen nur einer gleichen, nicht jedoch derselben Art angehören. Es genügt also, wenn die Gegenstände den gleichen Verwendungszweck aufweisen (Funktionszusammenhang).

↳ Beispiele:

- Fässer aus Holz oder Kunststoff
- Bandeisen und Bretter verschiedener Abmessungen
- Furniere verschiedener Holzarten
- Wäsche
- Geschirr

3.17.3.3 Reine Gruppenbewertung

Die reine Gruppenbewertung kommt in erster Linie für Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens für die Aufnahme in das Bestandsverzeichnis in Betracht.

↳ Beispiele:

- Rechen- und Schreibmaschinen, PC
- Gewöhnliche Büroschränke
- Handwerksgeräte

Besonders wertvolle Vermögensgegenstände sind regelmäßig einzeln zu bewerten, da für derartige Gegenstände in der jeweiligen Branche keine Durchschnittswerte verwendet werden.

3.17.3.4 Ermittlung des gewogenen Durchschnittswerts

Die Durchschnittswerte für eine Gruppenbewertung oder Durchschnittsbewertung können nach verschiedenen mathematischen Methoden ermittelt werden. In der Ermittlung des Durchschnittswerts muss sich sowohl die Menge als auch der jeweilige Preis niederschlagen.

3.17.3.5 Einfache Wertermittlungsmethode

Nach der einfachen Wertermittlungsmethode wird der Durchschnitt aus dem Gesamtwert von Anfangsbeständen und Zugängen eines Haushaltsjahres ermittelt.

➤ Beispiel

Bestand zum Bilanzstichtag 31.12. = 1.000 Wegeplatten

	Stückzahl	Preis je Stück in €	Gesamtpreis in €
Anfangsbestand 01.01.	500	80,00	40.000,00
Zugang am 20.02.	800	85,00	68.000,00
Zugang am 15.05.	200	90,00	18.000,00
			126.000,00

Durchschnittswert $126.000 \text{ €} : 1.500 = \underline{84,00 \text{ €}}$

Bilanzansatz $1.000 \text{ Stück} \times 84,00 \text{ €} = \underline{84.000,00 \text{ €}}$

3.17.3.6 Verfeinerte Wertermittlungsmethode

Nach dieser Methode kann einmal die Durchschnittsbewertung in kurzen Zeitabständen (z.B. halbjährlich, vierteljährlich) erfolgen und zum anderen nach jedem Zugang ein neuer Durchschnittswert errechnet werden. Dadurch wird es aber erforderlich, auch die Abgänge in die Durchschnittsbewertung mit einzubeziehen.

↳ Beispiel

Bestand zum Bilanzstichtag 31.12. = 1.000 Wegeplatten

	Stückzahl	Preis je Stück in €	Gesamtpreis in €
Anfangsbestand 01.01.	500	80,00	40.000,00
Zugang am 20.02.	800	85,00	68.000,00
Summe	1.300	83,08	108.000,00
- Abgänge bis 15.05	300	83,08	24.924,00
Summe	1.000	83,08	83.080,00
Zugang am 15.05.	200	90,00	18.000,00
Summe	1.200	84,23	101.080,00
- Abgänge bis 10.08.	200	84,23	16.846,00
Summe	1.000	84,23	84.230,00

Durchschnittswert = 84,23 €

Bilanzansatz = 84.230,00 €

3.17.4 Sammelbewertung (nach einem Verbrauchsfolgeverfahren)

Die Bewertung von Vorräten mit Hilfe der Verfahren der Sammelbewertung setzt voraus, dass es sich um gleichartige Vermögensgegenstände handelt.

Die nach Handelsrecht zulässigen Verfahren dürfen immer dann angewendet werden, wenn sie nicht im krassen Widerspruch zur Wirklichkeit stehen oder absolut undenkbar sind (d.h. die unterstellte fiktive Verbrauchsfolge- bzw. Veräußerungsfolge, Fiktion muss nicht mit der tatsächlichen Verbrauchsfolge- bzw. Veräußerungsfolgefiktion übereinstimmen).

Die Sammelbewertung ist letztlich eine besondere Art der Gruppenbewertung. Sie kommt in Betracht für

- gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens,
- soweit sie den GoB entspricht, d.h. der auf diese Weise ermittelte Wert muss möglichst den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen und zu einem Wert führen, der sich auch bei einer Einzelbewertung ergäbe.

➤ Ausgangsdaten für die nachfolgenden Beispiele:

01.01.	Anfangsbestand	150 kg à	40 €/kg
15.02.	Zugang	250 kg à	42 €/kg
15.03.	Abgang	100 kg	
15.05.	Zugang	200 kg à	38 €/kg
15.10.	Abgang	400 kg	

Der Preis beträgt am Bilanzstichtag 42,80 €/kg

- Durchschnittsmethode

Die Durchschnittsmethode ist die in der Praxis am weitesten verbreitete Methode. Aus den Anfangsbeständen und den Zugängen während des Geschäftsjahres wird ein gewogener Durchschnittspreis gebildet. Mit dem sowohl die Abgänge

als auch der Endbestand bewertet werden (vgl. Gruppenbewertung).
Dabei sind sowohl die gewogene als auch gleitende Durchschnittsmethode nach HGB, Steuerrecht sowie IFRS zulässig.

➤ **Beispiel: Gewogene Durchschnittsmethode**

Anfangsbestand	150 Kg à	40 €/kg	6.000 €
+ Zugang	250 Kg à	42 €/kg	10.500 €
+ Zugang	200 Kg à	38 €/kg	7.600 €
	600 kg		24.100 €
- Abgänge	500 kg à	40,17 €/kg	20.085 €
Endbestand	100 kg à	40,17 €/kg	4.017 €

Durchschnittspreis: $24.100 \text{ €} / 600 \text{ Kg} = 40,17 \text{ €/kg}$

➤ **Beispiel: Gleitende Durchschnittsmethode**

01.01. Anfangsbestand	150 Kg à	40 €/kg	6.000 €
15.02. Zugang	250 kg à	42 €/kg	10.500 €
Bestand	400 kg		16.500 €

Durchschnittspreis $16.600 \text{ €} / 400 \text{ kg} = 41,25 \text{ €/kg}$

15.03. Abgang	100 kg à	41,25 €/kg	4.125 €
Bestand	300 kg		12.375 €
15.05 Zugang	200 kg à	38 €/kg	7.600 €
Bestand	500 kg		19.975

			€

Durchschnittspreis 19.975 € / 500 kg = 39,95 €/kg

15.10. Abgang	400 kg à	39,95 €/kg	15.980 €
Endbestand	100 kg		3.995 €

AKTIV- und PASSIVSEITE

3.18 Behandlung von Investitionszuschüssen / Abzugskapital

3.18.1 Grundsatz

§ 40 Absatz 4 GemHVO:

Von der Gemeinde geleistete Investitionszuschüsse sollen und empfangene Investitionszuweisungen können als Sonderposten in der Vermögensrechnung ausgewiesen und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer aufgelöst werden.

3.18.2 Abzugskapital (Definition und Ermittlung der Höhe)

⁶¹Unter das Abzugskapital fallen Ertragszuschüsse. Hierunter versteht man Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter, die passiviert und analog der begünstigten Wirtschaftsgüter aufgelöst werden. Inhaltlich gehören zum Abzugskapital auch alle Arten öffentlich-rechtlicher Baukostenbeiträge nach Baugesetzbuch (BauGB) und Kommunalabgabengesetz (KAG), Folgekostenbeiträge und Spenden für Investitionen.

Für nachfolgende Bereiche kann das Abzugskapital bis 6 Jahre vor Eröffnungsbilanz – bezogen auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten – nach folgenden Pauschalsätzen (Erfahrungswerte im Sinne von § 62 Abs. 7 GemHVO) ermittelt werden:

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

⁶¹ Auszug aus den Leitlinien zur kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg

3.18.3 Behandlung von erhaltenen Investitionszuweisungen

Bilanzposition: 1.4.1, Passiva

Forderungen aus Investitionszuschüssen und –beiträgen werden erst dann bilanziert wenn die Zuwendung dem Grunde und der Höhe nach so konkret feststeht, dass der Anspruch einklagbar wäre (Realisationsprinzip).

3.18.3.1 Bruttoausweis /-methode

Das Wirtschaftsgut wird in Höhe der Anschaffungskosten (ohne Abzug des Zuschusses) aktiviert. Zusätzlich wird auf der Passivseite in Höhe des Zuschusses ein Sonderposten (siehe Kontenrahmen für Baden-Württemberg Kontengruppe 21) gebildet. Der Sonderposten wird entsprechend dem Abschreibungszeitraum und dem Abschreibungssatz des zugeordneten Wirtschaftsgutes sukzessive aufgelöst.

Die durch die Auflösung des Sonderpostens entstehenden Erträge werden in der Ergebnisrechnung aufgeführt, sie stehen den Aufwendungen aus Abschreibungen gegenüber.

☞ Beispiel

Baukosten für eine Schule in Höhe von 1.000.000,00 Euro

Erhaltener Zuschuss in Höhe von 300.000,00 Euro

Nutzungsdauer: 50 Jahre

- a. Erfassung des Vermögensgegenstandes (nach Fertigstellung⁶²) in Höhe von 1 Mio. Euro in der Anlagenbuchhaltung.
- b. Eintrag der Zuweisung als separates Wirtschaftsgut in der Anlagenbuchhaltung (wenn möglich mit Verknüpfung zum Anlagengut) in Höhe von 300.000 Euro.
- c. Jährliche Verbuchung der Abschreibung als Aufwand in Höhe von 20.000,00 Euro.
- d. Jährliche Verbuchung der Auflösung des Zuschusses als Ertrag in Höhe von 6.000,00 Euro. Mit gleichzeitiger Reduzierung des Sonderpostens um 6.000,00 Euro.

Die Aktivierung des Vermögensgegenstandes erfolgt bei Inbetriebnahme. Zu diesem Zeitpunkt beginnt die Auflösung des Investitionszuschusses. Zeitpunkt und Verwendung kann aufgrund des Verwendungsnachweises (den der Zuschussempfänger an die Kommune sendet) ermittelt werden.

Trifft der Zuschuss erst viel später bei der Kommune ein, kann eine Abschreibung des Zuschusses auf die restliche Nutzungsdauer des Anlagengutes stattfinden.

3.18.3.2 Nettoausweis /-methode

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

⁶² Der Vermögensgegenstand wird bis zur Fertigstellung als Anlage im Bau (AiB) geführt.

3.18.4 Behandlung von geleisteten Investitionszuschüssen

Bilanzposition: 2.2, Aktiva

Konto 1803 „Aktive Rechnungsabgrenzung für geleistete Zuwendungen“

Nach der Formulierung des § 62 Abs. 7 GemHVO kann auf den Ansatz geleisteter **Investitionszuwendungen** und –zuschüsse in der Eröffnungsbilanz verzichtet werden.

Sofern diese dennoch angesetzt werden, sind die Absätze 1 bis 3 des § 62 GemHVO zu beachten bzw. § 40 Abs. 4 GemHVO. Danach sollen geleistete Investitionszuschüsse als Sonderposten in der Vermögensrechnung ausgewiesen und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer aufgelöst werden. Ob es sich um eine investive oder konsumtive Zuwendung handelt, ist für den Ausweis der geleisteten Investitionszuschüsse nicht entscheidend.

Die Auszahlung an den Zuwendungsempfänger erfolgt sofort, die Zuwendung wird im Aktivkonto dargestellt und über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aufgelöst. Der Aufwand wird somit sukzessive dargestellt.

Beispiel:

Die Gemeinde zahlt am 14.04.2006 eine Zuwendung für den Bau eines Spielplatzes in Höhe von 10.000 Euro.

Der Spielplatz wird zum 15.06.2006 fertig gestellt.

Nutzungsdauer: 20 Jahre

- Auszahlung der Zuwendung am 14.04.2006 in Höhe von 10.000,00 Euro in der Finanzrechnung.
- Bildung eines aktiven Sonderpostens in Höhe von 10.000,00 Euro zum 15.06. Die Passivierung des Zuschusses beginnt erst dann, wenn die Aktivierung erfolgt ist.
- Anteilige Auflösung des Sonderpostens über die Nutzungsdauer von 20 Jahren durch Abschreibungen (Aufwandsbuchung).

3.19 Bewertung von Schenkungen, Spenden und Erbschaften

Mit Schenkungen, Spenden und ähnlichen Zuwendungen wird gleich verfahren wie mit Investitionszuschüssen (siehe hierzu Kapitel 3.18 ab Seite 162). Das heißt der Vermögensgegenstand wird mit seinen ursprünglichen AHK aktiviert und gleichzeitig ein Sonderposten in gleicher Höhe passiviert. Die Auflösung des Zuschusses erfolgt im gleichen Verhältnis wie die Abschreibung des Vermögensgegenstands.

Können die Werte der Vermögensgegenstände aus Schenkungen nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden, können die Vermögensgegenstände mit einem Erfahrungswert angesetzt werden.

Spenden, Schenkungen und ähnliche Zuwendungen an die Kommune (im Folgenden als „Schenkung“ bezeichnet) werden freiwillig und ohne unmittelbare Gegenleistung geleistet. Es wird unterteilt in Sachschenkungen (unentgeltliche Überlassung/ Eigentumsübertragung eines Vermögensgegenstandes) und finanzielle Schenkungen (Geldspenden). Des Weiteren sind Erbschaften, Nachlässe und Vermächtnisse zu bewerten.

3.19.1 Sachschenkungen

Diese sind mit ihren jeweils tatsächlichen Werten in der jeweiligen Kontengruppe zu aktivieren und gleichzeitig ein Sonderposten in gleicher Höhe zu passivieren.

Der tatsächliche Wert kann aus der Spendenbescheinigung ermittelt werden.

Können die Werte der Vermögensgegenstände aus Schenkungen nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden, können die Vermögensgegenstände mit einem Erfahrungswert (Schätzwert bzw. Versicherungswert) angesetzt werden.

Die Auflösung des Zuschusses erfolgt nach den gleichen Bedingungen (Nutzungsdauer etc.) wie die Abschreibung des Vermögensgegenstands.

3.19.2 Geldspenden

Mit der Festlegung des Verwendungszwecks und der getätigten Investition erfolgt eine Aktivierung in der entsprechenden Kontengruppe. Parallel zur getätigten Investition (Spendenzweck) wird der gespendete Betrag als Sonderposten auf der Passivseite aktiviert. Die Auflösung erfolgt nach den gleichen Bedingungen (Nutzungsdauer etc.) wie die Abschreibung des Vermögensgegenstands.

3.19.3 Erbschaften

Das Vorgehen ist wie oben geschildert analog anzuwenden.

Für die Bewertung der geerbten Gegenstände gelten die allgemeinen Regelungen für die Bewertung des Anlagevermögens.

3.20 Rechnungsabgrenzungen (siehe auch Bilanzierungsrichtlinie)

Die Kommunen sind verpflichtet in Zukunft Rechnungsabgrenzungsposten für Aufwendungen und Erträge zu bilden, die zwar im alten Geschäftsjahr erfasst, jedoch dem **neuen** Geschäftsjahr als Aufwand oder Ertrag **zuzuordnen** sind. Regelungen im Neuen Kommunalen Haushaltsrechts findet man hierzu unter anderem im Bereich des § 95 Abs. 1 S. 3 GemO der besagt, dass der Jahresabschluss Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten hat.

Im Unterschied hierzu werden auf den Konten „Sonstige Verbindlichkeiten“ und „Sonstige Forderungen“ Aufwendungen und Erträge des **alten** Geschäftsjahres erfasst, die erst im neuen Geschäftsjahr zu Ausgaben und Einnahmen werden. Sie stellen echte Verbindlichkeiten bzw. Forderungen dar, die durch Zahlung im neuen Geschäftsjahr beglichen werden.

In den Begründungen des Referentenentwurfs⁶³ wird erläutert, dass in der künftigen Rechnungslegung der Gemeinde sämtliche finanzwirtschaftlichen Vorgänge und Bestände dargestellt werden sollen und der Jahresabschluss ein vollständiges Bild der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln soll. Um das zu erreichen, müssen auch die Rechnungsabgrenzungsposten dargestellt werden.

Die Rechnungsabgrenzungsposten sind entsprechend des § 40 Abs. 1 i.V.m. § 52 Abs. 3b Nr. 3.1 und Abs. 4 Nr. 4 GemHVO Bestandteil der Vermögensrechnung (Bilanz) und sind vollständig auszuweisen.

Die genauere Definition von Rechnungsabgrenzungsposten ist jedoch in § 48 GemHVO aufgeführt. Nach § 48 Abs. 1 und 2 GemHVO sind aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten für Aufwendungen / Erträge zu bilden die dem Folgejahr zuzurechnen sind.

⁶³ zu Artikel 1 (Änderungen der GemO) Nummer 13 (§ 95 Jahresabschluss) auf Seite 50, Referentenentwurf Stand 08.08.2005

Mithilfe der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten werden die im alten Geschäftsjahr im Voraus gezahlten Aufwendungen und vereinnahmten Erträge über die Schlussbilanz in die Erfolgsrechnung des neuen Geschäftsjahres **übertragen**. Man nennt sie deshalb auch „**transitorische Posten**“ (lat. transire = hinübergehen).

Die Rechnungsabgrenzungsposten dienen ebenso wie die Sonstigen Forderungen/ Verbindlichkeiten der zeitraumrichtigen Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge, damit das Gesamtergebnis eines Unternehmens **periodengerecht** zum Jahresabschluss ermittelt werden kann.

3.20.1 Aktive Rechnungsabgrenzung

3.20.1.1 Aktive Rechnungsabgrenzung im Sinne des § 48 Abs. 1 GemHVO

Hierunter fallen **Auszahlungen** (z.B. Vorauszahlungen für Versicherungen, Mieten, Zinsen u.a.), die bereits im abzuschließenden Geschäftsjahr bezahlt und gebucht wurden, aber entweder nur zum Teil oder ganz dem **neuen Geschäftsjahr wirtschaftlich** (Aufwand) zuzurechnen sind.

Zum Bilanzstichtag sind die betreffenden Aufwandskonten durch eine „Aktive Rechnungsabgrenzung“ zu berichtigen. Sie stellt eine **Leistungsforderung** dar. So begründen z.B. Mietvorauszahlungen einen Anspruch auf Nutzung der gemieteten Räume im neuen Haushaltsjahr.

Hinweis zur Umsatzsteuer

§ 48 Abs. 1 Satz 2

„... Ferner darf ausgewiesen werden die als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf dem Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Auszahlung.“

3.20.1.2 Verbindlichkeiten > Ausgabebetrag (§ 48 Abs. 3 GemHVO)

Im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung ist auch der § 48 Abs. 3 GemHVO zu berücksichtigen:

Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag auf der Aktivseite als Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

Aufgrund dieses Absatzes ist es der Gemeinde erlaubt („Darf-Vorschrift“) den Unterschiedsbetrag zwischen Verbindlichkeit und Ausgabebetrag (z.B. für einen Kredit) als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen (vgl. §250 Abs. 3 HGB). Das ist nur dann zulässig, wenn der Betrag der Verbindlichkeiten höher ist als der Ausgabebetrag. Unter Ausgabebetrag versteht man NICHT den Rückzahlungsbetrag sondern den erhaltenen Betrag (z.B. aus einem Kredit).

➤ Beispiel für § 48 Abs. 3:

- Die Gemeinde nimmt einen Kredit in Höhe von 100.000 Euro auf.
- Disagio 5 %
- Ausgabebetrag des Kredits: 95.000 Euro
- Verbindlichkeiten: 100.000 Euro

Die Gemeinde hat gegenüber dem Kreditinstitut Verbindlichkeiten in Höhe von 100.000 Euro, auf dem Girokonto sind jedoch nur 95.000 Euro eingegangen. Der Ausgabebetrag des Kredits ist 5.000 Euro geringer als die entstandenen Verbindlichkeiten. Der Unterschiedsbetrag in Höhe von 5.000 Euro darf in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt werden und als Aufwand über die Kreditlaufzeit verbucht bzw. abgeschrieben werden. Alternativ kann der Unterschiedsbetrag als Zinsaufwand des laufenden Jahres verbucht werden.

3.20.2 Passive Rechnungsabgrenzung

Hierunter fallen **Einzahlungen** (z.B. im Voraus erhaltene Miete, Pacht, Zinsen u.a.), die bereits im abzuschließenden Geschäftsjahr als Einnahmen gebucht wurden, aber entweder nur zum Teil oder ganz dem **neuen Geschäftsjahr wirtschaftlich** zuzurechnen sind. Zum Bilanzstichtag sind die betreffenden Ertrags-

konten durch eine „Passive Rechnungsabgrenzung“ zu berichtigen. Sie stellt eine **Leistungsverbindlichkeit** dar. So begründet z.B. eine an uns geleistete Zinsvorauszahlung eine Verpflichtung auf weitere Überlassung des gewährten Darlehens im neuen Geschäftsjahr.

3.21 Erschließung

3.21.1 Bewertung von Erschließungsbeiträgen bei Neubau- oder Erschließungsgebieten

Bei Neubau- oder Erschließungsgebieten kommt es häufiger vor, dass einzelne Straßen inklusive Ausstattung vor Fertigstellung des gesamten Baugebiets fertig gestellt sind. Für diese Fälle können die Kosten für die Straßenausstattung (z.B. Beleuchtung) auf Grund ihrer geringen Nutzungsdauer im Verhältnis zum Straßenkörper sofort aktiviert werden. Die Kosten der Straßenherstellung werden auf das Aktivkonto Anlagen im Bau gebucht und erst mit Fertigstellung des Teilgebiets aktiviert, d. h. auf das entsprechende Aktivkonto umgebucht.

Mit einer Aktivierung der Straßenausstattung ist parallel auch das Passivvermögen (Erschließungsbeiträge) zu behandeln. Aus den zum Zeitpunkt der Aktivierung vorhandenen Vorauszahlungen auf die Beitragsschuld nach § 25 KAG ist deshalb ein Anteil zu passivieren. Dieser kann bis zur endgültigen Herstellung der Erschließungsanlagen mit einem vorläufigen Prozentsatz von etwa 80% angesetzt werden.

Bei älteren, noch nicht endgültig hergestellten Erschließungsgebieten, liegen oft nur Gesamtwerte für die bisherigen AHK des Straßenkörpers und der Ausstattung vor. In einem solchen Fall kann davon ausgegangen werden, dass der Anteil der Ausstattung maximal 20% beträgt, er ist von der Kommune im Einzelfall festzulegen. Mit diesem Anteil kann die sich in Betrieb befindliche Ausstattung nach der oben genannten Regel aktiviert werden.

Wählt man diese Vorgehensweise, so ist mit einem erhöhten Aufwand für die Korrekturbuchungen bei der Endabrechnung des Erschließungsgebietes zu rechnen.

3.21.2 Behandlung von Ausgleichsmaßnahmen nach § 135 a BauGB im Rahmen der Erschließung

Das BauGB verpflichtet die Gemeinden dazu, im Rahmen der Erschließung ökologische Ausgleichsmaßnahmen durchzuführen. Auf Grund der Vielfalt an Möglichkeiten, ökologische Ausgleiche zu schaffen, muss im Einzelfall entschieden werden, ob eine Aktivierungsfähigkeit der Maßnahme vorliegt. Wenn eine Ausgleichsmaßnahme aktivierungsfähig ist, so sind auch die dafür erhobenen Kostenerstattungsbeträge nach § 135 a bis c BauGB zu passivieren und gegebenen-

falls aufzulösen.

3.21.3 Sonderfälle der Erschließungsfinanzierung

Neben der Erschließung in Eigenregie mit Refinanzierung über Erschließungs- und Anschlussbeiträge gibt es bei den Städten und Gemeinden zahlreiche und auch in der Praxis sehr verbreitete Sonderformen der Erschließung und ihrer Finanzierung. Vgl. dazu u.a. Gössl/Reif, Kommentar zum Kommunalabgabengesetz Baden-Württemberg, § 23 Erl. 4 bis 6; GPA-Mitteilung 11/2006 v. 1.12.2006 zu den verschiedenen Formen des Erschließungsvertrags; GPA-Mitteilung 16/2001 und 5/2002 zu Finanzierungsverträgen als kreditähnlichen Rechtsgeschäften und ihrer Abbildung im kamerale Haushalt sowie in der eigenbetrieblichen Rechnungslegung.

Zu unterscheiden ist zwischen

- a) einem echten Erschließungsvertrag gem. § 124 BauGB
 - aa) mit Kostenbeteiligung der Gemeinde
 - ab) ohne Kostenbeteiligung der Gemeinde
- b) einem Durchführungsvertrag zu einem Vorhaben- und Erschließungsplan nach § 12 BauGB
- c) der Vor- bzw. Zwischenfinanzierung über einen Finanzierungs- oder Vorfinanzierungsvertrag als kreditähnliches Rechtsgeschäft i.S. des § 87 Abs. 5 GemO.
- d) der Finanzierung städtebaulicher Aufwendungen der Gemeinde über Kostenerstattungsverträge gem. § 11 Abs. 1 Nr. 3 BauGB.

Je nach Vorhandensein eines Eigenbetriebs berührt der EV dann sowohl den Kernhaushalt als auch den/die Eigenbetriebe.

3.21.3.1 Echter Erschließungsvertrag

Die Vertragsbeziehungen bei einem echten Erschließungsvertrag sind in der Anlage dargestellt (Beispiele 2.2.1-2 und 2.2.1-4 aus Reif, Arbeitsmappe Erschließungsbeitrag Baden-Württemberg, 10. Erg.Lfg. März 2007, Boorberg-Verlag). Das Zahlenbeispiel zu einem sog. grundbesitzlosen Erschließungsvertrag verdeutlicht die Leistungsbeziehungen:

- Soweit die Gemeinde die Erschließungsanlagen (insbes. die Verkehrsanlagen sowie Grünanlagen und Kinderspielplätze) unentgeltlich übertragen erhält, ist dies ein Beispiel dafür, die erhaltenen Vermögenszuwächse zu aktivieren und einen Sonderposten für erhaltene Investitionszuwendungen zu passivieren, der – sofern der aktivierte Vermögensgegenstand abnutzbar ist (was auf die Grundflächen der Erschließungsanlagen nicht zutrifft), aufzulösen ist.
- Soweit die Gemeinde dem Erschließungsträger eine Kostenbeteiligung ge-

währt, sind dies bei der Gemeinde zu aktivierende Anschaffungskosten. Soweit das erhaltene Wirtschaftsgut einen höheren Wert hat als die hingegebene Kostenbeteiligung (was bei einer Kostenbeteiligung bezüglich der erhaltenen Einrichtungsteile der Abwasserbeseitigung und Wasserversorgung regelmäßig zutrifft), wäre in Höhe der Differenz ein entsprechender Zugang beim Anlagevermögen zu aktivieren und im Gegenzug ein (i.d.R. aufzulösender) Sonderposten zu passivieren.

- Auch in Erschließungsvertragsgebieten ist die Entstehung von Wasserversorgungsbeiträgen und Abwasserbeiträgen nicht ausgeblendet. Sie sind, sofern diese Einrichtungen im Kernhaushalt geführt werden, nach allgemeinen Grundsätzen zu passivieren und aufzulösen.
- Im Erschließungsvertrag ist eine Regelung zur Abnahme/Übernahme der Erschließungsanlagen bzw. Anschlusseinrichtungen enthalten. Mit der Übernahme nach dem Erschließungsvertrag wird die Gemeinde (zumindest wirtschaftlicher) Eigentümer und hat die beschriebenen Vermögens- und Schuldveränderungen zu bilanzieren.

3.21.3.2 Durchführungsvertrag zum Vorhaben- und Erschließungsplan

Hier wird ebenfalls durch Vertrag die Erschließung (im Regelfall für ein Grundstück bzw. eine knapp umgrenzte Fläche) einem privaten Träger übertragen, der das Vermögen anschließend der Gemeinde übergibt. Hier gelten gegenüber dem Erschließungsvertrag keine Besonderheiten in der Darstellung im Rechnungswesen der Gemeinde.

3.21.3.3 Finanzierungsverträge (kreditähnliche Rechtsgeschäfte)

Unter die Finanzierungsverträge in diesem Zusammenhang fallen nicht nur die Finanzierungsverträge mit einem Kreditinstitut zur Finanzierung bisher „außerhalb des Haushalts“, sondern auch der sog. „modifizierte Erschließungsvertrag“, aus dem abweichend vom echten Erschließungsvertrag Erschließungsbeitragspflichten entstehen sollen.

Finanzierungsverträge als kreditähnliche Rechtsgeschäfte waren im bisherigen kamerale Haushaltsrecht erst mit Zeitverzug, d.h. der Abrechnung des Vertrags, brutto in den Haushalt der Gemeinde (Verwaltungs- bzw. Vermögenshaushalt und Vermögensrechnung) zu übernehmen. Vgl. die eingangs genannten GPA-Mitteilungen dazu. Im neuen Haushaltsrecht gelten auch für die im Kernhaushalt/Kämmereihaushalt geführten Verkehrsanlagen und Einrichtungen im Grundsatz dieselben Regeln, wie sie schon bisher für die Abbildung der Finanzierungsverträge in Eigenbetrieben angewendet werden mussten. Vgl. dazu die GPA-

Mitteilung 5/2002. D.h. Finanzierungsverträge „außerhalb des Haushalts“ gibt es künftig nicht mehr.

Somit sind die geschaffenen Vermögensgegenstände von Anfang an eindeutig der Gemeinde zuzuordnen und beim Anlagevermögen zu aktivieren (während der Bauphase bis zur Inbetriebnahme bei den Anlagen im Bau). Die zur Finanzierung verwendeten Mittel sind ebenfalls von Anfang an zu passivieren (z.B. Beiträge, Zuschüsse), vor allem auch die Verbindlichkeiten (z.B. Kredite). Eine Bilanzierung erst nach der Schlussabrechnung der Bank - entsprechend der Verfahrensweise im kamerale Kammereihushalt - ist nicht mehr zulässig. Auch die anfallenden Zinsen der Sonderfinanzierung und die Verwaltungskosten der Bank sind von Anfang an in der Ergebnisrechnung zu zeigen. Zinsen für Anlagen im Bau können aber auch bis zur Fertigstellung als Herstellungskosten der finanzierten Anlage aktiviert werden (§ 44 Abs. 3 GemHVO).

3.22 Kapitalrücklagen

(Bilanzposition: Passivseite Nr. 1)

3.22.1 Basiskapital

(Bilanzposition: Passivseite Nr. 1.1)

Das Eigenkapital der Kommune, die GemHVO spricht von Basiskapital (vgl. § 52 Abs. 4 Ziff. 1.1 GemHVO), kann erst im Zuge der Aufstellung der Eröffnungsbilanz und dann später in den jeweiligen Jahresabschlussbilanzen als Differenz aus Vermögen und Schulden ermittelt werden. Wenn Eigenkapital auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen wird, ist ein Überschuss der Aktivposten (Vermögen) gegenüber den Passivposten (Schulden) gegeben. Ergibt sich bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz bzw. bei den späteren Jahresabschlussbilanzen ein Überschuss der Passivposten (Schulden) über die Aktivposten (Vermögen), ist die sich ergebende Saldogröße auf der Aktivseite als „Nettoposition (nicht gedeckter Fehlbetrag)“ (vgl. § 52 Abs. 3 a Ziff. 3 bzw. b Ziff. 4 GemHVO) gesondert auszuweisen. Ein negatives Basiskapital auf der Passivseite der Bilanz darf nicht ausgewiesen werden.

Zu beachten ist dabei aber, dass im Zuge der Aufstellung der Eröffnungsbilanz auf der Passivseite der Bilanz bestimmte Anteile des Eigenkapitals zur Bildung von Rückstellungen (u.a. Pensionsrückstellungen in Höhe der Pensionsverpflichtungen, die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz bereits bestehen) verwendet werden müssen, und damit nicht mehr zum Ausgleich von Fehlbeträgen im Rahmen des Haushaltsausgleiches zur Verfügung stehen. Hinzukommt, dass die Höhe des Eigenkapitals durch die mögliche Berücksichtigung eines nicht unerheblichen Instandhaltungsrückstaus beim kommunalen Anlagevermögen bei der Ermittlung der Vermögenswerte auf der Aktivseite der Bilanz, geschmälert werden kann.

Exkurs: Eigenkapital und Haushaltsausgleich

Fehlbeträge können unter bestimmten Umständen mit dem Basiskapital verrechnet werden: Fehlbeträge des ordentlichen Ergebnisses am Ende des Konsolidierungs-Zeitraums des Haushaltsstrukturkonzeptes (§ 24 Abs. 2 GemHVO); Fehlbeträge des Sonderergebnisses, wenn die Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses nicht ausreicht (§ 25 Abs. 3 GemHVO).

Diese Verrechnungen können dazu führen, dass das Basiskapital auf Null oder

sogar unter Null abgesenkt wird, d.h. das Eigenkapital der Kommune wird aufgezehrt. In diesem Falle lebt die Kommune aus ihrer Substanz. Spätestens wenn das Basiskapital unter Null absinkt (sog. Negatives Eigenkapital) liegt eine bilanzielle Überschuldung der Kommune vor.

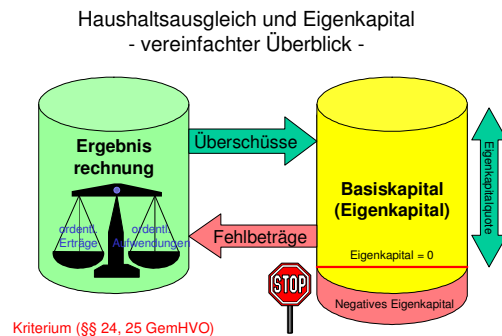


Abbildung 6: Haushaltsausgleich und Eigenkapital

3.22.2 Rücklagen

(Bilanzposition: Passiva Nr. 1.2)

Rücklagen sind im NKHR Passiv-Posten (Kapitalposition) der Bilanz und sind damit nicht zu verwechseln mit der bisherigen Allgemeinen Rücklage in der Kameralistik!

Das NKHR kennt folgende Rücklagenarten (vgl. §§ 23 – 25, 49, 52 Abs. 4 Ziff. 1.2 GemHVO):

- Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses
(Verwendung: Aufnahme von Überschüssen aus dem ordentlichen Ergebnis, Abdeckung von künftigen Fehlbeträgen des ordentlichen Ergebnisses; siehe 4.6)
- Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses
(Verwendung: Aufnahme von Überschüssen des Sonderergebnisses, Abdeckung von künftigen Fehlbeträgen des Sonderergebnisses; siehe 4.6)
- Rücklagen für Überschüsse des Bewertungsergebnisses
(Verwendung: Wird nur im Falle der Vermögenstrennung nach § 40 Abs. 5 GemHVO für Überschüsse des Bewertungsergebnisses benötigt)

- Zweckgebundene Rücklagen
(Verwendung: Rücklage für besondere Zwecke, z.B. Kapitalzuschüsse aus dem Ausgleichsstock zur Stärkung des Eigenkapitals)
- Sonstige Rücklagen
(z.B. das Eigenkapital einer rechtlich unselbstständigen Stiftung, das gesondert auszuweisen ist und das nicht zur Deckung negativer Ergebnisse verwendet werden kann)

Diese Rücklagen sind von der bisherigen Allgemeinen Rücklage strikt zu trennen: eine unmittelbare Überleitung in die Eröffnungsbilanz findet nicht statt.⁶⁴ Die allgemeine Rücklage stellte einen Finanzierungsmittelfonds dar, in dem die Überschüsse des Vermögenshaushaltes vorgehalten wurden. Sie diente der Aufrechterhaltung der Kassenliquidität und der Deckung künftiger Ausgaben des Vermögenshaushaltes. Die mit der Überführung von Überschüssen des Vermögenshaushaltes in die allgemeine Rücklage verbundene Liquidität ist gebunden in den Finanzanlagen, hauptsächlich in verschiedenen Formen der Geldanlage oder als Kassenbestand. Die Allgemeine Rücklage geht in der Eröffnungsbilanz in den verschiedenen Kapitalpositionen als Basiskapital auf bzw. die entsprechenden liquiden Mittel sind auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz bei den jeweiligen Bilanzpositionen enthalten. Hier können sie als Finanzierungsmittelbestand Fehlbeträge des Finanzhaushaltes ausgleichen helfen.

Die bisherige Sonderrücklagen gehen in bestimmten Rückstellungspositionen auf (z.B. die Sonderrücklage „Nachsorge und Rekultivierung Mülldeponien“ in die Rückstellung für die Stilllegung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien).

3.22.3 Ergebnis

Kommentar: Bearbeitung zurückgestellt.

(Bilanzposition: Passiva Nr. 1.3)

Ergebnisvortrag aus Vorjahr (vgl. § 52 Abs. 4 Ziff. 1.3.1 GemHVO)

Diese Bilanzposition entspricht der Bilanzposition „Gewinn- und Verlustvortrag aus dem Vorjahr“ (vgl. § 266 Abs. 3 Ziff. IV HGB, Formblatt 1 zur EigBVO Passivseite Ziff. A III, Konto 2061 Kontenplan II/2 Baden-Württemberg).

Durch diese Bilanzposition und durch die Logik der doppischen Buchführung ist

⁶⁴ vgl. Kapitel 5 „Ableitung der Bilanzpositionen aus dem kameraleen Rechnungswesen“

die Position des Ergebnishaushaltes bzw. in der Ergebnisrechnung „Ergebnisabdeckung aus Vorjahren“ (vgl. § 2 Abs. 1 Ziff. 17; § 49 Abs. 2 GemHVO) und der Saldo aus dem ordentlichen Ergebnis und der Ergebnisabdeckung aus Vorjahren (vgl. § 2 Abs. 2 Ziff. 2; § 49 Abs. „ GemHVO) überflüssig und nicht bebuchbar.

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (vgl. § 52 Abs. 4 Ziff. 1.3.2 GemHVO)

Diese Bilanzposition entspricht der gleichlautenden Bilanzposition des HGB (§ 266 Abs. 3 Ziff V HGB, Formblatt 1 zur EigBVO Passivseite Ziff. A III).

Der Posten Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag ermittelt sich aus dem Gesamtergebnis der Ergebnisrechnung (Überschuss bzw. Fehlbetrag des ordentlichen Ergebnisses und des Sonderergebnisses). Der Ergebnishaushalt bzw. die Ergebnisrechnung weist damit lediglich den Jahresüberschuss bzw. den Jahresfehlbetrag des ordentlichen Ergebnisses und des Sonderergebnisses aus. Eine zu erwirtschaftende bzw. einzuplanende Abdeckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren erfolgt durch einen zu erwirtschaftenden bzw. einzuplanenden Überschuss. Vgl. hierzu auch die Regelung § 2 Abs. 5 GemHKVO Niedersachsen (Angabe einer evtl. Ergebnisabdeckung im Ergebnishaushalt).

Nach der Logik der doppischen Buchführung wird die Ergebnisverwendung (Abdeckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren, Einstellung in Rücklagen) auf der Passivseite der Bilanz durch entsprechende Passiv-Tausch-Buchungen dokumentiert (vgl. §§ 266 Abs. 1, 275 HGB); es findet keine entsprechende Veranschlagung bzw. Verbuchung im Ergebnishaushalt bzw. in der Ergebnisrechnung statt.

3.22.4 Sonderposten

(Bilanzposition: Passiva Nr. 1.4)

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

Auf den Sonderposten können bei Anwendung der Bruttomethode Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge passiviert werden. Sie werden entsprechend dem Werteverzehr bzw. der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes und dem Abschreibungsverfahren entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ergebniswirksam aufgelöst (§ 40 Abs. 4 GemHVO). Die Zweckbindungsdauer ist für die Festlegung der Dauer der Auflösung eines Sonderpostens unbeachtlich. Gebucht wird dabei: Sonderposten an Erträge aus

der Auflösung von Sonderposten. Bei Vermögensgegenständen die keiner Abnutzung unterliegen (z.B. Grundstücke), wird der Sonderposten nicht aufgelöst und bleibt solange in der Bilanz bestehen, wie die Kommune das wirtschaftliche Eigentum daran hat.

Kapitalzuschüsse aus dem Ausgleichsstock zur Stärkung des Eigenkapitals, die kameral als nicht auflösender Zuschuss ausgewiesen wurden, sind unter den zweckgebundenen Rücklagen darzustellen.

Bei Anwendung der Nettomethode werden die Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten der zugehörigen Vermögensgegenstände sofort verrechnet, d.h. die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden in Höhe der erhaltenen Investitionszuweisung gekürzt. Damit erscheint der betreffende Vermögensgegenstand mit einem niedrigeren oder ohne Wertansatz in der Bilanz.

Zwischen der Anwendung der Nettomethode und der Anwendung der Bruttomethode besteht für die Kommune ein Wahlrecht (§ 40 Abs. 4 GemHVO).

Durch den offenen Ausweis der Sonderposten in der Bilanz wird die Entstehung und Verwendung von Zuweisungen sichtbar, so dass die Bruttomethode eine größere Transparenz über die Vermögenslage bietet.

Im Gegensatz zur Bruttomethode wird bei der Nettomethode der Zusammenhang zwischen Herkunft und Verwendung der Zuweisung nicht transparent. Das Vermögen wird wertmäßig geringer ausgewiesen und die tatsächlich vorhandenen Werte auf Grund der Saldierung nicht erkennbar. Beide Methoden führen aber zum gleichen Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung, weil in beiden Methoden die Aufwendungen aus Abschreibungen um die Erträge aus der Auflösung der Sonderposten reduziert werden.

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

3.22.4.1 Sonderposten für Investitionszuweisungen

Hierbei handelt es sich um Mittel, die die Kommune für die Finanzierung von Investitionen (Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen) erhalten hat. Sie sind in der Regel mit einer Zweckbindung versehen. Solche Zuwei-

sungen sind als Sonderposten zu bilanzieren, wenn nicht die ergebniswirksame Auflösung vom Zuschussgeber untersagt wird. In diesem Fall erfolgt die Passivierung in Form einer zweckgebundenen Rücklage (s.o.).

Eine Zweckbindung ist bereits dann gegeben, wenn eine Verwendung für Investitionen vom Zuschussgeber bestimmt ist. Dies ist bei speziellen Investitionszuweisungen aber auch bei allgemeinen Investitionspauschalen der Fall. Der zu erfüllende Zweck kann dabei vom Zuschussgeber projektbezogen oder allgemein festgelegt sein.

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

3.22.4.2 Sonderposten für Investitionsbeiträge

Als Investitionsbeiträge gelten die Anschluss- und Erschließungsbeiträge nach §§ 20 ff. KAG, § 33 KAG und die Erschließungsbeiträge nach §§ 127 ff. BauGB..

Beiträge werden per Bescheid dann von der Kommune erhoben, wenn der Vermögensgegenstand fertig gestellt wurde. Dann wird der Sonderposten auch erst mit Bekanntgabe des Bescheids, also dem Buchen der entsprechenden Forderung, passiviert. Die Aktivierung des Vermögensgegenstandes erfolgt ebenfalls nach Fertigstellung. Entsteht zwischen Fertigstellung des Vermögensgegenstandes und Bekanntgabe des Bescheides eine zeitliche Verschiebung, kann der Fall eintreten, dass die Abschreibung des Vermögensgegenstandes zu einem früheren Zeitpunkt einsetzt als die Auflösung des Sonderpostens. Erfolgt die zeitliche Verschiebung über den Jahresabschluss hinaus, so sollen noch nicht erhobene Beiträge aus fertig gestellten Erschließungsmaßnahmen im Anhang der Bilanz aufgeführt und erläutert werden.

Im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz können für Sonderposten für erhaltene Investitionszuwendungen und –beiträge nach § 52 Abs. 4 Nr. 1.4 GemHVO die Vereinfachungsregelungen zur Ermittlung der historischen Werte nach § 62 Abs. 1 bis 3 GemHVO entsprechend angewandt werden.

3.23 Rückstellungen⁶⁵

3.23.1 Allgemeine Definitionen des Begriffs Rückstellungen (HGB)

3.23.1.1 Statische Rückstellungsinterpretation (Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten)

Danach sind in der Bilanz sämtliche Verpflichtungen einer Kommune aufzunehmen. Dazu gehören auch die Verpflichtungen, die bezüglich ihrer Höhe, ihres zeitlichen Eintretens und/oder ihres Bestandes ungewiss sind, aber hinreichend sicher erwartet werden können. Diese Rückstellungen bezeichnet man deshalb auch als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Sie stellen folglich Schulden der Kommune dar, die sich jedoch letztendlich noch nicht konkretisiert haben. Für die Rückstellungsbildung genügt nicht die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme durch einen Dritten; diese muß vielmehr dem Grunde nach mit einiger Wahrscheinlichkeit zu erwarten sein. Dabei ist zu beachten, dass es sich bei den ungewissen Verbindlichkeiten nicht nur um rechtlich erzwingbare Leistungsverpflichtungen handeln muss, sondern darunter auch Verpflichtungen fallen, denen sich die Kommune aus wirtschaftlichen Gründen faktisch gegenüber sieht.

Die Notwendigkeit einer Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ergibt sich v.a. aus dem Grundsatz der Vorsicht und dem daraus abgeleiteten Imparitätsprinzip.

3.23.1.2 Dynamische Rückstellungsinterpretation (Aufwandsrückstellungen)

Gem. der Zielsetzung der periodengerechten Erfolgsermittlung wird der Rückstellungsbegriffe erweitert. Danach sind Rückstellungen (auch) Abgrenzungsposten, die die Aufgabe haben, die Aufwendungen, die erst in einer späteren Periode zu einer in ihrer Höhe und ihrem genauen Fälligkeitstermin am Bilanzstichtag noch nicht feststehenden Vermögensminderung führen, der Periode

65 Kommunalspezifische Literaturhinweise zum Kapitel Rückstellungen

- 1.) Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen, Gemeindehaushaltsrecht Nordrhein-Westfalen, Kommentar, Kommunal- und Schul-Verlag GmbH Co.KG Wiesbaden
- 2.) Berndhardt, Mutschler, Stockel-Veltmann, Kommunales Finanzmanagement NRW, Verlag Bernhard-Witten, 4. Auflage 2006
- 3.) Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens Heft 6, Staatsanzeiger für Baden-Württemberg, 2. Auflage 1999

ihrer wirtschaftlichen Verursachung zuzurechnen.

Bei der dynamischen Rückstellungsinterpretation bestimmen sich die Notwendigkeit und der Zeitpunkt der Rückstellungsbildung allein nach der wirtschaftlichen Verursachung. Der Zeitpunkt der mit dem Aufwand verbundenen Ausgaben bzw. die rechtliche Entstehung eines Anspruchs eines Dritten sind völlig irrelevant. Die Notwendigkeit einer Bildung einer Aufwandsrückstellung ergibt sich v.a. aus dem Grundsatz der Vorsicht und aus dem Realisationsprinzip i.V.m. dem Grundsatz der sachlichen Abgrenzung.

3.23.1.3 Definition der Rückstellungen

Rückstellungen sind Passivposten, die solche Wertminderungen der Berichtsperiode als Aufwand zurechnen, die durch zukünftige Handlungen (Zahlungen, Dienstleistungen, Eigentumsübertragungen an Sachen und Rechten) bedingt werden und deshalb bezüglich ihres Eintretens oder ihrer Höhe nicht völlig aber dennoch ausreichend sicher sind (Merkmal der Ungewissheit hinsichtlich Höhe der Schuld und der tatsächlichen Inanspruchnahme).

Ebenso wie bei den sonstigen Verbindlichkeiten fallen Aufwands- und Auszahlungszeitpunkt auseinander. Im Gegensatz zu den Rückstellungen sind die sonstigen Verbindlichkeiten jedoch genau bestimmbar.

3.23.2 Passivierungsgrundsätze für Verbindlichkeitsrückstellungen

Kriterien

▶ Verpflichtung gegenüber einem Dritten

- rechtliche Verpflichtungen (öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Schuldverhältnisse)
 - faktische Verpflichtung
- müssen hinreichend konkretisiert sein, d.h. die Verpflichtung ist unabwendbar und die Inanspruchnahme ist wahrscheinlich.

▶ Wirtschaftliche Belastung

Mit der Verpflichtung muss eine wirtschaftliche Belastung verbunden sein. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit ist dann eine wirtschaftlich belastend, wenn zur Erfüllung der Verpflichtung die Kommune einen Teil ihres Vermögens aufbringen muss.

▶ Quantifizierbarkeit

Die Verpflichtung muss ihrer Höhe nach quantifizierbar sein und zumindest im

Rahmen einer Bandbreite angegeben werden können.

Zeitpunkt der Bildung

Eine Rückstellung ist grundsätzlich dann zu bilden, wenn die o.g. Kriterien erfüllt sind. Bei der zeitlichen Abgrenzung erfolgt die Bildung, sobald die Kommune von der drohenden Verpflichtung erfährt.

Für die Bildung einer Rückstellung müssen auch Erkenntnisse über Risiken berücksichtigt werden, die erst nach dem Abschlussstichtag, aber noch vor der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden, sofern die Risiken bis zum Abschlussstichtag entstanden sind (wertaufhellende Tatsachen).

Grundsätze für die Bewertung

Rückstellungen sind zu ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Das ist der Betrag, der notwendig ist, damit sich die Kommune der Verpflichtung entledigen kann. Gemäß dem Schätzmaßstab sind Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Zu beachten ist auch der Grundsatz der Vorsicht.

Es wird empfohlen, Rückstellungen nicht abzuzinsen (ausgenommen Pensionsrückstellungen, vgl. § 44 Abs. 4 GemHVO).

3.23.3 Passivierungsgrundsätze für Aufwandsrückstellungen

Kriterien

► (Innen-) Verpflichtung

Das Kriterium wird bei den Aufwandsrückstellungen durch den Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit (Realisationsprinzip) nach konkretisiert. Der Grundsatz der Angrenzung der Sache nach verlangt, den realisierten Erträgen des abzuschließenden Jahres die ihnen zuzurechnenden Aufwendungen sachlich zuzurechnen. Es handelt sich bei der Innenverpflichtung also um eine betriebswirtschaftlich erforderliche Nachholung vorher unterlassener Ausgaben. Die notwendige hinreichende Konkretisierung wird durch zeitliche Objektivierungsvoraussetzungen (z.B. Nachholung von unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen in einem vorgegeben Zeitraum) und sachliche Objektivierungsvoraussetzungen (Passivierungspflicht) bestimmt.

► Wirtschaftliche Belastung

Eine wirtschaftliche Belastung liegt vor, wenn die der Aufwandsrückstellung zugrunde liegenden künftigen Ausgaben dem abzuschließenden oder einem früheren Jahr zuzuordnen sind. Die künftigen Ausgaben müssen wahrscheinlich

oder sicher sein.

► Quantifizierbarkeit

Die Verpflichtung muss ihrer Höhe nach quantifizierbar sein und zumindest im Rahmen einer Bandbreite angegeben werden können.

Zeitpunkt der Bildung: Siehe Verbindlichkeitsrückstellungen

Grundsätze für die Bewertung: Siehe Verbindlichkeitsrückstellungen.

3.23.4 Abgrenzung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Schulden Verpflichtungen gegenüber Dritten, gleichgültig ob gewiss oder ungewiss		Aufwandsrückstellungen Verpflichtungen gegen sich selbst, daher keine Schulden
Verbindlichkeiten Dem Grunde und der Höhe nach feststehende Schulden	Verbindlichkeitsrückstellungen Dem Grunde oder der Höhe nach nicht feststehende	
	Rückstellungen Verbindlichkeiten und Aufwendungen, die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss sind	

Abbildung 7: Begriffliche Abgrenzung zwischen Schulden und Rückstellungen

3.23.5 Hintergrund für das Kommunale Haushaltsrecht

Die Bildung von Rückstellungen dient der periodengerechten Ergebnisermittlung, indem im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung für die Rückstellung ein entsprechender Aufwand zur Bildung der Rückstellung gebucht wird.

Die oben genannten Prinzipien der Rückstellungsbildung (nach HGB) werden insoweit durch das NKHR beschränkt, als ausschließlich die folgenden acht Rückstellungsarten zulässig sind:

Rückstellungsarten § 41 GemH-	
Verbindlichkeitsrückstellungen Rückstellungen aufgrund einer Verpflichtung gegenüber Dritten	Aufwandsrückstellungen Rückstellungen für Aufwendungen (Verpflichtung gegenüber sich selbst) - Innenverpflichtung -
<ul style="list-style-type: none"> - Pensionsrückstellungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO) - Rückstellungen für Altersteilzeit und ähnliche Maßnahmen (§ 41 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) - Rückstellungen für Stilllegung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien (§ 41 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO) - Rückstellungen für den Ausgleich von ausgleichspflichtigen Gebührenüberschüssen (§ 41 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO) - Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten (§ 41 Abs. 1 Nr. 6 GemHVO) - Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen (§ 41 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO) - Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren (§ 41 Abs. 1 Nr. 8 	<ul style="list-style-type: none"> - Rückstellungen für unterlassenen Aufwendungen für Instandhaltung (§ 41 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO)

3.23.6 Bildung von Rückstellungen

Die Bildung von Rückstellungen erfolgt durch eine Gegenbuchung auf einem sachlich zugehörigen Aufwandskonto (z.B. 4211 Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen im Falle der Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung bei Gebäuden) oder auf einem speziell dafür vorgesehenen Aufwandskonto (4051 Zuführung zu Pensionsrückstellungen für Bedienstete, 4151 Zuführung zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger).

3.23.7 Verbrauch von Rückstellungen

Rückstellungen werden verbraucht, wenn aus einer ungewissen Verbindlichkeit, die zu einer Rückstellung geführt hat, eine gewisse Verbindlichkeit geworden ist. Stimmt der Betrag der Verbindlichkeit mit dem Rückstellungsbetrag überein, erfolgt eine erfolgsneutrale Inanspruchnahme. Wenn die Rückstellung zu niedrig gebildet wurde, ist ein zusätzlicher periodenfremder Aufwand zu buchen. War die Rückstellung zu hoch, ist der übersteigende Rückstellungsbetrag aufzulösen und ein periodenfremder Ertrag zu verbuchen.⁶⁶

3.23.8 Auflösung von Rückstellungen

Rückstellungen dürfen erst dann aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Existenz entfallen ist (vgl. § 41 Abs. 2 GemHVO).

Wird in den Folgeperioden die Kommune in Höhe der Rückstellung in Anspruch genommen, so werden die Ergebnisrechnung und das Eigenkapital von der Auflösung der Rückstellung nicht in Anspruch genommen.

Ist die Inanspruchnahme der Kommune in den Folgeperioden geringer als der Wert der gebildeten Rückstellung oder fällt der Grund der Rückstellungsbildung völlig weg (keine Inanspruchnahme), so werden die nicht mehr benötigten Rückstellungswerte durch eine Gegenbuchung ergebniswirksam ausgebucht.

3.23.8.1 Sonderfall

Rückstellungen, die bereits in der Eröffnungsbilanz enthalten waren und deren wirtschaftliche Ursache vor dem Eröffnungsbilanzstichtag lagen, und der Grund für die Bildung nachträglich entfallen ist, sind gegen die allgemeine Rücklage aufzulösen⁶⁷.

Grund: Nicht erfolgswirksam gebildete Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz

⁶⁶ Empfehlung GPA NRW

⁶⁷ Empfehlung GPA NRW; In Baden-Württemberg gibt es hierzu keine Regelung.

können auch nur nicht erfolgswirksam aufgelöst werden. So sind nach § 63 Abs. 2 GemHVO auch nachträglich in die Eröffnungsbilanz aufgenommene Vermögenswerte oder Sonderposten gegen die Bewertungsrücklage ergebnisneutral einzubuchen (Nachträgliche Berichtigung der Eröffnungsbilanz).

3.23.9 Nachholung von Rückstellungen

3.23.9.1 Unterlassene Rückstellung

Unterlassene Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten müssen im letzten noch nicht festgestellten Jahresabschluss ergebnismindernd nachgeholt werden. Die Nachholung bewusst unterlassener Aufwandsrückstellungen stellt eine Bewertungsmethodenänderung dar, die nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig ist. Die bewusste Unterlassung stellt keinen solchen Ausnahmefall dar, die Nachholung in einer späteren Rechnungsperiode kann daher nicht erfolgen. Sie ist nur im letzten, noch nicht festgestellten Jahresabschluss möglich.

Spätere Erkenntnis von Rückstellungsvoraussetzungen

Wenn erst nach dem Jahresabschluss Rückstellungstatbestände erkennbar werden, müssen diese in der nächsten noch nicht festgestellten Bilanz berücksichtigt werden.

Ausweis der Rückstellungen in der Bilanz

Nach § 52 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO sind auf der Passivseite der Bilanz die Rückstellungen nach § 41 Abs. 1 GemHVO aufzuführen. Sie sind dem Fremdkapital zuzurechnen.

Passivierungspflicht

Nach § 41 Abs. 1 GemHVO sind die dort genannten Rückstellungen bei Vorliegen der entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen zu passivieren (Passivierungspflicht). Für andere Zwecke dürfen keine Rückstellungen gebildet werden (Passivierungsverbot); ein Passivierungswahlrecht für bestimmte Rückstellungen ist nicht vorgesehen.

Erläuterungspflicht

Erläuterungen bezüglich den Rückstellungen ergeben sich zum einen aus der Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Rückstellungen als Anlage zum Haushaltsplan nach § 1 Abs. 3 Nr. 5 GemHVO und aus den Angaben im Anhang zur Bilanz nach § 53 Abs. 3 Nr. 1 und 2 und aus dem Rechenschaftsbericht nach § 54 GemHVO. Eine explizite Erläuterungspflicht wie z.B. nach § 285 Nr.

12 HGB ist in der GemHVO nicht enthalten.

3.23.10 Bewertung von Rückstellungen

Rückstellungen sind vorbehaltlich spezieller Regelungen in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Demnach sind sie in Höhe der wahrscheinlichen Inanspruchnahme der Kommune und unter Berücksichtigung der bestehenden Risiken zu bilanzieren. Dabei ist auch das Vorsichtsprinzip zu berücksichtigen. Wenn annähernd sichere Werte ermittelt werden können (z.B. bei Steuerrückstellungen aufgrund der steuerrechtlichen Vorschriften, Rückstellungen für eingegangene Bürgschaften), sind diese anzusetzen. Können auf Grund bestehender Erfahrungen und Daten statistische Wahrscheinlichkeiten ermittelt werden, so sind die daraus resultierenden Erwartungswerte anzusetzen (z.B. Sterbetafeln bei Pensionsrückstellungen). Soweit weder vertrauenswürdige noch statistische Werte bestimmt werden können, muss nach individuellen Gegebenheiten des Einzelfalles die zukünftige Wertminderung möglichst genau geschätzt werden. Bei Vorliegen eines Schätzintervalls ist nach dem Grundsatz der Vorsicht der höchste Wertansatz anzusetzen.

3.23.10.1 Rangfolge der Bewertung von Rückstellungen:

1. Sichere Werte
2. Wahrscheinliche Erwartungen (mathematisch oder statistische Methoden zur Ermittlung der Wahrscheinlichkeitsverteilung der künftig voraussichtlich anfallenden Eigenkapitalverlusten)
3. Glaubwürdige Erwartungen (nachvollziehbare subjektive Schätzung)
Vertrauenswürdige Erwartung (Es liegen lediglich bruchstückhafte Informationen über das Maß des möglichen Risikos vor).

Rückstellungen können sowohl zur Abdeckung von einzelnen Risiken wie auch zur pauschalen Deckung einer Gruppe gleichartiger Risiken (Gruppenbewertung, vgl. § 37 Abs. 3 GemHVO⁶⁸) gebildet werden. Insofern besteht eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz der Einzelbewertung.

⁶⁸ Analoge Auslegung des wortgleichen § 240 Abs. 4 HGB. Demnach sind Schulden auch Verbindlichkeitsrückstellungen, somit kann auch für Rückstellungen die Gruppenbewertung herangezogen werden.

3.23.11 Pensionsverpflichtungen

(§ 41 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO)

Pensionsverpflichtungen können sich aus allen Beschäftigungsverhältnissen ergeben (beamtenrechtliche oder vertragliche Ansprüche). Zu den Pensionsverpflichtungen nach beamtenrechtlichen Vorschriften gehören bestehende Versorgungsansprüche der Pensionäre und Hinterbliebenen, sämtliche Anwartschaften der aktiv Beschäftigten sowie andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst.

Bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz sind Pensionsrückstellungen für die vorangegangenen Jahre sowohl für die Ansprüche der Pensionäre und Hinterbliebenen (bestehende Versorgungsansprüche) als auch Verpflichtungen gegenüber aktive Beschäftigten (Anwartschaften) zu berechnen und auf der Passivseite der Bilanz einzustellen. Sie mindern damit das auszuweisende Eigenkapital. Die Ergebnisrechnung und damit der Haushaltsausgleich werden erst in den Folgejahren durch die jährlich zu bildenden Pensionsrückstellungen belastet.

Mit der periodengerechten Veranschlagung der Pensionsrückstellungen wird dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit nachgekommen, da der Anspruch auf spätere Pensionszahlungen bereits sukzessive während der aktiven Dienstzeit des Beamten aufgebaut wird.

Kommunaler Versorgungsverband

Die Verpflichtung zur Bildung von Pensionsrückstellungen besteht unabhängig davon, ob die Kommune die Pensionszahlungen selbst vornimmt oder dem Kommunalen Versorgungsverband (KVBW) angeschlossen ist.

Der KVBW stellt keine voll kapitaldeckende Versicherung dar, sondern nimmt lediglich die Auszahlungen der Pensionen für die Kommunen vor. Die von der Kommune geleisteten Umlagezahlungen werden grundsätzlich nur zur Bestreitung der laufenden Zahlungsverpflichtungen aber nicht zur Bildung von Vermögen eingesetzt. Vorsorge für künftige Zahlungsverpflichtungen wird vom KVBW nur in Höhe der für einen festgelegten Deckungsabschnitt (i.d.R. weniger als ein Jahr) zu erwarteten Versorgungszahlungen getrieben. Lediglich durch die sog. „Kanterrücklage“ und den sog. Ewigkeitsfaktor bei der Berechnung der Umlagezahlungen kommt es zur Vermögensbildung beim KVBW, der bei der Berechnung der Höhe der Pensionsrückstellungen bei der Kommune in gewissem Umfang rückstellungsmindernd berücksichtigt werden kann.

Das Rechtsverhältnis besteht zwischen KVBW und der Kommune, nicht aber zwischen KVBW und Versorgungsempfänger. Der Versorgungsberechtigte hat

weiterhin einen unmittelbaren oder mittelbaren Rechtsanspruch gegenüber der Kommune.

Daher hat die Kommune für alle bestehenden Versorgungsansprüche und Anwartschaften Rückstellungen zu bilden, auch wenn die Auszahlung durch den KVBW erfolgt.

(siehe auch Klaus Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens - Speyerer Verfahren)

3.23.11.1 Jährliche Bewertung der Pensionsrückstellungen

Die Höhe der Pensionsrückstellungen ist durch eine versicherungsmathematische Berechnung zu ermitteln. Diese Berechnung kann durch einen Versicherungsmathematiker, den KVBW oder durch die Kommune selbst erstellt werden.

Bewertung bestehender Versorgungsansprüche (Versorgungsfall bereits eingetreten)

- ▶ Bewertung der Rückstellung mit dem nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Barwert. Der Barwert ist der Wert der diskontierten zu erwarteten Pensionsleistungen

Bewertung von Pensionsanwartschaften (Versorgungsfall noch nicht eingetreten)

- ▶ Ansammlung über versicherungsmathematisch gleichverteilte Rückstellungszuführungen der Rückstellung zum kapitalisierten Wert der zu erwartenden Pensionsleistungen bis zum Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles

Die Rückstellungen für die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren⁶⁹ anzusetzen (§ 44 Abs. 4 1. Halbsatz GemHVO). D.h. der Rückstellungsaufwand ist vom Zeitpunkt des Dienstantritts des Pensionsberechtigten bis zum Versorgungsfall gleichmäßig zu verteilen. Zum Bilanzstichtag der Pensionszusage wird der Anwartschaftsbarwert eingestellt (Einmalrückstellung), der sich aus der Zeitspanne zwischen Eintritt und Zusagezeitpunkt ergibt.

Hierzu wird der Barwert der gesamten zukünftigen Pensionsleistungen als Annuität auf die Dienstjahre verteilt, so dass zum Zeitpunkt des Pensionsbeginns der komplette Barwert der Pensionszahlungen als Rückstellung angesammelt wurde. Die jährliche Zuführungsrate zur Rückstellung ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Teilwert am Schluss des Haushaltsjahres und dem Teilwert am Schluss des vorausgegangenen Haushaltsjahres.

⁶⁹ Das Gegenwartsverfahren darf in Baden-Württemberg nicht angewendet werden.

3.23.13 Bilanzierungszeitpunkt

Pensionsrückstellungen sind erst dann zu bilden, wenn eine Versorgungsanwartschaft besteht, d.h. nach einer fünfjährigen Dienstzeit des Beamten (vgl. § 4 Abs. 1 Beamtenversorgungsgesetz). Dann ist nach dem Teilwertverfahren eine Einmalrückstellungen für die fünf zurückliegenden Jahre zu bilden. Dabei ist zu regeln, wann der Zeitpunkt des Bestehens einer Versorgungsanwartschaft festzusetzen ist. Nach § 6 a Einkommensteuergesetz gilt folgende Regelung, die einen fiktiven Zeitpunkt festlegt: Liegt der Dienstantritt des Berechtigten vor Vollendung des 30. Lebensjahres, so beginnt die steuerrechtliche Rückstellungsberechnung erst mit dem Jahr , bis zu dessen Mitte der Berechtigte das 30. Lebensjahr vollendet hat. Für Neuzugänge ab 2001 gilt das Mindestalter von 28 Jahren. Dadurch soll u.a. die Fluktuationswahrscheinlichkeit pauschal berücksichtigt werden. Die bisherigen Berechnungen des KVBW beruhen auf diesen steuerrechtlichen Regelungen.

Dienstherrnwechsel

Wünschenswert wäre für B-W eine Regelung, bei der die unterschiedlichen Anteile von Dienstzeiten bei verschiedenen Dienstherrn Berücksichtigung finden. Im Folgenden ist ein Beispiel auf Grundlage der Regelung des Runderlasses des Innenministeriums NRW vom 04.01.2006 -Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen dargestellt:

Fall 1

Versorgungslasten gehen vollständig auf den neuen Dienstherrn über

► Bildung einer Einmalrückstellung durch den neuen Dienstherr für die bis zum Wechsel abgeleiteten ruhegehaltstfähigen Dienstzeiten; Auflösung der Rückstellung beim abgehenden Dienstherr.

Fall 2

Aufteilung der Versorgungsbezüge nach § 107b Beamtenversorgungsgesetz

► Dienstverhältnis wird zum alten Dienstherr dauerhaft beendet (z.B. durch Kündigung)

Neuer Dienstherr und abgebender Dienstherr müssen anteilig Pensionsrückstellungen im Verhältnis der abgeleiteten ruhegehaltstfähigen Dienstzeiten bilden (richtiger: Pensionslasten tragen):

abgebender Dienstherr: Rückstellung für den Barwert der Erstattungsverpflich-

tung; wird mit dem Basiskapital verrechnet.

aufnehmender Dienstherr: Rückstellungsbildung in Höhe der gesamten Pensionsverpflichtung.

Ausbildungszeiten bleiben dabei unberücksichtigt, so dass der abgebende Dienstherr seine überschüssigen Rückstellungen in Folge der vollen Berücksichtigung der Ausbildungszeiten ertragswirksam auflöst. Der neue Dienstherr muss diesen Anteil durch eine Einmalrückstellung zusätzlich berücksichtigen.

Der neue Dienstherr hat die Pensionsrückstellung nach der Bruttomethode zu buchen, d.h. die Rückstellung ist für den kompletten Betrag (brutto) der Pensionsverpflichtung zu bilden. Als Korrekturposten zu den Pensionsrückstellungen muss gleichzeitig auf der Aktivseite der Bilanz eine „Sonstige öffentlich-rechtliche Forderung“ für den Erstattungsanspruch gegenüber dem abgebenden Dienstherr ausgewiesen werden. Die Differenz zwischen dem Ertrag auf Grund des Erstattungsanspruches und dem Rückstellungsaufwand stellt den Nettoaufwand des neuen Dienstherrn dar. Die Aufteilung der Versorgungsbezüge gemäß § 107b Beamtenversorgungsgesetz ist auch bei der Bildung der Pensionsrückstellungen im Zuge der Eröffnungsbilanzerstellung zu beachten.

► Beamter wird nur vorübergehend abgeordnet

Die beim abgebenden Dienstherrn gebildete Rückstellung bleibt bestehen und wird weiter aufgebaut. Dafür erwirbt der abgebende Dienstherr eine Ausgleichsforderung gegenüber dem aufnehmenden Dienstherr.

► Beamter wird dauerhaft versetzt (z.B. zu einem Eigenbetrieb)

Die beim abgebenden Dienstherr gebildete Rückstellung bleibt bestehen, wird aber nicht mehr weiter aufgebaut, sondern nur noch verzinst.

Diese Regelungen entsprechen der Handhabung im Modellprojekt Uelzen (Klärung, ob auch so vom Land Niedersachsen regulär übernommen.)
Beihilfeverpflichtungen gehen vollständig auf den neuen Dienstherrn über; der abgebende Dienstherr hat die hierfür gebildete Rückstellung aufzulösen.

3.23.14 Inanspruchnahme von Pensionsrückstellungen

Während der aktiven Dienstzeit erfolgt die ratenweise Ansammlung der Pensionsrückstellungen bis zum Barwert der gesamten Pensionszahlungen. Bei Pensionsbeginn ist der Barwert der Verpflichtung als Rückstellung erreicht. Mit Ein-

tritt des Versorgungsfalls sind die Rückstellungen in Raten in Anspruch zunehmen.

3.23.15 Lohn- und Gehaltsrückstellungen; Rückstellungen für Altersteilzeit und ähnliche Maßnahmen (§ 41 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO)

Nach § 41 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO sind Rückstellungen für Zeiten der Freistellung von der Arbeit i.R. der Altersteilzeit und ähnliche Maßnahmen zu bilden.

3.23.15.1 Rückstellungen für Altersteilzeit

Nach Vollendung des 55. Lebensjahres können Beschäftigte mit der Kommune vereinbaren, in einem Altersteilzeitbeschäftigungsverhältnis mit i.d.R. halbiertes durchschnittlicher Arbeitszeit beschäftigt zu werden. Das Altersteilzeitentgelt der Beschäftigten wird von der Kommune für die Laufzeit der Vereinbarung aufgestockt (meist 50 % des letzten Nettoeinkommens um 33 % auf insgesamt 83 %). Darüber hinaus ist durch den Arbeitgeber i.d.R. der Beitrag zur Rentenversicherung auf 90 % aufzustocken sowie ggf. eine Abfindung zu zahlen.

Teilzeitmodell	Blockmodell
Reduzierung der wöchentlichen Arbeitszeit um 50 % für die Dauer des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses	Aufteilung in Beschäftigungsphase und Freizeitphase
Gleichbleibendes Entgelt aus Bezügen und Aufstockungsbetrag	
<p>Empfohlene Methode:</p> <p>Keine Rückstellungsbildung</p> <p>Da der Beschäftigte als Vergütung i.d.R. 50 v.H. seines Vollzeitentgeltes und einen Aufstockungsbetrag erhält und sich so Arbeitsleistung und Vergütung gleichwertig gegenüberstehen sind laut PPA BW keine Rückstellungen zu bilden.</p>	<p>Empfohlene Methode:</p> <p>Rückstellungsbildung während der Beschäftigungsphase in zeitanteilig gleichen Raten. Die Raten umfassen sowohl das (nicht ausbezahlte) Entgelt als auch die Aufstockungsbeträge (BFH-Urteil vom 23.11.2005).</p> <p>Der GPA-Kommentar zur GemHVO NRW und der Geschäftsbericht der GPA BW empfehlen diese Methode, u.a. wegen der einfachen Handhabung der Methode und der gleichmäßigen Haus-</p>

Beispiel zum Blockmodell (aus: Anlage Nr. 26 zur BewertR Bandenburg):

Im Juli 2006 wird eine Altersteilzeitvereinbarung abgeschlossen, die ebenfalls den Zeitraum 01.07.2007 bis 30.06.2012 vorsieht. Als Aufstockungsbetrag sind 33% des monatlichen Nettoeinkommens von 2.500 Euro vereinbart. Die Vereinbarung sieht zudem eine Beschäftigungsphase von 30 Monaten (vom 01.07.2007 bis 31.12.2009) und eine Freistellungsphase von ebenfalls 30 Monaten (01.01.2010 bis 30.06.2012) vor.

Bereits im Juli 2006 ist für den gesamten Fünfjahreszeitraum der ATZ (01.07.2007 -30.06.2012 = 60 Monate) eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für den Aufstockungsbetrag zu passivieren:

ATZ-Zeitraum x Aufstockungssatz (33% vom Nettoeinkommen) =
 60 Monate x 825 € = **ATZ-Rückstellung (Juli 2006) 49.500 Euro**
(sofort Aufwand)

In der Beschäftigungsphase betragen die Beschäftigungskosten nur 50% des Nettoeinkommens, während die volle Arbeitsleistung erbracht wird. Dieser Erfüllungsrückstand als noch nicht entlohnte Arbeitsleistung ist für jeden Monat der Beschäftigungsphase mit 50% zurückzustellen:

2007	6 Monate x 1.250 Euro	7.500 Euro
2008	12 Monate x 1.250 Euro	15.000 Euro
2009	12 Monate x 1.250 Euro	<u>15.000 Euro</u>
	ATZ-Rückstellung gesamt	37.500 Euro

Die Rückstellung entwickelt sich im Fünfjahreszeitraum wie

folgt: Beschäftigungsphase:

2007	- Inanspruchnahme des Aufstockungsbetrages 6 Monate x 825 Euro	- 4.950 Euro
	- Zuführung des Erfüllungsrückstandes 6 Monate x 1.250 Euro	+ 7.500 Euro
2008/09	-Inanspruchnahme des Aufstockungsbetrages jeweils 12 Monate x 825 Euro	- 9.900 Euro
	- Zuführung des Erfüllungsrückstandes jeweils 12 Monate x 1.250 Euro	+ 15.500 Euro

Der Beschäftigte erhält pro Monat:

Für 100 % Leistung 50% der Entlohnung(laufender Aufwand) 1.250 Euro
 sowie den Aufstockungsbetrag (aus der Rückstellung) 825 Euro
 2.075 Euro

Freistellungsphase:

2010/11	- Inanspruchnahme des Aufstockungsbetrages jeweils 12 Monate x 825 Euro	- 9.900 Euro
	- Inanspruchnahme des Erfüllungsrückstandes jeweils 12 Monate x 1.250 Euro	- 15.000 Euro

2012	- Inanspruchnahme des Aufstockungsbetrages 6 Monate x 825 Euro	- 4.950 Euro
	- Inanspruchnahme des Erfüllungsrückstandes 6 Monate x 1.250 Euro	- 7.500 Euro

Der Beschäftigte erhält pro Monat

Für 0 % Leistung 50 % der Entlohnung (laufender Aufwand)	1.250 Euro
sowie den Aufstockungsbetrag (aus der Rückstellung)	<u>825 Euro</u>
Summe	2.075 Euro

3.23.15.2 Rückstellungen für ähnliche Maßnahmen

Ähnliche Maßnahmen sind z.B. ein Sabbatjahr.

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

3.23.16 Instandhaltungsrückstellungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO)⁷¹

Allgemeines zu den Instandhaltungsrückstellungen⁷² (§ 41 Abs. 1 Nr. 3)

Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung ist die einzige Aufwandsrückstellung im NKHR. Ziel dieser Rückstellung ist es, den Verfall des umfangreichen kommunalen Vermögens zu verhindern (Grundsatz der Substanzerhaltung) und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu sichern. Zudem wird damit die Zielsetzung der Dokumentation der intergenerativen Gerechtigkeit unterstützt, da der Aufwand in dem Haushaltsjahr erfasst, in dem er wirtschaftlich entsteht oder verursacht wird.

⁷¹ vgl. auch KGSt-Bericht Nr. 9/2005

⁷² Die folgenden Ausführungen zur Instandhaltungsrückstellungen sind aus dem KGSt Bericht Nr. 9/2005 "Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen im neuen Haushalts- und Rechnungswesen" entnommen.

Im NKHR führt ein Instandhaltungsrückstau nicht mehr zu einer Entlastung des aktuellen Haushaltes (Kürzung von Unterhaltungsansätzen im Verwaltungshaushalt oder Bildung von Haushaltsresten), da die unterlassenen Instandhaltungen entweder über eine Rückstellung zu berücksichtigen ist oder eine außerplanmäßige Abschreibung des Vermögensgegenstandes notwendig macht.

Rückstellungen für Instandhaltungen sind zu bilden, wenn im Haushaltsjahr die Aufwendungen für Instandhaltungen unterlassen wurden, jedoch im Folgejahr nachgeholt werden sollen.

Die KGSt hat einen Bericht über unterlassene Instandhaltung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen erstellt in dem ausführlich auf das Thema eingegangen wird⁷³.

Die folgenden Ausführungen sind aus dem KGSt Bericht entnommen:

Die KGSt empfiehlt die zum Zeitpunkt der Umstellung auf das NKHR vorliegenden Daten zu nutzen und gleichzeitig – sofern noch nicht vorhanden – eine Instandhaltungsplanung aufzubauen um die Instandhaltungen nicht dem Zufalls zu überlassen, sondern sie auf eine soliden Basis zu planen und zu steuern⁷⁴.

Sofern nach sach- und fachgemäßer Betrachtung eine Instandhaltung notwendig wäre, aber nicht durchgeführt wird, ist grundsätzlich eine Wertminderung die Folgen. Wenn entsprechend sichtbar ist, dass eine Nachholung der Instandhaltung in einem vertretbaren Zeitraum unrealistisch ist, muss eine außerordentliche Abschreibung erfolgen. Nur so wird der tatsächliche Vermögenswert dargestellt.

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung machen transparent, welcher Aufwand zur ordnungsgemäßen Instandhaltung hätte geleistet werden müssen und ordnet diesen Aufwand dem abgelaufenen Jahr zu.

Auf der Aktivseite werden sämtliche Vermögensgegenstände dargestellt, auf der Passivseite werden unter anderem die Pflicht- und Wahrrückstellungen eingestellt. Die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung zählen zu den Pflichtrückstellungen. Somit steht der "erhöhte" Vermögensbestand auf der Aktivseite (z.B. Gebäude) den Rückstellungen der Passivseite entgegen.

Vierorts werden mehr oder minder viele unterlassene Instandhaltungen vor sich

⁷³ KGSt Bericht Nr. 9/2005 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen.

⁷⁴ Vgl. KGSt Bericht Nr. 9/2005, Seite 5.

her geschoben ohne dass eine realistische Aussicht besteht, diese kurzfristig abzubauen. § 41 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO stellt nur auf im Vorjahr unterlassene Instandhaltungen ab, die im Folgejahr nachgeholt werden, sodass für unterlassenen Instandhaltungen, die nicht im Folgejahr nachgeholt werden, keine Rückstellungen zu bilden sind. Allerdings greift hier ggf. die Thematik der außerordentlichen Abschreibung: Eine nicht durchgeführte Instandsetzung wird grundsätzlich als Wertminderung angesehen. Handelt es sich um eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung, so ist diese außerordentlich abzuschreiben.

Begriffsdefinition von "Instandhaltung"

Die Begriffsdefinition von "Instandhaltung" kann als Negativabgrenzung zum Herstellungs- und Anschaffungsbegriff erfolgen. (Siehe hierzu Kapitel 3.1.2

In der GemHVO wird der Begriff Instandhaltung nicht definiert. Nach dem KGSt Bericht kann der Begriff Instandhaltung nach der DIN 31051 ausgelegt werden, wobei in diesem Fall die Modernisierung von der Instandhaltung abzugrenzen ist. D.h. wird eine Anpassung an den neuesten technischen Stand oder z.B. eine bauliche Verbesserungen ohne Vorliegen einer konkreten Funktionsstörung vorgenommen, liegt eine Modernisierung vor (auf die DIN 31051 wird auch in der Regel vom HGB aus verweisen). Jedoch ist bei der Frage, ob eine Maßnahme der Instandhaltung zuzuordnen ist besonderes Augenmerk auf die Intention des NKHR zu legen.

Demnach ist auf die Unterscheidung zwischen Instandhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand wertzulegen. Dies ist wichtig, da der Herstellungsaufwand dem aktuellen Jahr zugeordnet wird und dessen Ergebnis damit belastet. Der Instandhaltungsaufwand wird verursachungsgerecht der entsprechenden Periode zugeordnet. Hier bieten sich zwei Alternativen an:

- a. Das HGB behilft sich mit einer Negativabgrenzung, danach ist der Aufwand der nicht Herstellungsaufwand ist Instandhaltungsaufwand (Erhaltungsaufwand). Im Zweifel kann Erhaltungsaufwand angenommen werden.
- b. Als weitere Hilfestellung kann das Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen "Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen bei Instandsetzungen und Modernisierung von Gebäuden vom 18.07.2006 empfohlen werden.

Begriffsdefinition "Unterlassene Instandhaltung"

Die GemHVO enthält keine konkrete Definition für den Begriff der unterlassenen Instandhaltung.

Es handelt sich eindeutig um eine unterlassene Maßnahme, wenn im Vorjahr bereits Mittel im Ergebnisplan veranschlagt gewesen waren, die Umsetzung aber nicht durchgeführt werden konnte.

Allerdings sollten auch solche Instandhaltungsmaßnahmen als unterlassen betrachtet werden, deren Auslöser im vorangegangenen Haushaltsjahr auftraten und nicht im Ergebnisplan veranschlagt wurden, jedoch durchzuführen gewesen wären. Darunter fallen z.B.:

- Ungeplant eintretende und unabwendbare Sachverhalte (z.B. Sturmschäden)
- Plötzlich auftretende Defekte größeren Ausmaßes
- Unerwartet im Rahmen von Inspektionen festgestellter Instandsetzungsbedarf,
- Folgeschäden, resultierend aus nicht eingehaltenen Wartungsplänen.

Instandhaltungsplanung

Die Kommunen müssen im Rahmen der Umstellung auf das NKHR ihre Immobilien nicht nur erfassen, sondern auch bewerten. Im Rahmen der Bewertung muss die Frage des Objektzustandes und damit von notwendigen, aber unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen geklärt werden. Dies sollte als Chance genutzt werden, gleichzeitig die Grundlage für eine systematische Instandhaltungsplanung zu schaffen.

Auch wenn die GemHVO im Rahmen der Inventurvorschriften (vgl. 37 Abs. 1 GemHVO) keine Instandhaltungsplanung vorschreiben, so empfiehlt es sich unter Erhebung weiterer notwendiger Daten eine geordnete Instandhaltungsplanung aufzubauen um sicherzustellen, dass die knappen Finanzmittel den dringlichsten Instandhaltungsmaßnahmen zugeführt werden. Der Aufbau einer solchen Planung ist komplex, denn die Lebensdauer und die Bestandteile von Gebäuden gestalten sich äußerst unterschiedlich. Zudem wirken sehr viele Faktoren zusammen:

- Die erste Überlegung ist, ob die Objekte überhaupt gehalten und weiter genutzt werden sollen. Nur dann fließen sie in die Instandhaltungsplanung aufzunehmen.
- Nutzung (Art und Intensität)
- Qualität

- Umwelteinflüsse
- Instandhaltungsqualität

Ohne Instandhaltungsplanung bleibt nur das "Feuerwehrprinzip" das mit Informationsdefiziten sowie mit einer Schadensbehebung unter hohem Kosten- und Zeitdruck einhergeht. Aus diesem Grund sollten für eine Instandhaltungsplanung z.B. folgende Informationen vorliegen:

- Lebenszyklen und Nutzung der Objekte
- Weitere Nutzungsprognosen
- Preise und Qualitäten (der Bestandobjekte, Bau- und Handwerkerangebot am Markt usw.)
- Gewünschte Objektqualität der Bereitstellung.

Zudem sollte eine Definition der einbezogenen Objekte und Gewerke und damit eine klare Priorisierung vorgenommen werden:

Der größte Teil der Instandhaltungskosten wird von immer wiederkehrenden Maßnahmen ausgelöst (z.B. Anstriche, Heizungs- und Sanitäreanlagen, Elektrik). Diesen muss eine höhere Priorität bei der Datenerfassung zugemessen werden.

Wichtig für die Instandhaltungsplanung zusätzlich der Planungszeitraum und die Kostenschätzung.

3.23.16.1 Voraussetzungen

- Instandhaltungsmaßnahmen

Unter Instandhaltung versteht man wiederkehrende Instandsetzungsmaßnahmen (Maßnahmen der Verschleißbeseitigung mit dem Ziel, den ursprünglichen Zustand des Vermögensgegenstandes wieder herzustellen), Wartungen (Maßnahmen der vorbeugenden Verschleißhemmung) und Inspektionen (Regelmäßige Feststellung des Grades der Leistungsfähigkeit bzw. des eingetretenen technischen Verschleißes von Vermögensgegenständen).

- Unterlassung

Eine Rückstellungsbildung kommt nur dann in Betracht, wenn die Instandsetzung als bisher unterlassen (im laufenden oder in einem früheren Haushaltsjahr) zu bewerten ist und nachgeholt werden soll und kann. Als unterlassen gilt eine Aufwendung dann, wenn die Maßnahme aus betriebswirtschaftlicher Sicht (d.h. unter normalen Umständen) notwendig gewesen wäre, aber z.B. aufgrund finanziel-

ler Engpässe, Terminproblemen o.ä. nicht durchgeführt worden ist. Eine Passivierungspflicht besteht auch dann, wenn der Verschleiß erst im laufenden Haushaltsjahr aufgetreten ist.

- Nachholung im folgenden Haushaltsjahr

- Nachholung muss hinreichend konkret beabsichtigt sein.

Eine hinreichende Konkretisierung ist dann gegeben, wenn ein entsprechender Haushaltsansatz im Ergebnishaushalt des Folgejahres oder in der mittelfristigen Finanzplanung für das Folgejahr enthalten ist. Der Aufwand der Maßnahme ist sachgerecht zu schätzen.

- Wahrscheinlichkeit oder Sicherheit der Nachholung der Instandhaltung

Wahrscheinlich bedeutet, dass eher von einer Durchführung der Maßnahme als von einer Nichtdurchführung auszugehen ist. Die Wahrscheinlichkeit kann sich grundsätzlich an dem bisherigen Volumen an Rückstellungen ableiten. Bei einem bereits hohen Rückstellungsbetrag muß bezweifelt werden, ob die Kommune in der Lage sein wird, weitere Rückstellungen zu realisieren.

Ist eine Instandhaltung nicht beabsichtigt, unwahrscheinlich oder nicht hinreichend konkret bestimmt, darf keine Rückstellung gebildet werden. In diesem Fall ist zu prüfen, ob für die entsprechende Wertminderung des Vermögensgegenstandes eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist.

- Instandhaltungsmaßnahme muss einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein (Grundsatz der Einzelbewertung)

- Die Rückstellung darf nicht dem Zweck dienen, künftigen Instandsetzungsaufwand zurückzustellen.

Eröffnungsbilanz

Bei der Eröffnungsbilanz kann eine Instandhaltungsrückstellung gebildet werden. Diese darf maximal die Höhe der möglichen Haushaltsreste des letzten kameralen Jahres betragen.

Anmerkung: Bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz kann der bereits vorhandene Instandhaltungsrückstau durch die Festsetzung entsprechend niedriger Wertansätze des Anlagevermögens berücksichtigt werden.

Hilfreich ist das Aufstellen eines Instandhaltungsplanes, in dem geordnet nach Prioritäten wiederkehrende und einmalige Instandhaltungs- und Wartungsarbeiten für die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nachvollziehbar festgelegt werden.

3.23.17 Nachsorgerückstellungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO)

(Rückstellungen für Stilllegung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien)

Aus dem Betrieb von Abfalldeponien entstehen Rekultivierungs- und Nachsorgeverpflichtungen, die sich auf Grund des abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahrens und des Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz ergeben. Ist die Kommune Betreiberin einer Deponie und zur Rekultivierung und Nachsorge verpflichtet, hat sie hierfür während der Betriebsdauer jährliche Rückstellungen zu bilden. Es handelt sich um Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, die dazu dienen, die nach der Stilllegung zahlungswirksam werdenden Aufwendungen der Periode der wirtschaftlichen Verursachung zuzuordnen.

Diese Rückstellung ist zu unterscheiden von der bisherigen gebühren-rechtlich geprägten haushaltsrechtlichen Sonderrücklage (§20 Abs. 4 S. 2 GemHVO kameral). Rückstellung löst Instrument der Sonderrücklage ab. Während dieser Rücklage nur die tatsächlich über die Abfallgebühren erwirtschafteten Rekultivierungs- und Nachsorgekostenanteile zugeführt werden dürfen, sind in der Rückstellung die künftigen Nachsorge- und Rekultivierungsverpflichtungen entsprechend dem Verfüllgrad der Deponie unabhängig von der Gebührenerwirtschaftung zwingend aufwandswirksam darzustellen, wie dies bei den Abfallwirtschaftseigenbetrieben schon bisher erfolgt ist. Für die späteren zahlungswirksamen Maßnahmen sind die Rückstellungsmittel zu verwenden. Die Höhe der Rückstellung richtet sich nach den bisher schon für die Abfallgebührenermittlung angestellten Berechnungen und ist zum jeweiligen Bilanzstichtag entsprechend fortzuschreiben. (aus: GPA BW Geschäftsbericht 2006)

Bewertung

Die Rückstellung ist mit den zu erwartenden Gesamtkosten für die Rekultivierung und Nachsorge bezogen auf den Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen (d.h. unter Berücksichtigung zukünftiger Preissteigerungen und Verteuerungsraten in Folge technischen Fortschritts und erhöhter Umweltschutzmaßnahmen) zu bewerten (Dies weicht von der handelsrechtlichen Vorgehensweise ab, bei der sich die Rückstellungen nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag bemessen.).

Die Rückstellung wird über die Nutzungsdauer der Deponie in Raten aufgebaut, bis zum Zeitpunkt der Stilllegung der für die Rekultivierung und Nachsorge erforderliche Gesamtbetrag erreicht ist (Ansammlungsrückstellung).⁷⁵ Die Verteilung auf die Nutzungsjahre erfolgt entsprechend der Verfüllung der Deponie. In der

⁷⁵vgl. Coenenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Kapitel 1. Teil 7. Kapitel B. 1. f. und Beck'scher Bilanzkommentar, § 249 Tz. 100

Eröffnungsbilanz wird die Rückstellung entsprechend dem Anteil der bisher erfolgten Verfüllung gebildet.

Beispiel:

Gesamtbetrag der Rekultivierungskosten: 1.000.000 €

Im abgelaufenen Jahr sind 10 % der Gesamtverfüllmenge der Deponie in Anspruch genommen worden.

Im Rahmen des Jahresabschlusses sind in der Ergebnisrechnung 100.000 € als Aufwand für Rückstellungsbildung zu buchen, so dass die Rückstellungshöhe in der Bilanz um 100.000 € anwächst.

3.23.18 Rückstellungen für den Ausgleich von ausgleichspflichtigen Gebührenüberschüssen (§ 41 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO)

Kostenrechnende Einrichtungen arbeiten nach dem Kostendeckungsprinzip, d.h. es besteht ein Kostenüberschreitungsverbot und ein Kostendeckungsgebot (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Kommunalabgabengesetz - KAG). § 14, Abs. 2 Satz 2 KAG fordert daher, dass Kostenüberdeckungen innerhalb von fünf Jahren ausgeglichen werden müssen bzw. Kostenunterdeckungen innerhalb dieses Zeitraumes ausgeglichen werden können.

Nach § 41 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO sind Kostenüberdeckungen der Gebührenhaushalte in der Bilanz als Rückstellung für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Über die so in einem Jahr von den Gebührenschuldern zu viel gezahlten Beträge kann die Kommune gemäß dem KAG nicht frei verfügen. Daher sind diese Erträge durch eine Rückstellungsbildung zu binden. Durch die Auflösung der Rückstellung in den Folgejahren, können die Gebührenzahlungen ihrem eigentlichen Zweck zugeführt werden.

3.23.19 Altlastensanierungsrückstellungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 6 GemHVO)

Ist die Kommune zur Sanierung von Altlasten verpflichtet, so hat sie dafür Rückstellungen zu bilden. Voraussetzung ist, dass die Altlast zum Bilanzstichtag vorliegt und der Kommune bekannt ist und dass die Kommune auf Grund gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmungen verpflichtet ist, diese Altlast zu beseitigen.

(vgl. auch GPA BW Geschäftsbericht 2006)

Voraussetzung für die Bildung von Altlastensanierungsrückstellungen im Steuerrecht ist eine gesetzliche oder behördliche Anordnung zur Beseitigung einer gefahrenträchtigen Verunreinigung des Bodens und des Grundwassers

(z.B. ehemaliges Gaswerksgelände).

Als Altlast werden gem. dem Bundesbodenschutzgesetz (BBodSchG) stillgelegte Abfallbeseitigungsanlagen sowie sonstige Grundstücke, auf denen Abfälle behandelt, gelagert oder abgelagert worden sind (Altablagerungen), und Grundstücke stillgelegter Anlagen und sonstige Grundstücke, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen worden ist, verstanden.

Ausgenommen sind Anlagen, deren Stilllegung einer Genehmigung nach dem Atomschutzgesetz bedarf (Altstandorte), durch die schädliche Bodenveränderungen oder sonstige Gefahren für den Einzelnen oder die Allgemeinheit hervorgerufen werden.

Bewertung

Die Bewertung erfolgt analog der Rückstellung für Rekultivierungs- und Nachsorge, d.h. es ist von den zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Sanierung auszugehen (vgl. auch GPA BW Geschäftsbericht 2006).

3.23.19 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen (§ 41 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO)

In Fällen, in denen Zahlungen regelmäßig deutlich verzögert zum Bezugszeitraum ihrer Bemessungsgrundlage erfolgen (z.B. Finanzausgleichsverpflichtungen, Kreisumlage) sollen Rückstellungen gebildet werden, wenn die Werte der Bemessungsgrundlage und die Zahlungen starken Schwankungen im Zeitablauf

unterliegen und die Zahlungen wesentlich sind. Durch die Bildung einer Rückstellung vermeidet man ein zeitliches Auseinanderfallen der Ermittlungsbasis für die Bemessungsgrundlage und der Verrechnung von Aufwand, was Anlass zu Fehlentscheidungen sein kann.⁷⁶

3.23.20 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs

⁷⁶ siehe Klaus Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens - Speyerer Verfahren

Begriffsbestim-

mungen Schlüs-
selzuweisungen

Schlüsselzuweisungen (§ 5 FAG) erhalten finanzschwache Kommunen als Ersatz für fehlende eigene Steuereinnahmen. Gesetzliche Grundlage für die Bemessung der Schlüsselzuweisungen ist das Gesetz über den kommunalen Finanzausgleich (Finanzausgleichsgesetz - FAG). Sie bestimmen sich durch den Mittelbedarf, der sich aus der Bedarfsmesszahl (§ 7 FAG) ergibt, abzüglich der eigenen Steuerkraft, die sich aus der Steuerkraftmesszahl (§ 6 FAG) ergibt.

Finanzausgleichsumlage Umlage nach § 1a FAG zur Finanzierung der Finanzausgleichsmasse nach § 1 FAG, die von den Gemeinden und Landkreisen zu tragen ist. Die Bemessungsgrundlage beruht bei Gemeinden und Landkreisen auf deren Steuerkraftsumme, die sie sich wiederum aus der Steuerkraftmesszahl und den Schlüsselzuweisungen ergibt (§ 38 FAG).

Kreisumlage

Umlage nach § 49 Abs, 2 Landkreisordnung und § 35 FAG, die von den kreisangehörigen Gemeinden an die Landkreise zu entrichten ist. Die Bemessungsgrundlage beruht auf der Steuerkraftsumme, die sie sich wiederum aus der Steuerkraftmesszahl und den Schlüsselzuweisungen ergibt (§ 38 FAG).

Nach § 41 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO sind Rückstellungen für Auswirkungen nach dem FAG zu bilden.

Für die Berechnung der Steuerkraftsumme als Grundlage der o.g. Umlagen sind die Verhältnisse bei den Steuereinnahmen des zweitvorangegangenen Jahres entscheidend (vgl. § 6 FAG). Daraus ist zu schließen, dass die Kommune bereits im Jahr ihrer maßgeblichen Steuereinnahmen (Grundsteuer, Gewerbesteuer, Einkommens- sowie Umsatzsteueranteil) ihre Umlagebelastung für das übernächste

Jahr prognostisch ermitteln kann und aufwandswirksam eine Rückstellung bilden muss.

Im Blick auf die periodengerechte Darstellung des Ressourcenverbrauchs ist nach Auffassung der GPA jeweils die gesamte spätere Umlagebelastung der Rückstellung zuzuführen. (siehe auch GPA BW Geschäftsbericht 2006)

3.23.20.1 Saldierung von Verbindlichkeiten und Forderungen aus dem Finanzausgleich

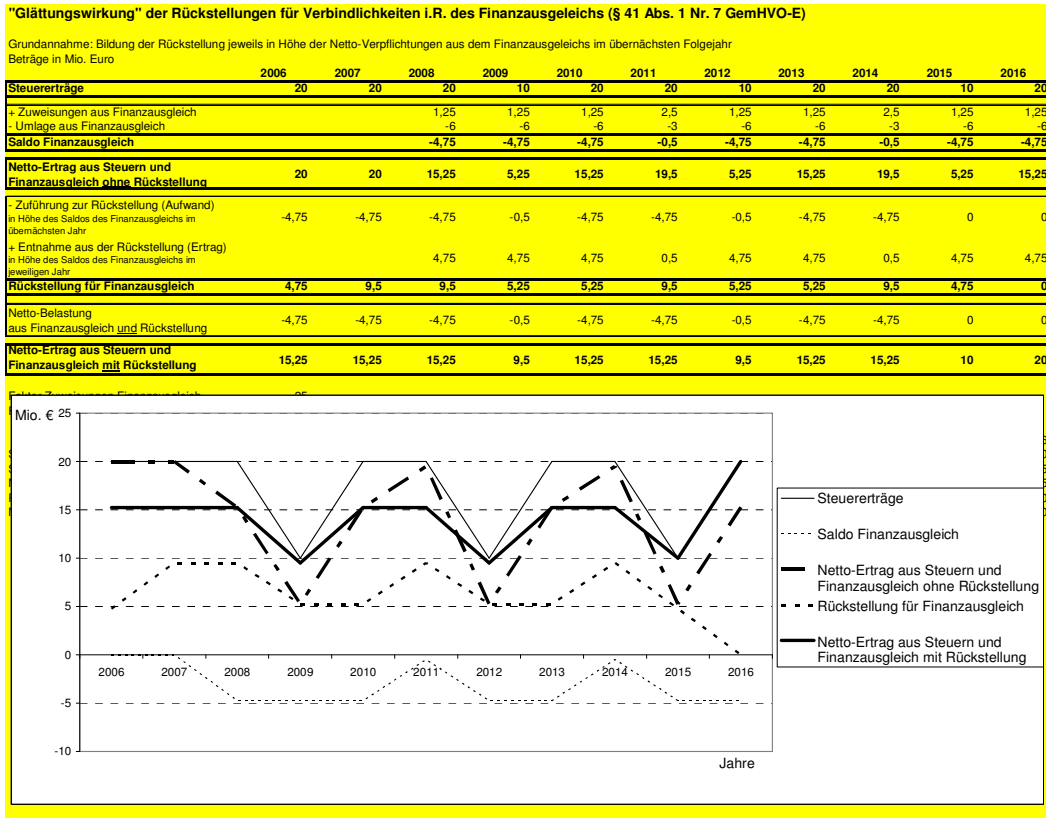


Abbildung 9: „Glättungswirkung“ von Rückstellungen für Verbindlichkeiten i.R. des FAG

Quelle: eigene Darstellung.

Nach dem Wortlaut des § 41 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO bleiben bei der Bildung der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten i.R. des Finanzausgleichs die zukünftigen in den jeweiligen Perioden zu erwartenden Schlüsselzuweisungen nach der mangelnden Steuerkraft (§ 5 FAG) unberücksichtigt. Diese bestimmen sich jedoch auch auf der Grundlage der Steuerkraftentwicklung (s.o.), so dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Finanzausgleichsumlage und den FAG-Zuweisungen besteht. Da sich die Schlüsselzuweisungen aus der Steuerkraftmesszahl (§ 6 FAG), die sich hauptsächlich aus den Verhältnissen bei den Steuereinnahmen des zweitvorangegangenen Jahres und aus der Bedarfsmesszahl (§ 7 FAG) ergibt, lässt sich auch hier ein prognostischer Wert ermitteln. Daher wäre eine Aktivierung einer Forderung für die zukünftigen Schlüsselzuweisungen entgegen dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip denkbar. Eine Saldierung der Finanzausgleichsumlage mit den Schlüsselzuweisungen FAG Umlage erscheint vor dem Hintergrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Inanspruchnahme der Kommune sinnvoll. Ziel der Saldierung ist es deshalb, nur denjenigen Betrag als Rückstellung aus der Finanzausgleichsumlage zu passivieren, der die Schlüsselzuweisungen übersteigt.

Nach Aussage des Innenministeriums Baden-Württemberg sollen bei der Rückstellungsbemessung nicht nur die Verbindlichkeiten (höhere Umlageverpflichtung), sondern auch die damit zusammenhängenden (steuerkraftabhängigen) geringeren Erträge aus den Finanzzuweisungen mit berücksichtigt werden. Damit ist die oben genannte Saldierung von Verbindlichkeit und Forderung gesetzeskonform.

3.23.20.2 Bewertung

Die Höhe der Beträge (FAG-Umlage, Kreisumlage bzw. Finanzzuweisungen) kann sinnvoller Weise nur nach den Verhältnissen des laufenden Jahres geschätzt werden, weil in aller Regel die Rahmendaten des zweit darauffolgenden Jahres nicht vorliegen. Für die Berechnung der Rückstellungen sollten also die Steuereinnahmen des zweitvorangegangenen Jahres durch die Daten des laufenden Jahres ersetzt werden. Die so ermittelten Umlagewerte und Zuweisungen bilden eine gute Grundlage für die Festlegung der Rückstellungen. (Quelle: Innenministerium Baden-Württemberg)

Bei Finanzausgleichsrückstellung wird man davon ausgehen können, dass Differenzen zwischen dem zurückgestellten Betrag und der Zahlung regelmäßig auftreten und dass die Verpflichtung mit hoher Sicherheit planbar ist. Deshalb sollten Differenzen zwischen Rückstellungsauflösung und Zahlung als ordentlicher Aufwand bzw. ordentlicher Ertrag verbucht werden.⁷⁷ .

3.23.20.3 Landkreisspezifische Besonderheiten

Bei den Landkreisen übersteigen die forderungsseitigen Auswirkungen aus dem Finanzausgleich (Forderungen aus der Erhebung der Kreisumlage n. § 49 Abs. 2 LkrO u. § 35 FAG, sowie Forderungen aus den Schlüsselzuweisungen nach § 8 FAG) regelmäßig die verbindlichkeitsseitigen Auswirkungen aus dem Finanzausgleich (Finanzausgleichsumlage n. § 1a FAG) deutlich. Die vorgenannte Saldierung von Verbindlichkeiten u. Forderungen aus dem Finanzausgleich führt zwangsläufig immer zu einem Forderungssaldo. Eine ungewisse Verbindlichkeit im Sinne von § 41 Abs. 1 Nr. 6 GemHVO und des Handelsrechts besteht daher saldiert generell nicht.

Im Ergebnis sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs bei Landkreisen in aller Regel nicht zu bilden.

3.23.21 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen

Hier ist zu unterscheiden zwischen der Gemeinde als Steuerschuldner und der Gemeinde als Steuergläubiger.

3.23.21.1 Gemeinde als Steuerschuldnerin

Rückstellungen im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen betreffen die im Haushalt geführten steuerpflichtigen Unternehmen und Einrichtungen, die sog. Betriebe gewerblicher Art (BgA). Diese sind entsprechend ihrem Ergebnis im Veranlagungszeitraum (i.d.R. Haushaltsjahr) u.U. gewerbe- und körperschaftsteuerpflichtig. Demzufolge sind diese Steuern im lfd. Haushaltsjahr wirtschaftlich verursacht und künftig wie bei den Eigenbetrieben zurückzustellen. (aus: GPA BW Geschäftsbericht 2006)

⁷⁷ siehe Klaus Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens - Speyerer Verfahren

Steuern und Abgaben, die bis zum Ende des Haushaltsjahres wirtschaftlich entstanden sind, deren Höhe aber noch nicht feststeht, müssen in der Bilanz durch eine Rückstellung abgedeckt werden. Hiervon grundsätzlich zu unterscheiden sind zum Bilanzstichtag zwar bereits fällige, aber noch nicht entrichtete Steuervorauszahlungen. Da deren Fälligkeit sowie deren Höhe aufgrund ergangener Steuerbescheide feststehen, sind diese als Verbindlichkeit auszuweisen. Zu berücksichtigen sind die laufend veranlagten Steuern wie Körperschaftssteuer- oder Gewerbesteuer, sowie die Grundsteuer für Betriebsgrundstücke und Verbrauchssteuern.

Exkurs: In der Steuerbilanz sind Rückstellungen nur für solche Steuerarten zulässig, die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind (z.B. Gewerbesteuer, Grundsteuer für Betriebsgrundstücke, spezielle betriebliche Steuern wie die Vergnügungssteuer, Kfz-Steuer für Betriebsfahrzeuge und die Verbrauchssteuern; nicht Einkommens- und Körperschaftssteuer).

3.23.21.2 Gemeinde als Steuergläubigerin

Nach Aussage des Innenministeriums Baden-Württemberg ist bei den Kommunen bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen v.a. an hinreichend konkret zu erwartende einmalige hohe Steuerrückzahlungen (z.B. Gewerbesteuerrückzahlungen wegen Zerlegungsstreitigkeiten oder Insolvenz) zu denken, für die Vorsorge getroffen werden soll.

Bewertung

Steuernachforderungen bei Betrieben gewerblicher Art sind anhand von Art und Umfang des Geschäftsbetriebs (Erfahrungswerte, Wirtschaftsplan) einzuschätzen.

3.23.22 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren (§ 41 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO)

Hierbei handelt es sich um Rückstellungen aufgrund einer Verpflichtung gegenüber Dritten, d.h. es besteht eine Außenverpflichtung.

3.23.22.1 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften

Diese Rückstellungen sind nur in Höhe der künftig zu erwartenden tatsächlichen Inanspruchnahme zu bilden und nicht in Höhe der übernommenen Bürgschaften (aus: GPA BW Geschäftsbericht 2006). Dieser Fall kann nur zeitlich versetzt zur Übernahme der Bürgschaft eintreten.

3.23.21.2 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Gewährleistungen

Rückstellungen für Gewährleistungen

Für erwartete, am Abschlussstichtag noch nicht geltend gemachte Ansprüche aus Gewährleistungen, ist eine Rückstellung zu bilden, um den Aufwand aus der Gewährleistung in der Periode zu erfassen, wo die Lieferung oder Leistung erfolgt ist. Die Höhe der Rückstellung richtet sich nach den voraussichtlich zu erbringenden Gewährleistungen. Diese sind aus Erfahrungen der Vergangenheit zu schätzen. I.d.R. erfolgt die Bemessung der Rückstellung pauschal in Höhe der durchschnittlichen Gewährleistungsaufwendungen der letzten Jahre, gemessen am betroffenen Umsatzvolumen. Unterschiedliche Garantiefristen und produktspezifische Risiken sind bei der Bemessung zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein Verkauf des Grundstücks erfolgt vermutlich nicht altlastenfrei. Für eine mögliche Inanspruchnahme aus der im Kaufvertrag fixierten Gewährleistung haftet die Kommune. Hierfür wird eine Rückstellung gebildet.

3.23.21.3 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren

Hierunter sind sämtliche direkt mit dem Gerichtsverfahren verbundenen Kosten zu verstehen.

Bewertung

Zu bewerten sind grundsätzlich die Prozesskosten als auch der Streitwert, wenn die Kommune der Beklagte ist. Letztere Position ist nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu bewerten, d.h. der Streitwert kann zwischen Null (wenn Klage als erfolglos eingestuft wird) und in voller Höhe (wenn die Klage als aus-

sichtsreiche eingestuft wird) bewertet werden.⁷⁸

Eine Rückstellung für Prozesskosten ist dann zu bilden, wenn der Prozess am Bilanzstichtag bereits anhängig ist (*oder zumindest unmittelbar in Aussicht steht*). Zu passivieren sind die Kosten bereits eingeleiteter Verfahren, jedoch nur für die laufende Instanz. Die ggf. entstehenden Kosten für höhere Instanzen dürfen nicht in die Rückstellung eingerechnet werden, da hierfür das Kriterium der hinreichenden Konkretisierung der Verbindlichkeit noch nicht erfüllt ist; sie sind nur dann in die Rückstellung einzubeziehen, wenn mit dem Fortgang des Prozesses in weiteren Instanzen zu rechnen ist. In die zu passivierenden Kosten sind sämtliche durch die Prozessvorbereitung und -führung entstehenden Kosten einzubeziehen. Dies umfasst bspw. Kosten für Gericht, (eigene und gegnerische) Anwaltskosten, Kosten für Gutachten, Kosten für Zeugen und Sachverständige sowie für Fahrten, Personal und die Beschaffung von Beweismaterial. Bei Passivprozessen (Gemeinde wird verklagt) sind neben den Prozesskosten auch die wahrscheinlichen Leistungsverpflichtungen zu berücksichtigen. Bei Aktivprozessen ist die Höhe der Rückstellung dagegen ausschließlich auf das oben erläuterte Kostenrisiko beschränkt.

Beispiel:

Ein privater Bauunternehmer hat im Jahr vor Erstellung der Eröffnungsbilanz eine Schadensersatzklage gegen eine Gemeinde bei Gericht eingereicht. Der Streitwert beläuft sich auf 70.104,44 € inklusive Mehrwertsteuer. Die Prozesskosten der 1. Instanz werden anhand der aktuellsten Gebührentabelle berechnet. Das Prozesskostenrisiko beträgt:

	Anwaltskosten je Partei	Gerichtskos-	Gesamtkos-
Kosten 1. In-	3.781,60 €	1.771,20 €	9.334,40 €

Die in der Eröffnungsbilanz zu bildende Rückstellung setzt sich wie folgt zusammen:

Streitwert inkl. MwSt	70.104,44 €
(Verzugs) Zinsen bis Eröffnungsbilanzstichtag	2.593,86 €
Summe	72.698,30 €
Prozesskostenrisiko	9.334,40 €

⁷⁸ aus: KGSt; Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen; Band2: Prüfung von Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss; Bericht Nr. 8/2007.

Rückstellungsbetrag	82.032,70 €
----------------------------	--------------------

In obigem Beispiel ist der volle Streitwert bei der Bildung der Rückstellung berücksichtigt worden, da davon ausgegangen wird, dass die Klage des Bauunternehmers voraussichtlich Erfolg haben wird (Streitwert als wahrscheinliche Leistungsverpflichtung der Gemeinde).

Generell steht die Höhe der zu bildenden Rückstellung im Ermessen des Bilanzierenden, wenn der Erfolg der Klage als wahrscheinlich eingeschätzt wird. Grundsätzlich sind jeweils die wahrscheinlichen Schadenersatzforderungen und Bußgelder zurückzustellen.

3.24 Bewertung von Verbindlichkeiten

Bilanzposition: Passiva 3.
Kontengruppen: 22, 23, 24, 25, 26, 27

3.24.1 Definition Verbindlichkeiten

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

3.24.2 Rechtliche Vorschriften

Die Verbindlichkeiten sind u.a. in folgenden §§ der Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO genannt:

§ 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote, Vermögen

§ 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

§ 52 Vermögensrechnung (Bilanz) und

§ 55 Vermögensübersicht, Verbindlichkeitenübersicht

In § 52 Vermögensrechnung (Bilanz) Absatz 4 Nr. 3. GemHVO sind **sechs Verbindlichkeitsarten** vorgeschrieben:

1. Anleihen
2. Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahme
3. Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
5. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen
6. Sonstige Verbindlichkeiten

In § 55 Vermögensübersicht, Verbindlichkeitenübersicht GemHVO ist in Abs. 2 folgendes geregelt:

In der Verbindlichkeitenübersicht sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. Anzugeben sind der Gesamtbetrag zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres, die Restlaufzeit unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren. Die Verbindlichkeitenübersicht ist wie der Passivposten 3 der Vermögensrechnung zu gliedern.

3.24.3 Einzelne Erläuterungen der Verbindlichkeitenarten

zu 1. Anleihen (Kontengruppe 22)

Anleihen sind langfristige Darlehen unter Inanspruchnahme des öffentlichen Kapitalmarkts. Die Kommunen geben Wertpapiere heraus, die an der Börse gehandelt werden und somit auch Kursschwankungen unterliegen. Zu den Anleihen zählen z.B. Wandelobligationen, Optionsanleihen, Gewinnschuldverschreibungen.

Anleihen sind zum Nominalbetrag zu passivieren. Anleihen sind mit der Begebung passivierungspflichtig. Sie gelten bilanzmäßig als getilgt und sind dementsprechend auf der Passivseite der Bilanz auszubuchen, wenn sie vernichtet worden sind oder ein Umlauf der Anleihestücke in sonstiger Weise endgültig ausgeschlossen wurde. Soweit zurückerworbene Anleihestücke noch nicht endgültig aus dem Verkehr gezogen sind, dürfen sie nicht auf der Passivseite ausgebucht werden. Sie sind vielmehr auf der Aktivseite unter den Wertpapieren des Finanzvermögens auszuweisen.

zu 2. Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen (Kontengruppe 23)

Hierunter fallen alle Verbindlichkeiten entsprechend der Kontengruppe 23, unabhängig davon, ob es sich um langfristige Kredite oder Kontokorrentkredite handelt.

Kredite sind nur in Höhe des tatsächlich in Anspruch genommenen Betrages auszuweisen. Es ist also unzulässig, einen zwar eingeräumten, aber nicht in voller Höhe in Anspruch genommenen Kredit bis zur Höhe des Kreditlimits als Verbindlichkeit zu passivieren. Auch ein Kredit, der zwar zugesagt, aber bis zum Bilanzstichtag noch nicht in Anspruch genommen wurde, darf in der Bilanz nicht

erscheinen.

Verbindlichkeiten sind auch dann mit dem Rückzahlungsbetrag auszuweisen, wenn der Kommune als Schuldnerin nicht der volle Betrag zugeflossen ist. Der Unterschiedsbetrag (Agio, Disagio oder Damnum) sollte entsprechend § 48 Abs. 3 GemHVO als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite ausgewiesen und über die Laufzeit der Verbindlichkeiten aufwandswirksam aufgelöst werden, da es sich um zinsähnliche Aufwendungen handelt.

Zu 3. Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen (Kontengruppe 24)

Zu den Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, zählen lt. dem Kontenplan II/2 Baden-Württemberg Hypotheken, Grund- und Rentenschulden, Restkaufgelder, Leasingverträge (siehe Kapitel 3.9....Leasing...) und sonstigen Kreditaufnahmen gleichkommende Vorgänge.

Bei der Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditaufnahme gleichkommt, ist § 87 Abs. 5 Gemeindeordnung Baden-Württemberg anzuwenden; danach könnte die Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde erforderlich sein.

zu 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kontengruppe 25)

Hierzu zählen die Verpflichtungen aus gegenseitigen Verträgen, die von der Gegenseite erfüllt sind, aber von der bilanzierenden Kommune noch nicht. Verpflichtungen aus Verträgen, die noch von keiner Seite erfüllt worden sind (schwebende Verträge), dürfen hier nicht bilanziert werden.

Als vertragliche Vereinbarungen kommen beispielsweise Kauf- und Werkverträge, Dienstleistungsverträge, Miet-, Pacht- und Leasingverträge sowie ähnliche Verträge in Betracht. Schadensersatz- oder Darlehensverbindlichkeiten sind nicht bei dieser Position zu erfassen. Im Regelfall wird die Bezahlung für eine empfangene Leistung noch ausstehen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Kommune ein Zahlungsziel ausschöpft.

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

Die Kommune setzt den ausstehenden Rechnungsbetrag einschließlich Umsatz-

steuer als Verbindlichkeit an. Es gilt also das Bruttoprinzip.

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

zu 5. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (Kontengruppe 26)

Transferleistungen sind Leistungen im sozialen Bereich und basieren auf dem Grundsatz der Solidarität wie beispielsweise Sozialhilfe- oder Jugendhilfeleistungen. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen werden dann bilanziert, wenn die Kommune ihre rechtliche Verpflichtung zur Zahlung noch nicht erfüllt hat.

zu 6. Sonstige Verbindlichkeiten (Kontengruppe 27)

Unter Sonstige Verbindlichkeiten versteht man einen Sammel- und Aufnahmeposten.

Nach dem Kontenplan II/2 für Baden-Württemberg wird differenziert in sonstige Wertpapierschulden und sonstige Verbindlichkeiten. Zu den Sonstigen Wertpapierschulden gehören z.B. Inhaberschuldverschreibungen, durch die Umwandlung von Krediten entstandenen Wertpapiere, Staatspapiere (z.B. Bundesschatzbriefe), Wertpapiere, Finanzderivate.

Zu den sonstigen Verbindlichkeiten zählen z.B. Steuern, Sozialabgaben, rückständige Löhne und Gehälter.

Zu den sonstigen Verbindlichkeiten gehören auch die antizipativen Abgrenzungen, soweit sie nicht schon einer spezielleren Verbindlichkeitenposition zugeordnet worden sind. Dabei handelt es sich um Leistungen auf vertraglicher oder gesetzlicher Basis, bei denen der Aufwand vor und die zugehörige Auszahlung nach dem Jahresabschlussstichtag liegt. Dabei kann es sich beispielsweise um Mieten für den Monat Dezember handeln, die erst im Januar ausgezahlt werden.

Die Verbindlichkeiten sind zu ihren Rückzahlungsbeträgen anzusetzen. Sachleistungsverbindlichkeiten sind mit dem Betrag anzusetzen, der erforderlich wäre, um die Sachleistung in Geldzahlung abzulösen.

4 Bilanzansätze / Wertkorrekturen

4.1 Wertkorrekturen


Die GemHVO enthält lediglich im § 46 Abs. 4 eine Regelungen zur Korrektur von Werten. Weiterführende Regelungen sind nicht enthalten. Zu den Regelungen des HGB und des Steuerrechts siehe 109.13 401.

Bilanzierungswahlrechte (Erstbewertung) siehe auch Bilanzierungsrichtlinie für den laufenden Betrieb (7.1)

In der folgenden Tabelle erhalten Sie eine Übersicht über die Bilanzierungsfähigkeit, über Aktivierungs- und Passivierungsverbote sowie über Aktivierungs- und Passivierungspflichten die sich aus den gesetzlichen Regelungen der GemHVO, des HGB und den IFRS ergeben.

Wahlrecht	Rechtsgrund- lage	Bedeutung in der Kommuna- len Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)				
Bilanzierungsfähigkeit/Bilanzierungspflicht				
Bilanzierungsfähigkeit bei Vermögensgegenstände und Schulden, die der Einheit zuzurechnen sind und kein gesetzliches Bilanzierungsverbot vorliegt.				
Bilanzierungspflicht bei allen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenständen und Schulden, es sei denn es besteht im konkreten Fall ein Bilanzierungswahlrecht.				
Vermögensgegenstand	Nach Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 1999: „In der Vermögensrechnung zu aktivieren sind alle selbständig verwertbaren und bewertbaren Güter, die sich im wirtschaftlichen Eigentum einer Kommune befinden (Aktivierungsgrundsatz). Unter Verwertung wir dabei Veräußerung, die entgeltliche Nutzungsüberlassung sowie der bedingte Verzicht verstanden.“			

Wahlrecht	Rechtsgrundlage	Bedeutung in der Kommunalen Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen § 41 GemHVO)	Nach Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 1999: „In der Vermögensrechnung zu passivieren sind sämtliche rechtlichen und wirtschaftlichen Verpflichtungen; die eine wirtschaftliche Belastung darstellen und quantifizierbar sind (Passivierungsgrundsatz). Dieser Grundsatz verlangt nicht nur den Ansatz der sicheren Schulden (Verbindlichkeiten), sondern auch den Ansatz der nur mit einer gewissen Unsicherheitsmarge abschätzbaren (wahrscheinlichen) Schulden: der Rückstellungen“			
Explizit in der GemHVO genannte Bilanzierungs-Wahlrechte				
Festwertverfahren bei Sachanlagevermögen sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	§ 37 Abs. 2 GemHVO (=§ 240 Abs. 3 HGB)	Bedeutsam)
Gruppenbewertung und Durchschnittsbewertung bei Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens	§ 37 Abs. 3 GemHVO (= § 240 Abs. 4 HGB)	Bedeutsam		Jährliche Durchschnittsbewertung / Permanente Durchschnittsbewertung ()
Inventurvereinfachungsmethoden	§ 38 GemHVO (= § 241 HGB)	Bedeutsam		Folgende Inventurvereinfachungsverfahren sind erlaubt: - Stichtagsinventur - Vor- bzw. Nachverlegte Inventur - Permanente Inventur - Stichprobeninventur mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden ()
Option der Vermögens-trennung in Verwal-	§ 40 Abs. 5 GemHVO	Bedeutsam		U.a. bedeutsam für die Gewinnrealisierung (sofort

Wahlrecht	Rechtsgrundlage	Bedeutung in der Kommunalen Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
tungsvermögen und realisierbares Vermögen				oder erst bei Verkauf)
§ 41 GemHVO Rückstellungen	Laut § 41 GemHVO müssen Rückstellungen gebildet werden. Es gibt kein Wahlrecht.	Bedeutsam		
Herstellungskosten	§ 44 Abs. 2 GemHVO (§ 255 Abs. 2 HGB)	Bedeutsam		<p>Nach § 44 Abs. 2 GemHVO können angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten und der notwendigen Fertigungsgemeinkosten, sowie der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, als Herstellungskosten aktiviert werden.</p> <p>Diese Regelung entspricht § 255 Abs. 2 HGB.</p> <p> Durch eine Entscheidung für eine Aktivierung dieser Positionen kann eine IPSAS-Kompatibilität hergestellt werden.</p> <p>(Siehe auch Kapitel 3.1.2.3 Herstellungskosten</p>
Zurechenbarkeit von	§ 44 Abs. 3	Bedeutsam		Nach § 44 Abs. 3 GemH-

Wahlrecht	Rechtsgrundlage	Bedeutung in der Kommunalen Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten	GemHVO (§ 255 Abs. 3 HGB)			VO gehören Zinsen für Fremdkapital nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. (Siehe auch Kapitel 3.1.2.7 Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten)
Bewertungsvereinfachungsmethoden für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens	§ 45 GemHVO (= § 256 HGB)	Bedeutsam		Verbrauchsfolgebewertung: - Fifo-Methode (first in - first out) - Lifo-Methode (last in - first out)
Zeitanteilige Abschreibungen	§ 46 Abs. 3 GemHVO	Bedeutsam		
Gemildertes Niederstwertprinzip/ Abschreibungspflicht für Anlagevermögen	§ 46 Abs. 4 GemHVO (= § 253 Abs. 2 HGB)	Bedeutsam		Entsprechend der langfristigen Nutzung des Anlagevermögens ist bei vorübergehenden Wertminderungen eine außerplanmäßige Abschreibung nicht unbedingt erforderlich (Abschreibungswahlrecht).


Wahlrecht	Rechtsgrundlage	Bedeutung in der Kommunalen Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
Vermögensrechnung (Bilanz): Gliederung der Aktivposten ohne Vermögenstrennung und bei Vermögensstrennung	§ 52 GemHVO	Bedeutsam		
Weitere Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte im Handelsrecht (HGB)				
Bilanzierungsfähigkeit/Bilanzierungspflicht				
Bilanzierungsfähigkeit bei Vermögensgegenstände und Schulden, die der Einheit zuzurechnen sind und kein gesetzliches Bilanzierungsverbot vorliegt				
Bilanzierungspflicht bei allen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenständen und Schulden, es sei denn es besteht im konkreten Fall ein Bilanzierungswahlrecht				
Vermögensgegenstand	Wirtschaftliche Werte (zukünftiger Nutzen für das Unternehmen) Selbständig bewertbar (Vorliegen eines geeigneten Wertmaßstabes, z.B. Anschaffungs- und Herstellungskosten, d.h. Vorliegen von Aufwendungen) Selbständig verkehrsfähig, d.h. einzeln veräußerbar Dient zur Schuldendeckung der Einheit			
Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen)	Bestehende oder hinreichend sicher erwartete Leistungsverpflichtung (Verpflichtung dem Grunde und der Höhe nach bestimmt) Die auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung des Unternehmens beruhen Selbständig bewertbar, d.h. als solche abgrenzbar und z.B. nicht nur Ausfluss des allgemeinen Unternehmensrisikos sind Für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind Rückstellungen zu bilden.			
Aktivierungswahlrechte				
Aktivierungswahlrecht für Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes (Bilanzierungshilfe)	§ 269 HGB	Gering. Z.B. bei Einrichtung eines Regiebetrieb	Aktivierung	

Wahlrecht	Rechtsgrund- lage	Bedeutung in der Kommuna- len Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
Aktivierungswahlrecht für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert (Bilanzierungshilfe)	§ 255 Abs. 4 HGB	Gering	Aktivierung	
Aktivierungswahlrecht (Rechnungsabgrenzungsposten) für als Aufwand berücksichtigte Zölle, Verbrauchs- oder Umsatzsteuer (Bilanzierungshilfe)	§ 250 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB	Gering, ggf. bei Betrieben gewerblicher Art	Aktivierung	
Aktivierungswahlrecht (Rechnungsabgrenzungsposten) für Disagios bei Krediten	§ 250 Abs. 3 HGB	Bedeutsam	Aktivierung	Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit ist höher als der Ausgabebetrag
Aktivierungswahlrecht (Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzierungshilfe) für latente Steuern	§ 274 Abs. 2 HGB	Unbedeutend	Aktivierung	Zu hoher Steueraufwand da der steuerrechtliche Gewinn höher ist als das handelsrechtliche Ergebnis; sich dieser aber voraussichtlich in späteren Gewinnen Geschäftsjahren ausgleicht.
<i>Unentgeltlich erworbene (materielle) Vermögensgegenstände</i>	<i>GoB</i>	<i>Bedeutsam</i>	<i>Aktivierung des Vermögensgegenstandes</i>	<i>Siehe Kapitel 3.18 Behandlung von Investitionszuschüssen</i>
Passivierungswahlrechte				
Passivierungswahlrecht von Steuern und Ertrag als Sonderposten mit Rücklageanteil	§ 247 Abs. 3 HGB	Unbedeutend	Passivierung	Auflösung des Sonderposten nach Maßgabe des Steuerrechts

Wahlrecht	Rechtsgrund- lage	Bedeutung in der Kommuna- len Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
<i>Passivierungswahlrecht für Pensionsrückstellungen mit erstmalig erworbenen Rechtsanspruch vor 1987 oder ein vor diesem Zeitpunkt erworbener Rechtsanspruch nach dem 31.12.1986 erhöht</i>	§ 28 EGHGB ⁷⁹	Bedeutsam	Passivierung	
Passivierungswahlrecht für Instandhaltungsrückstellungen	§ 249 Abs. 1 HGB	Bedeutsam	Passivierung; so auch § 41 GemHVO	
Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen (Bilanzierungshilfe)	§ 249 Abs. 2 HGB	Bedeutsam	Passivierung, so- weit im Rückstel- lungskatalog der GemHVO enthal- ten, Passivierungs- verbot für allge- meine Aufwands- rückstellungen	
Aktivierungs- und Passivierungsverbote				
Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene oder selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände	§ 248 Abs. 2 HGB	Bedeutsam	Aktivierungsverbot	Z.B. ein von einem Dritten geschenktes Patent oder von einem Mitarbeiter patentierte Erfindung.
Aktivierungsverbot für Aufwendungen für Gründung und Eigenkapitalbeschaffung	§ 248 Abs. 1 HGB	Gering	Aktivierungsverbot	
Aktivierungsverbot für Aufwendungen für den	§ 248 Abs. 3 HGB	Bedeutsam	Aktivierungsverbot	

⁷⁹ EGHGB Einführungsgesetz HGB

Wahlrecht	Rechtsgrundlage	Bedeutung in der Kommunalen Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
Abschluss von Versicherungsverträgen				
Aktivierungsverbot für den originären (eigenen) Geschäfts- oder Firmenwert	§ 255 Abs. 4 HGB	Bedeutsam	Aktivierungsverbot	
Aktivierungs- und Passivierungsverbot für Rechnungsabgrenzungsposten ohne bestimmte Zeit	§ 250 HGB	Gering	Aktivierungs- und Passivierungsverbot	
Passivierungsverbot für andere Rückstellungen als in § 249 HGB verzeichnet	§ 249 HGB § 41 Abs. 1 GemHVO	Bedeutsam	Passivierungsverbot	
Aktivierungsverbot für den originären Geschäfts- und Firmenwert		Gering	Aktivierungsverbot	Bilanzierung scheidet wegen fehlender Vermögenseigenschaft aus und der derivative Firmenwert findet nur als Bilanzierungshilfe Eingang in die Bilanz.
Wahlrechte im Zusammenhang mit Wertkorrekturen				
Strenges Niederstwertprinzip/ Abschreibungspflicht für Umlaufvermögen	§ 253 Abs. 3 HGB	Bedeutsam		Abschreibungspflicht auf niedrigeren Wert auch wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht dauerhaft ist.
Gemildertes Niederstwertprinzip/ Abschreibungspflicht für Anlagevermögen	§ 253 Abs. 2 HGB (= § 46 Abs. 4 GemHVO)	Bedeutsam		Bei voraussichtlich dauernde Wertminderung Entsprechend der langfristigen Nutzung des Anlagevermögens ist bei vorübergehenden Wertminderungen

Wahlrecht	Rechtsgrundlage	Bedeutung in der Kommunalen Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
				rungen eine außerplanmäßige Abschreibung nicht unbedingt erforderlich (Abschreibungswahlrecht).
Abschreibungen wegen zukünftiger Wertschwankungen beim Umlaufvermögen	§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB	Bedeutsam		
Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung Bei Umlauf- und Anlagevermögen („Willkürkorrektur in der Handelsbilanz).	§ 253 Abs. 4 HGB	Gering	Verbot	
Zuschreibungen bei Wegfall des Grundes für eine außerplanmäßige Abschreibung (Beibehaltungswahlrecht/Wertaufholungsgebiet)	§ 253 Abs. 5 HGB § 280 Abs. 1 und 2 HGB	Bedeutsam	Pflicht	
Höchstwertprinzip für Schulden		Bedeutsam		
Abschreibungen auf einen steuerlich zulässigen Wert (Teilwertabschreibung)	§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EstG	Gering, ggf. bei Betrieben gewerblicher Art		
 Weitere Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte nach IFRS				
Aktivierungs- und Passivierungsverbote				
Einschränkung der Bi-			Bilanzierungspflicht	Bilanzierungsverbot bei

Wahlrecht	Rechtsgrundlage	Bedeutung in der Kommunalen Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
<p>Bilanzierungspflicht für Assets (Vermögenswerte) und Liabilities (Schulden) durch spezielle Ansatzkriterien (konkrete Bilanzierungsfähigkeit)</p>			<p>bzw. -verbot</p>	<p>nicht Erfüllung der Ansatzkriterien. Es müssen die konkreten und abstrakten Kriterien erfüllt sein, damit bilanziert werden darf.</p> <p>(konkrete und abstrakte Bilanzierungsfähigkeit)</p> <p>Assets:</p> <p>abstrakte Bilanzierungsfähigkeit in der Verfügungsmacht der Einheit Ressource auf Grund eines vergangenen Ereignisses künftiger wirtschaftlicher Nutzen für die Einheit konkrete Bilanzierungsfähigkeit wahrscheinlicher zukünftiger ökonomischer Nutzen für die Einheit Kosten oder Wert erlässlich ermittelbar</p> <p>Liabilities:</p> <p>abstrakte Bilanzierungsfähigkeit gegenwärtige Verpflichtung auf Grund Ereignis in der Vergangenheit voraussichtlich Abfluss von Ressourcen bei deren Erfüllung, die einen wirt-</p>

Wahlrecht	Rechtsgrundlage	Bedeutung in der kommunalen Praxis	Empfehlung	Bemerkungen
				<p>Wirtschaftlichen Nutzen haben konkrete Bilanzierungsfähigkeit Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich Wert verlässlich ermittelbar → Zu diesen abstrakten Bilanzierungsfähigkeiten ist die konkrete Bilanzierungsfähigkeit entsprechend zu prüfen.</p>
Aktivierungsverbot für den originären Firmenwert	IAS 38,48	Gering	Aktivierungsverbot	
i.R. eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene immaterielle Vermögenswerte		Gering	Bilanzierungspflicht	
Eventualverbindlichkeiten		Gering	Bilanzierungspflicht	
financial instruments		Gering	Bilanzierungspflicht	

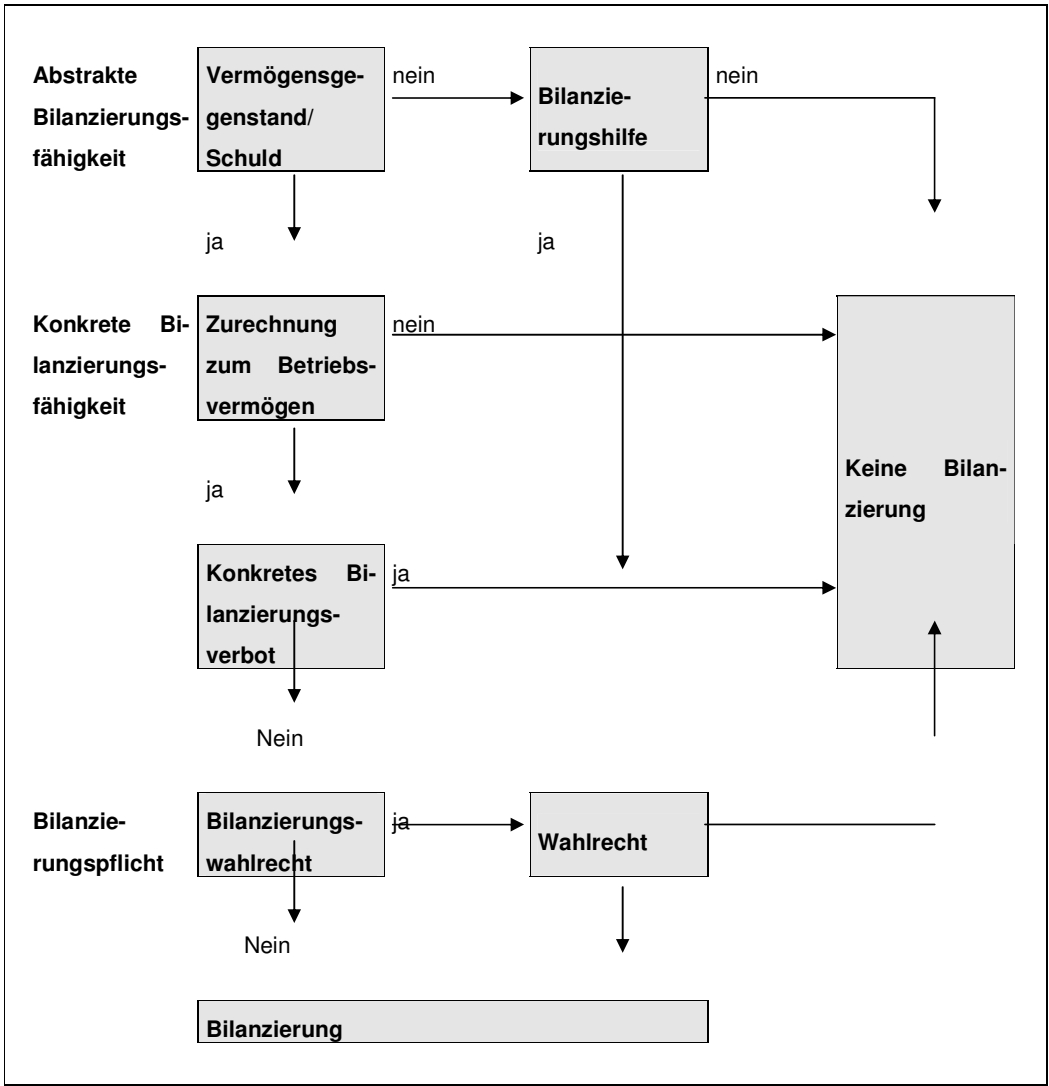


Abbildung 10: Bilanzansatzentscheidung im HGB-Abschluss⁸⁰

⁸⁰ Vergleiche: Coenenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Schäffer-Poeschel 2005, Erster Teil 2. Kapitel S. 78 und 80

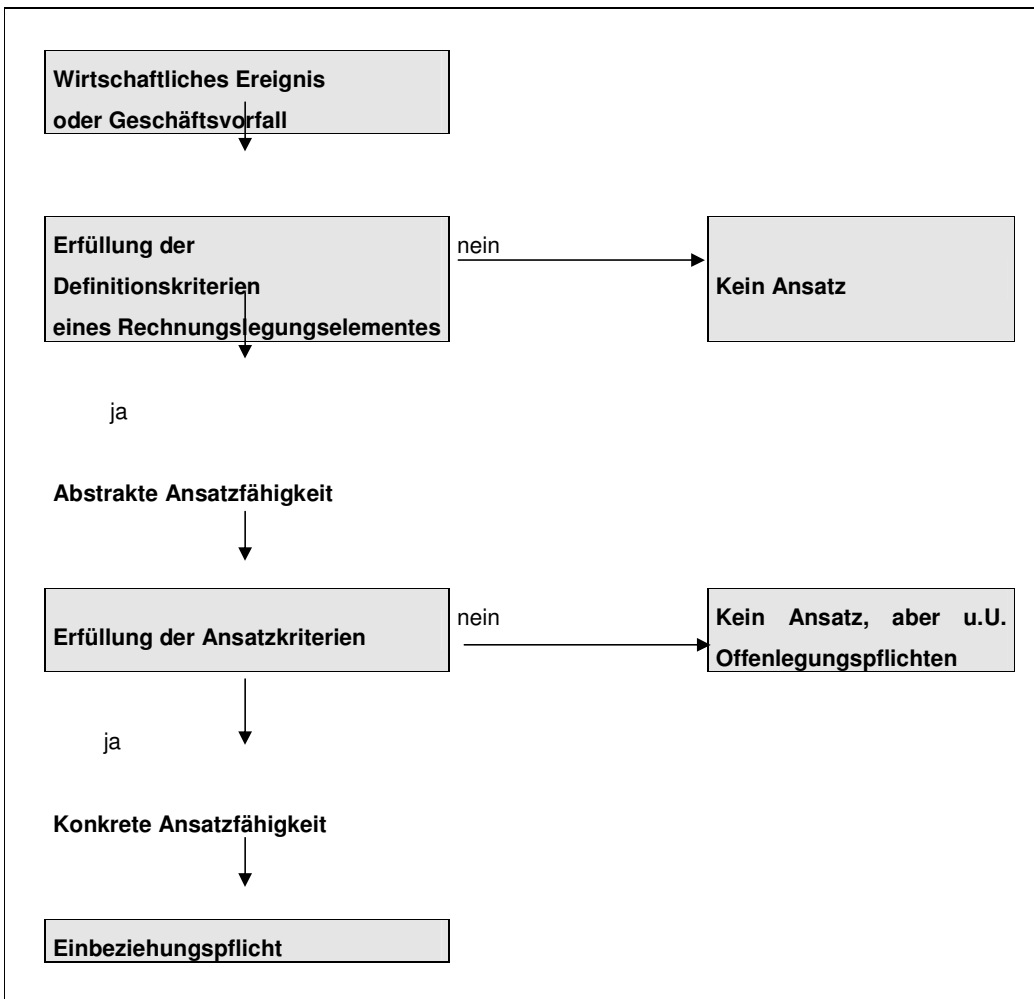


Abbildung 11: Bilanzansatz-Entscheidung im IFRS-Abschluss⁸¹

⁸¹ Vergleiche: Coenenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Schäffer-Poeschel 2005, Erster Teil 2. Kapitel S. 78 und 80.

5 Ableitung der Bilanzpositionen aus dem kameralen Rechnungswesen ⁸²

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

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

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

⁸² Für Erstellung dieses Kapitels wurde u.a. auf das Dokument „Überleitung von kameralen Haushaltsdaten in das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF)“ des Innenministeriums NRW vom Februar 2004 zurückgegriffen.

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

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

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

5.1 Überleitungen aus dem Verwaltungshaushalt

5.1.1 Kasseneinnahmereste

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

5.1.1.1 Soll > Ist

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

- Eröffnungsbilanz:

Die Kasseneinnahmereste sind als Forderungen anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

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

- Finanzhaushalt:

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

5.1.1.2 Soll < Ist

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

- Eröffnungsbilanz:

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

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt.

- Finanzhaushalt:

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

5.1.1.3 Empfehlung zum Umgang mit Kassenresten

Im Laufe des letzten kameralen Wirtschaftsjahres bzw. der letzten kameralen Jahresrechnung sollten alle Reste einzeln überprüft und ggf. bereinigt werden (durch Niederschlagung, Erlass). Damit wird die Übernahme in das doppelte Haushalts- und Rechnungswesen vereinfacht.

Es wird empfohlen am Ende des letzten kameralen Jahres sämtliche Kleinbeträge entsprechend der örtlichen Regelungen auszubuchen.⁸³

5.1.2 Haushaltseinnahmereste

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

⁸³ Verschiedene EDV-Vorverfahren bieten die Möglichkeit, dies maschinell durchführen zu lassen.

5.1.3 Kassenausgabereste

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

5.1.3.1 Soll > Ist

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

- Eröffnungsbilanz:

Die Kassenausgabereste sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

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

- Finanzhaushalt:

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

5.1.3.2 Soll < Ist

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

- Eröffnungsbilanz:

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

artige Überzahlungen als sonstige Forderungen anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt.

- Finanzhaushalt:

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

5.1.4 Haushaltsausgabereste

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

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

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

- Eröffnungsbilanz:

Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.

Ergebnishaushalt:

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

- Finanzhaushalt:

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

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

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

- Eröffnungsbilanz:

Die Höhe der ausstehenden Leistung steht nicht fest, aus diesem Grund müsste eine Rückstellung gebildet werden. § 41 GemHVO lässt die Bildung einer Rückstellung für diesen Zweck jedoch nicht zu. Die Darstellung in einer Bilanzposition erfolgt deshalb nicht.

- Ergebnishaushalt /-rechnung:

Da entstandene Aufwendungen wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind dort, aber nicht verbucht worden sind, ist dies im ersten doppischen Haushaltsjahr ein außerordentlicher periodenfremder Aufwand.

- Finanzhaushalt:

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

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

Im letzten kameralen Haushaltsjahr wurde ein Auftrag an Dritte erteilt, der jedoch bis zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht durch eine Leistung oder Lieferung des Dritten erfüllt wurde. Eine Zahlungsverpflichtung ist bisher nicht entstanden. Im kameralen Haushaltsrecht läge auch hier eine sog. Verpflichtungsreserve vor, die Übertragung durch Bildung eines sog. Haushaltsausgaberestes wäre Geschäft der laufenden Verwaltung. Der Sachverhalt ist wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Nicht betroffen; es ist keine Bilanzposition aufzunehmen.

- Ergebnishaushalt:

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

- Finanzhaushalt:

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

Problematik – Empfehlung:

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

5.1.4.4 Nicht ausgeschöpfte kamurale Ausgabeermächtigungen

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

Eröffnungsbilanz:

Wird nicht berührt, eine Verbindlichkeit ist nicht anzusetzen.

Ergebnishaushalt:

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

Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag Aufwendung entstehen und Auszahlungen zu leisten sind. Er wäre dann ggf. im Rahmen einer Planfortschreibung (Nachtragshaushalt) anzupassen.

5.1.5 Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten

Zahlung / Einzahlung ist bereits im "kameralen" Jahr erfolgt, der Aufwand / Ertrag fällt jedoch ins Folgejahr. Absetzung von Ausgaben von nicht verbrauchten Vorräten

Ein Beitrag zu diesem Thema muss noch erarbeitet werden.

5.1.6 Zuführung des Verwaltungshaushalts an den Vermögenshaushalt oder umgekehrt

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

5.2 Überleitungen aus dem Vermögenshaushalt

5.2.1 Kassenreste

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

5.2.2 Haushaltseinnahmereste

Nach § 41 Abs. 2 GemHVO kameral dürfen im kameralen Haushaltsrecht für Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen (Einnahmemittel nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO kameral) und für Einnahmen aus der Aufnahme von Krediten Haushaltseinnahmereste gebildet werden, soweit der Eingang aus der Einnahme im folgenden Jahr gesichert ist. Sie bewirken, dass durch die buchmäßige Antizipation dieser Einnahmen mit der Bildung von Haushaltsresten das Ergebnis des aktuellen Haushaltsjahres zu Lasten des Folgejahres verbessert wird.

5.2.2.1 Haushaltseinnahmereste für Kreditaufnahmen

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

Die Bildung von Haushaltseinnahmeresten für Kreditaufnahmen kennt das neue

Haushaltsrecht nicht mehr.

Empfehlung:

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

5.2.2.2 Haushaltseinnahmereste für Zuweisungen und Zuschüsse für investive Maßnahmen

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

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

5.2.3 Haushaltsausgabereste

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

5.2.3.1 Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr

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

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

- Eröffnungsbilanz:

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

- Ergebnishaushalt:

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

- Finanzhaushalt:

Dieser wäre mit Blick auf die zu leistende Auszahlung ggf. im Rahmen einer Planfortschreibung anzupassen.

5.2.3.2 Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt noch nicht vor

Es erfolgte eine aktivierungsfähige Leistung bzw. Lieferung im letzten kameralen Haushaltsjahr, jedoch liegt am Jahresende noch keine Rechnung darüber vor. Der Sachverhalt ist wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Wird nicht berührt.

- Ergebnishaushalt:

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

- Finanzhaushalt:

Dieser wäre im ggf. Rahmen einer Planfortschreibung anzupassen.

5.2.3.3 Rechtliche Verpflichtung eingegangen / Leistung noch nicht erbracht

Im letzten kameralen Haushaltsjahr wurde ein Auftrag an Dritte erteilt, der jedoch bis zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht durch eine Leistung oder Lieferung des Dritten erfüllt wurde. Eine Zahlungsverpflichtung (Rechnung liegt nicht vor) ist bisher nicht entstanden. Der Sachverhalt ist wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

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

- Ergebnishaushalt:

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

- Finanzhaushalt:

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

5.2.3.4 Nicht ausgeschöpfte Ausgabeermächtigungen

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

- Eröffnungsbilanz:

Diese ist nicht berührt.

- Ergebnishaushalt:

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

- Finanzhaushalt

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

5.2.4 Überschüsse und Fehlbeträge im Vermögenshaushalt

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

Weder der Überschuss noch der Fehlbetrag im Vermögenshaushalt sind mit dem Ergebnis des Ergebnishaushalts im neuen Haushaltsrecht vergleichbar. Eine unmittelbare Übertragung in die Bilanzpositionen der Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage findet nicht statt. In der Eröffnungsbilanz gehen die Vorjahresergebnisse mittelbar in der Kapitalposition auf.

5.2.5 Verpflichtungsermächtigungen (§ 86 GemO kameral)

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

Nicht in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen können auch nach dem neuen Recht nicht übertragen werden. Es gilt lediglich die Verpflichtungser-

mächtigung weiter, bis die Haushaltssatzung für das neue Jahr erlassen worden ist (§ 86 Abs. 3 GemO).

5.3 Übernahme von Werten aus dem Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge

5.3.1 Vorschüsse und Verwahrgelder

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

5.3.2 Werte aus der Geldvermögensrechnung

Im ShV sind wesentliche Teile der nach § 43 Abs. 1 GemHVO kameral vorgeschriebenen Geldvermögensrechnung buchmäßig nachzuweisen, außerdem haben – v.a. die Kommunen im württembergischen Landesteil – ihr ShV so ausgebaut, dass darin die komplette Geldvermögensrechnung abgebildet wird.⁸⁴ Die dort als Neue Reste ausgewiesenen Werte für aufgenommene Kredite und Kassenkredite sowie für Geldanlagen sollten mit den in die Eröffnungsbilanz des ersten doppelischen Haushaltsjahrs – ggf. auf eine zweite Art und Weise ermittelten Werten – übereinstimmen. Differenzen sind nachzuweisen und aufzuklären. Auch die dort ausgewiesenen Werte für Finanzanlagen können grundsätzlich als Nachweis der Werte für die Aufnahme in die Eröffnungsbilanz herangezogen werden.

⁸⁴ vgl. Anlage 99.20: Vermögens- und Abschlusskonten im ShV (Anlage 5 zu § 28 GemKVO-kameral)

5.3.3 Keine unmittelbare Überleitung der kameralen „allgemeinen“ Rücklage in die Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage

Die kamerales "**Allgemeine Rücklage**" ist eine kommunale Rücklage, mit der die Aufrechterhaltung der Kassenliquidität gewährleistet und die Deckung des Ausgabenbedarfs im Vermögenshaushalt künftiger Jahre erleichtert werden sollen. Hierzu ist es notwendig, dass sie immer mit einem Mindestbestand an liquiden Mitteln ausgestattet sein muss, mit dem eine rechtzeitige Leistung von Auszahlungen gesichert werden soll. Zusätzlich sollen Mittel zur Deckung des Ausgabenbedarfs in den Vermögenshaushalten künftiger Jahre angesammelt werden (§ 20 Abs. 2 und 3 GemHVO).

Die allgemeine Rücklage hat also - vereinfacht ausgedrückt - die Rolle eines „Zukunftssicherungsspeichers“ mit dem zum einen dokumentiert, aber auch das angesammelt wird, was an liquiden Mitteln für die Grunddeckung laufender Ausgaben des Verwaltungshaushaltes vorgehalten werden muss bzw. darüber hinaus zur Deckung künftiger Ausgaben im Vermögenshaushalt zur Verfügung zu stellen ist. Die mit der Überführung von Überschüssen des Vermögenshaushalts in die allgemeine Rücklage verbundene Liquidität ist gebunden

- a) in den Finanzanlagen, hauptsächlich aber in
- b) verschiedensten Formen der Geldanlagen oder
- c) als einfacher Kassenbestand.

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

Soweit im kameralen Haushaltsrecht ein Teil der allgemeinen Rücklage „intern“ mit einer bestimmten Zweckbindung (z.B. für ein bestimmtes Zukunftsvorhaben des Vermögenshaushalts) versehen wurde, besteht die Möglichkeit, diese Zweckbindung auch im neuen Haushaltsrecht fortzuführen und in der Eröffnungsbilanz eine entsprechende zweckgebundene Rücklage auszuweisen, soweit die Summe der Kapitalpositionen ausreicht. Hierbei gilt es zu beachten, dass die zweckgebundenen Rücklagen nicht für einen Haushaltsausgleich herangezogen werden dürfen.

5.3.4 Übernahme auch der kameraleen „Sonderrücklagen“

Die "kamerale Sonderrücklage" ist ebenfalls eine kommunale Rücklagenart, in der nur Mittel für Zwecke des Verwaltungshaushaltes angesammelt werden dürfen, allerdings nicht zum Ausgleich vorübergehender Schwankungen der Einnahmen und Ausgaben oder für die Unterhaltung und Erneuerung von Vermögensgegenständen (§ 20 Abs. 4 GemHVO kamerale). Von dem her war und ist der Anwendungsbereich einerseits beschränkt, andererseits höchst unklar. Und die Anreicherung, Gebührenteile für später entstehende Kosten bei Kostenrechnenden Einrichtungen in einer Sonderrücklage ansammeln zu dürfen, war seinerzeit eine Hilfslösung, weil das Innenministerium Rückstellungen im kameraleen Haushaltsrecht nicht generell einführen wollte, jedoch der sog. „Deponierückstellung“ auf diesem Wege eine Basis bieten wollte.

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

5.3.5 Innere Darlehen

Unter inneren Darlehen ist die vorübergehende Inanspruchnahme von Mitteln der Sonderrücklagen und der Sondervermögen ohne Sonderrechnung als Deckungsmittel im Vermögenshaushalt zu verstehen, so lange die Mittel für ihren eigentlichen Zweck nicht benötigt werden (§ 46 Nr. 12 GemHVO kamerale).

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

Eine Überleitung der inneren Darlehen⁸⁵ in die Eröffnungsbilanz findet nicht statt, jedoch wird empfohlen diese in Anlehnung an den § 22 Abs. 2 GemHVO nachrichtlich (als textliche Erläuterungen im Anhang zur Eröffnungsbilanz)

⁸⁵ Vergleiche § 61 Nr. 17 GemHVO (Stand 8.8.2005// 9.9.2007)

darzustellen.

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

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

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

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

- Bestandsverzeichnisse (§ 37 GemHVO kameral)
- Anlagenachweise (§ 38 GemHVO kameral) mit Erleichterung in der Eröffnungsbilanz
- Vermögensrechnung gem. § 43 GemHVO kameral.

Hier mit den verschiedenen Stufen Geld-, Teil-, Vollvermögensrechnung Spezialität hierbei: Kreditähnliche Rechtsgeschäfte nach § 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO kameral.

6 Inventurrichtlinie⁸⁶

Inventurrichtlinie der Stadt / Gemeinde



⁸⁶ Die Musterinventurrichtlinie kann auch als separates Dokument unter www.nkhr-bw.de abgerufen werden.

Inhaltsverzeichnis

1 Allgemeine Grundlagen

- 1.1 Gesetzliche Grundlage und Zweck**
- 1.2 Geltungsbereich**
- 1.3 Überblick**
- 1.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur**
 - 1.4.1 Vollständigkeit der Bestandsaufnahme**
 - 1.4.2 Richtigkeit der Bestandsaufnahme und Willkürfreiheit**
 - 1.4.3 Einzelerfassung und Einzelbewertung der Bestände**
 - 1.4.4 Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme**
 - 1.4.5 Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit**
 - 1.4.6 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

2 Inventurplanung

- 2.1 Inventurrahmenplan**
- 2.2 Sachplan**
- 2.3 Personalplan**
- 2.4 Zeitplan**

3 Durchführung der Inventur

- 3.1 Körperliche Inventur**
- 3.2 Buch- oder Beleginventur**
- 3.3 Umfang der Inventur**

4 Aufstellung des Inventars

- 4.1 Aufstellungszeitpunkt und –frist**
- 4.2 Form und Gliederung**
- 4.3 Aufstellung**
- 4.4 Unterzeichnung**

5 Bewertung

- 5.1 Grundsatz der Vollständigkeit**
- 5.2 Grundsatz der Bilanzidentität, formelle Stetigkeit**
- 5.3 Grundsatz der Fortführung der Tätigkeit**
- 5.4 Grundsatz der Einzelbewertung und -erfassung**
- 5.5 Vorsichtsprinzip**
 - 5.5.1 Realisationsprinzip**
 - 5.5.2 Imparitätsprinzip**
- 5.6 Periodisierungsprinzip**
- 5.7 Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode**
- 5.8 Grundsatz der Sicherung**
- 5.9 Grundsatz des Stichtags- und Wertaufhellungsprinzips**
- 5.10 Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums**

6 Aufbewahrung der Unterlagen

7 Prüfung der Inventur

8 Inkrafttreten

9 Anlagen

Ablaufschaubild:

Anlage 1

Sachplan:

Anlage 2

Personalplan:

Anlage 3

Zeitplan:

Anlage 4

Zählliste:

Anlage 5

Zählliste-Empfangsbestätigung:

Anlage 6

Bewertungsliste zur Inventur

Anlage 7

10 Begriffsbestimmungen

1 Allgemeine Grundlagen

1.1 Gesetzliche Grundlage und Zweck

Auf der Grundlage des § 37 Abs. 1 der GemHVO des Innenministeriums Baden-Württemberg erlässt die Stadt/Gemeinde nachfolgende Inventurrichtlinie.

Die Inventurrichtlinie ist die Grundlage für die Durchführung von Inventuren und für die Aufstellung von Inventaren. Die Inventurrichtlinie stellt sicher, dass das im wirtschaftlichen Eigentum stehende Vermögen und die Schulden ordnungsgemäß erfasst, einheitlich im Inventar abgebildet und nach gleichen Bewertungskriterien bewertet werden.

Aufgrund der Erfassung und Bewertung des o.g. Vermögens und der Schulden soll in der daraus abgeleiteten Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Finanzlage zum Bilanzstichtag 31.12. dargestellt werden.

1.2 Geltungsbereich

Die Inventurrichtlinie sowie die gesetzlichen Regelungen gelten für alle kommunalen Ämter, Verwaltungseinrichtungen und Schulen entsprechend des Zeitpunktes der Umstellung der Stadt/Gemeinde auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) ab Sie gelten für die Inventur i.R. der Eröffnungsbilanz als auch für alle weiteren Inventuren i.R. der Jahresabschlüsse.

Für die Eröffnungsbilanz können die Vereinfachungsregeln des § 62 GemHVO angewendet werden.

1.3 Überblick, s. Anlage 1

Die **Inventur** ist die Tätigkeit zur Bestandsaufnahme (s. Ziff. 3.3) aller Vermögensgegenstände und Schulden.

Die Ergebnisse der Bestandsaufnahme werden während des Zählvorganges in den Zähllisten festgehalten. Die Ergebnisse der Zähllisten werden in die Inventarlisten vorgetragen und um die vorläufigen Bilanzwerte ergänzt. Die Summen aller Inventarlisten bilden das Inventar.

Das **Inventar** ist das Verzeichnis, das im Rahmen der Inventur ermittelte Vermögensgegenstände und Schulden detailliert nach Art, Menge und Wert aufzeigt. Es dokumentiert das Vermögen und die Schulden zu einem bestimmten Stichtag.

Das Inventar ist die Grundlage für die **Bilanz** im Neuen Kommunalen Haushaltsrecht. Inventar und Bilanz sind Übersichten in verschiedener Form, die beide den Stand des Vermögens und der Schulden aufzeigen.

Der Weg von der Inventur zur Bilanz lässt sich in 5 Schritten darstellen:

Bestandsaufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden.



Die Ergebnisse der Bestandsaufnahme werden in Zähllisten dokumentiert.



Übertragung der Ergebnisse der Bestandsaufnahme in die Inventarlisten. Feststellung der vorläufigen Bilanzwerte.



Zusammenfassung aller Inventarlisten zum Inventar.



Aufstellung der Bilanz.

Nach der Art der Durchführung unterscheidet man die körperliche Inventur und die Buchinventur (Inventurverfahren, s. Ziff. 3).

Nach dem Zeitpunkt der Durchführung unterscheidet man nach der Stichtagsinventur, der vor- oder nachverlegten Inventur und der permanenten Inventur (Inventursysteme).

1.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur

Die Inventurunterlagen (insbesondere die Zähllisten) und das Inventar sind Bestandteile der Rechnungslegung. Die Inventur muss demzufolge die gleichen formalen Grundsätze erfüllen wie das übrige Rechnungswesen. Für die Vorbereitung, Durchführung, Überwachung und Aufbereitung der Inventur sind daher die folgenden Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur zu beachten:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
- Richtigkeit der Bestandsaufnahme und Willkürfreiheit
- Einzelerfassung und Einzelbewertung der Bestände
- Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme
- Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

1.4.1 Vollständigkeit der Bestandsaufnahme (vgl. § 239 Abs. 2 HGB)

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der Stadt/Gemeinde vollständig enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen sein.

Ausnahmen s. Ziff. 3.3

1.4.2 Richtigkeit der Bestandsaufnahme und Willkürfreiheit (vgl. § 239 Abs. 2 HGB)

Dieser Grundsatz verlangt, dass alle durch die Inventur ermittelten Angaben sachlich zutreffen und mit den Tatsachen übereinstimmen müssen. Bei allen Inventurverfahren (körperliche Inventur, Buchinventur) sind Art, Menge und Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei festzustellen.

Zur Überprüfung müssen, sowohl für den Mengennachweis als auch für die Bewertung, alle vorhandenen Informationen zur sachgerechten Identifizierung bereitgestellt werden.

1.4.3 Einzelerfassung und Einzelbewertung der Bestände

Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert zu erfassen. Stichprobeninventur, Festbewertung, Gruppenbewertung und Verbrauchsfolgeverfahren sind nur ausnahmsweise, und nur nach vorheriger Absprache mit der Inventurleitung (.....) möglich.

Ausnahmen:

Stichprobeninventur

(Vgl. § 38 Abs. 1 der GemHVO)

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Aussagewert muss daher demjenigen einer vollständigen Aufnahme gleichkommen. Der mit der Stichprobeninventur verbundene Vorbereitungsaufwand führt allerdings oft dazu, dass eine Rationalisierungswirkung nicht vorhanden und ein Einsatz deshalb nicht sinnvoll ist.

Festbewertung

(Vgl. § 37 Abs. 2 der GemHVO)

Bei der Bildung von Festwerten wird davon ausgegangen, dass Verbrauch, Abgänge und Abschreibungen der in den Festwert einbezogenen Vermögensgegenstände bis zum Bilanzstichtag durch Zugänge ausgeglichen werden. Die Vermögensgegenstände können mit gleich bleibendem Wert und gleich bleibender Menge nachgewiesen werden, allerdings müssen sie von nachrangiger Bedeutung sein. Dies ist der Fall, wenn sie 10%⁸⁷ des Gesamtvermögens der Kommune nicht übersteigen.

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe möglich. Bei der Festbewertung handelt es sich um eine periodische Erleichterung der Verpflichtung zur jährlichen Bestandsaufnahme. Für die erstmalige Bildung eines Festwertes ist eine körperliche Inventur durchzuführen. Danach ist die körperliche Aufnahme nicht für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres erforderlich, sondern kann in zeitlich vorgegebenen Abständen (spätestens nach 3 Jahren) durchgeführt werden.

Gruppenbewertung (Vgl. § 37 Abs. 3 der GemHVO)

Die Gruppenbewertung kann angewandt werden auf gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren) und auf andere gleichartige bewegliche Vermögensgegenstände. Die Gruppenbewertung stellt eine Vereinfachung bei der Bewertung dar. Die zusammengefassten Gruppen dürfen mit dem gewogenen Durchschnitt angesetzt werden. Die gruppenweise Zusammenfassung ist auch im Inventar und damit bereits bei der Inventur möglich. Die Bestandsaufnahme erfolgt nach den allgemeinen Regeln dieser Richtlinie.

⁸⁷ Obergrenze; der konkrete Prozentsatz ist in jeder Kommune individuell festzulegen.

Verbrauchsfolgeverfahren

Verbrauchsfolgeverfahren können zur Bewertungsvereinfachung des Vorratsvermögens durchgeführt werden. Die Anwendung eines Verbrauchsfolgeverfahrens kann jedoch eine Inventur nicht ersetzen. Die Bestände sind daher nach Art, Menge und Wert in einem ordnungsgemäßen Inventurverfahren zu ermitteln.

Folgende Verfahren werden bei der Kommune angewandt:

o Durchschnittsbewertung

(Vgl. § 37 Abs. 3 der GemHVO)

Bei dieser Methode wird ein Durchschnittspreis als gewogenes arithmetisches Mittel aus allen Einkäufen ermittelt. Mit den ermittelten durchschnittlichen Anschaffungskosten werden die Abgänge sowie der Endbestand bewertet.

o Fifo (first in - first out)

Die Fifo-Methode geht davon aus, dass die zuerst erworbenen Güter buchtechnisch auch als zuerst veräußert oder verbraucht angesehen werden. Folglich wird der Endbestand mit den Anschaffungskosten der zuletzt angeschafften Güter bewertet.

o Lifo (last in - first out)

Die Lifo-Methode unterstellt, dass die zuletzt beschafften Güter stets zuerst veräußert oder verbraucht werden. Folglich wird der Endbestand mit den Anschaffungskosten der zuerst angeschafften Güter bewertet.

o Hifo-Verfahren

Nach dem Hifo-Verfahren werden die wertvollsten Güter zuerst verbraucht bzw. veräußert. Das bedeutet, dass der Endbestand mit den Anschaffungskosten der wertminderen Güter bewertet wird.

1.4.4 Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme

Die Vorgehensweise der Inventur ist im Inventurrahmenplan (s. Ziff. 2.1), die Ergebnisse der Inventur in den Zähllisten und den Inventarlisten zu dokumentieren. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können.

1.4.5 Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit

(vgl. § 239 Abs. 2 HGB)

Die einzelnen Positionen sind durch eine eindeutige Bezeichnung genau zu definieren und von anderen Posten eindeutig abzugrenzen. Die Sachverhalte muss ein sachverständiger Dritter nachvollziehen können.

1.4.6 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen (z.B. Stichprobeninventur, s.Ziff. 1.4.3) und Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung (z.B. Festbewertung, Gruppenbewertung, s.Ziff. 1.4.3) sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen. Prüfungskriterium ist die Wesentlichkeit der betreffenden Bestände und den im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehenden Abweichungsrisiken.

2 Inventurplanung

Jeder Inventurbereich (z.B. Teilhaushalt) bestimmt einen Verantwortlichen und teilt diesen der Inventurleitung (.....) mit, s. Ziff. 2.3.

2.1 Inventurrahmenplan

Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Inventur sind eine sorgfältige Vorbereitung und Planung. Da sowohl die Planung als auch der Ablauf der Inventur von dem angewandten Inventurverfahren (s. Ziff. 3) abhängig ist, sind zunächst die für die Aufnahme der Vermögensgegenstände und der Schulden anzuwendenden Inventurverfahren festzulegen, wobei die konkreten Voraussetzungen für die einzelnen Verfahren zu berücksichtigen sind.

Der Inventurrahmenplan grenzt den Umfang der Inventur sachlich und zeitlich klar ab und legt die personellen Zuständigkeiten fest. Der Inventurrahmenplan ist jährlich durch den Inventurverantwortlichen des Teilhaushalts i.R. der Inventurrichtlinie aufzustellen und vor Beginn der Inventur der Inventurleitung (.....) vorzulegen. Die Kämmerei weist rechtzeitig auf die Vorlage des jährlichen Inventurrahmen-

plans schriftlich hin.

Erstmalig ist ein Rahmenplan für die Inventur i.R. der Eröffnungsbilanz aufzustellen.

Der Inventurrahmenplan besteht aus dem

- Sachplan
- Personalplan
- Zeitplan

die im Folgenden kurz erläutert werden.

2.2 Sachplan, s. Anlage 2

Die Inventurbereiche sind zweckmäßig festzulegen, z.B. nach Teilhaushalten oder Produktbereichen.

Im Sachplan legt der Inventurverantwortliche eines Inventurbereichs die Inventurfelder nach örtlichen und/oder sachlichen Gesichtspunkten fest, um sie dem Aufnahmepersonal gezielt zuordnen zu können. Damit soll eine optimale Erfassung der Vermögensgegenstände sowie der Schulden sichergestellt werden.

Die Inventurfelder sind so festzulegen, dass eine exakte Abgrenzung gewährleistet ist. Durch die Festlegung müssen Doppelerfassungen und Erfassungslücken ausgeschlossen sein.

2.3 Personalplan, s. Anlage 3

Der Personalplan regelt die Gesamtverantwortung für die Inventurdurchführung innerhalb des Inventurbereichs, die Zusammensetzung der Aufnahmeteams und legt darüber hinaus fest, wer die vorläufigen Bilanzwerte ermittelt und buchhalterisch festhält. In diesem Zusammenhang sind exakte Aufgabenbeschreibungen sowie genaue Arbeitsanweisungen erforderlich.

Die Inventurleitung obliegt der/dem Für die Durchführung der Erstinventur wurde ein Team gebildet. Dieses Team berät die Ämter bei der Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden.

Die Inventurverantwortung innerhalb der Inventurbereiche obliegt
.....

Bei der Durchführung der Inventurmaßnahmen soll der Grundsatz der Funktionstrennung Beachtung finden (Trennung zwischen Aufnehmenden und dem für die Bestandsverwaltung Verantwortlichen). Ferner soll das Vier-Augen-Prinzip beachtet werden (Ansager und Aufschreiber).

2.4 Zeitplan, s. Anlage 4

Der Zeitplan regelt den zeitlichen Ablauf der Vorbereitungen für die Inventur, der Durchführung der Inventur und der Aufbereitung der Inventurdaten (s. Ziff. 4). Die Eckdaten für den Zeitplan werden von der Inventurleitung vorgegeben und gelten sowohl für die körperliche Inventur als auch für die Buch- und Beleginventur. Grundsätzlich wendet die Kommune die Stichtagsinventur, also die Inventur am Bilanzstichtag an (§ 240 Abs. 2 HGB, R 30Abs. 1 EstR, H 30 EstR). Diese muss nicht am 31.12., jedoch zeitnah durchgeführt werden.

Sollen andere Inventursysteme (vor- oder nachverlegte Inventur, permanente Inventur) angewandt werden, bedarf es der Genehmigung der Inventurleitung. Für jeden Inventurbereich muss ein Zeitplan erstellt werden. Dabei muss sichergestellt werden, dass während der Durchführung der Inventur keine Bestandsveränderungen eintreten. Sollten Bestandsveränderungen während der Inventur nicht zu vermeiden sein, müssen diese nachvollzogen und dokumentiert werden.

3 Durchführung der Inventur

Welches Inventurverfahren Anwendung findet hängt im Wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt.

Bei der Stadt/Gemeinde wird folgendermaßen verfahren:

- Immaterielles Vermögen: Aufzeichnungen, Belege,
Bestandsverzeichnis
⇒ **Buch- oder Beleginventur**

- Sachanlagevermögen:
 - Immobilien: Kaufverträge etc.
⇒ **Buch- oder Beleginventur**
 - Bewegl. Anlagevermögen: ⇒ **Körperliche Inventur** und/oder
⇒ **Buch- oder Beleginventur** (unter Verwendung vorhandener Bestands- und Anlagenachweise)
 - Vorräte: nach Art, Menge und Wert oder
in bestimmten Fällen auch mit Hilfe von mathematisch-statistischen Methoden, Stichprobeninventur etc.
⇒ **Körperliche Inventur**

- Finanzanlagen: Kaufverträge, Bestandsverz. etc.
⇒ **Buch- oder Beleginventur**
 - Wertpapiere: Kaufverträge, Bestandsverz. etc.
⇒ **Buch- oder Beleginventur**
 - Liquide Mittel: ⇒ **Buch- oder Beleginventur** und/oder
Körperliche Inventur (Kassenbestand)

- Sonderposten: Sachkonten in Verbindung mit Belegen
⇒ **Buch- oder Beleginventur**

- Rückstellungen: Belege etc.
⇒ **Buch- oder Beleginventur**

- Verbindlichkeiten: Belege, Bankauszüge, Kreditorenkonten, etc.
⇒ **Buch- oder Beleginventur**

- Rechnungsabgrenzungsposten ⇒ **Buch- oder Beleginventur**

Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren dürfen nur nach vorheriger Absprache mit der Inventurleitung angewendet werden.

3.1 Körperliche Inventur

Die körperlich vorhandenen Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen (zählen, messen, wiegen und in Ausnahmefällen schätzen) und in Zähllisten zu erfassen. Die Zähllisten zur Erfassung der Inventurobjekte werden von der Inventurleitung zur Verfügung gestellt, s. Anlage 5 + 6. Der Inventurverantwortliche des Teilhaushalts nummeriert die Zähllisten fortlaufend und händigt diese seinen Aufnahmeteams aus. Der Empfang der aus- und zurückgegebenen Zähllisten ist jeweils durch Unterschrift zu bestätigen. Die Aufnahmeteams füllen die Zähllisten während des Zählvorgangs dokumentenecht aus. Dies bedeutet, Eintragungen in den Zähllisten dürfen nicht nachträglich entfernt werden. Sind falsche Eintragungen gemacht worden, so sind diese durchzustreichen und die Korrektur ist in einer neuen Zeile einzutragen. Dabei ist zu beachten, dass der ursprüngliche Eintrag lesbar bleiben muss. Die Zähllisten dürfen keine freien Zeilen enthalten. Freie Zeilen sind zu entwerten. Alle ausgegebenen Zähllisten muss das Aufnahmeteam unterschrieben an den Inventurverantwortlichen zurückgeben.⁸⁸

Während der Inventur ist zu prüfen, ob sich die Vermögensgegenstände in einem einwandfreien Zustand befinden. Kann der einwandfreie Zustand nicht festgestellt werden, so ist dies in der Spalte „Bemerkungen“ in der Zählliste zu vermerken. Angaben zu Fremdeigentum sind ebenfalls unter der Rubrik Bemerkungen zu erfassen.

Ergeben sich während der Inventur Bestandsveränderungen, muss der Inventurverantwortliche sicherstellen, dass diese Bestandsveränderungen beim Zählvorgang Berücksichtigung finden. Darüber hinaus muss der Inventurverantwortliche gewährleisten, dass eine korrekte Periodenabgrenzung vorgenommen wird.

Es muss einer unbeteiligten Person zu jeder Zeit möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen.

3.2 Buch- oder Beleginventur

Bei der Buch- und Beleginventur werden Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden anhand der Buchführung ermittelt.

Für physisch nicht erfassbare Vermögensgegenstände ist die Beleginventur die ein-

⁸⁸ Anmerkung: elektronische Zählerfassung, z.B. barcodegestützt, ist ebenfalls zulässig.

zige Aufnahmemöglichkeit, z.B. bei Forderungen und Bankguthaben. Für die Erfassung können hier zum einen Buchungsbelege, zum anderen bspw. Verträge, Urkunden, Grundbuch- und Katasterauszüge herangezogen werden. Die ermittelten Nennwerte sind in die Inventarlisten vorzutragen. Die Beleginventur wird auch für die Erfassung der Schulden angewandt.

Bestände von Vermögensgegenständen können den Bestandskonten (Buchinventur) entnommen werden, wenn die körperliche Inventur nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn witterungsbedingt eine Bestandsaufnahme im Freien nicht möglich ist. Wird keine körperliche Inventur durchgeführt, so ist dies mit der Inventurleitung abzustimmen.

Eine Buchinventur ist für den Bereich des Sachanlagevermögens grundsätzlich möglich. Die Durchführung einer Buchinventur setzt voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände ein Bestandsverzeichnis geführt wird. In dem Bestandsverzeichnis müssen alle Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sein. Am Inventurstichtag kann der buchmäßige Endbestand anhand des Bestandsverzeichnisses ermittelt und in die Inventarlisten vorgetragen werden. Spätestens nach 3 Jahren ist eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen, um die Ergebnisse der Buchinventur zu bestätigen.

3.3 Umfang der Inventur

Die Bestandsaufnahme umfasst grundsätzlich sämtliche

- selbsterstellte bzw. entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens über 410 Euro. Befreiung für Vermögensgegenstände unter 410 € durch Bürgermeister notwendig (§ 38 Abs. 4 GemHVO).
- entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände (z.B. Konzessionen, Patente, Software, Lizenzen, Urheberrechte, Nutzungsrechte).
- technische Anlagen und Maschinen, soweit es sich um Betriebsvorrichtungen handelt (Betriebsvorrichtungen dienen nicht der Nutzung des Gebäudes, sondern der Nutzung des Betriebes). Somit sind bspw. Lastenaufzüge, Verkaufsautomaten, Schauvitriolen, Tresoranlagen eigenständig zu erfassen.
Fremdeigentum bzw. Leihgaben: Vermögensgegenstände, die der Stadt zur Verfügung gestellt wurden. Die aufgenommenen Positionen müssen die Bezeichnung „Fremdeigentum“ tragen, ebenso gemietete und geleaste Gegenstände
- Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens

- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Sonderposten und sonstige finanzielle Verpflichtungen
- Vollständig abgeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände

Wahlweise können aufgenommen werden:

- *bewegliche* Vermögensgegenstände, deren Anschaffung oder Herstellung länger als 6 Jahre zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz zurückliegt.
(§ 62 Abs.1 Satz 3 GemHVO)
- Geringwertige Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens bis zu 410 €, wenn Befreiung durch Bürgermeister erteilt (siehe § 38 Abs. 4 GemHVO).⁸⁹

Nicht aufzunehmen sind:

- Kunst am Bau
- selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte (z.B. selbstentwickelte Software)
- technische Anlagen und Maschinen, soweit sie als Gebäudebestandteil einzustufen sind (Gebäudebestandteile dienen der eigentlichen Nutzung des Gebäudes: z.B. Fahrstuhl-, Heizungs-, Be- und Entlüftungsanlagen)

4 Aufstellung des Inventars

4.1 Aufstellungszeitpunkt und –frist

Das Inventar ist entsprechend § 37 Abs. 1 der GemHVO jährlich zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres zu erstellen. Da das Haushaltsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt ist dies grundsätzlich der 31. Dezember eines Jahres (Stichtagsinventur).

Bei der Kommune ist die Inventur am durchzuführen. Das Inventar ist am abzugeben.

⁸⁹ Anmerkung: bei BgA´s sind die steuerrechtlichen Vorschriften zusätzlich zu beachten.

4.2 Form und Gliederung

Besondere Formvorschriften für die Erstellung des Inventars bestehen nicht. Es sind jedoch die allgemeinen GoB zu beachten.

Da das Inventar im Wesentlichen der Erfassung der Posten der Bilanz dient, bietet sich eine Gliederung entsprechend der Bilanzgliederung an, s. § 52 GemHVO. Außerdem sind die von der Kämmerei vorgegebenen Vordrucke zu verwenden.

4.3 Aufstellung

Sobald alle Zähllisten vollständig ausgefüllt vorliegen und von dem Inventurverantwortlichen geprüft sind, werden die Daten vom Bewertungsbeauftragten in die Inventarliste übertragen und anschließend die vorläufigen Bilanzwerte ermittelt. Die Ermittlung endgültiger Bilanzwerte obliegt der Inventurleitung. Dazu werden die Inventarlisten mit den Zähllisten an die Inventurleitung übergeben, s. Anlage 1.

4.4 Unterzeichnung

Eine Pflicht zur Unterzeichnung des Inventars durch den Bürgermeister besteht nicht. Unabhängig davon ist es im Rahmen eines ordnungsmäßigen internen Kontrollsystems erforderlich, dass die einzelnen Teile des Inventars von den jeweiligen Verantwortlichen unterzeichnet werden.

5 Bewertung

Bei der Bewertung sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten, die im Folgenden kurz erklärt werden:

- Grundsatz der Vollständigkeit
- Grundsatz der Bilanzidentität, formelle Stetigkeit
- Grundsatz der Tätigkeitsfortführung
- Grundsatz der Einzelbewertung und -erfassung
- Vorsichtsprinzip
 - Realisationsprinzip
 - Imparitätsprinzip
- Periodisierungsprinzip
- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit
- Grundsatz der Sicherung

- Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip
- Wirtschaftliches Eigentum

5.1 Grundsatz der Vollständigkeit

(vgl. § 239 Abs. 2 HGB)

Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt eine mengen- und wertmäßige vollständige Erfassung aller Bestände (Vermögen und Schulden) im Jahresabschluss, die der Gemeinde wirtschaftlich zuzurechnen sind (Ausnahmen s.o.). Vollständig abgeschriebene, aber noch genutzte Wirtschaftsgüter müssen weiterhin in der Anlagenbuchhaltung nachgewiesen werden (s. Ziff. 3.3). Das bewusste Weglassen von Gütern ohne rechtliche Grundlage (rechtliche Grundlage wäre z.B. das Vorhandensein von Bilanzierungswahlrechten) sowie das Einfügen von fiktiven Vermögenspositionen stellen Bilanzierungs- bzw. Rechtsverstöße dar.

Der Grundsatz der Vollständigkeit beinhaltet im weiteren Sinne auch, dass alle bewertungsrelevanten Informationen bis zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses Berücksichtigung finden müssen.

5.2 Grundsatz der Bilanzidentität, formelle Stetigkeit

(Vg. § 43 Abs. 1 Nr. 1 der GemHVO)

Der Grundsatz der Bilanzidentität verlangt, dass die Positionen der Schlussbilanz einer Rechnungsperiode und der Eröffnungsbilanz der Folgeperiode wert- und mengenmäßig übereinstimmen. Zwischen Schlussbilanz und der darauffolgenden Eröffnungsbilanz können keine Buchungen, keine Änderung des Bilanzinhalts und keine Bewertungsänderung vorgenommen werden.

Es besteht keine Pflicht für die Gemeinde jährlich eine Eröffnungsbilanz zu erstellen. Es wird lediglich verlangt, dass die Saldenvorträge auf den Bestandskonten mit den entsprechenden Schlussalden der Vorperiode übereinstimmen.

5.3 Grundsatz der Fortführung der Tätigkeit

Bei der Bewertung ist davon auszugehen, dass die Verwaltungstätigkeit fortgeführt wird. Eine Abweichung darf nur beim Entgegenstehen von Tatsachen oder Rechtsvorschriften erfolgen. Dies könnte der Fall sein, wenn infolge einer Verwaltungsreform Verwaltungen zusammengelegt oder geschlossen werden. Dann könnte es er-

forderlich sein, dass die Vermögensgegenstände, die künftig nicht mehr von der Verwaltung nutzbar sind, mit einem niedrigeren Verwertungserlös anzusetzen sind. Sofern auf die aufgelöste Verwaltung zusätzliche finanzielle Verpflichtungen zukommen, sind auch diese zusätzlich zu bilanzieren.

Bei einer unterstellten Stilllegung einzelner Vermögensgegenstände wird der Grundsatz der Fortführung der Tätigkeit nicht berührt. Es handelt sich um einen Vorgang der laufenden Geschäftstätigkeit. Die Vermögensgegenstände sind dann lediglich, entsprechend den allgemeinen Abschreibungsregeln, mit dem gegebenenfalls niedrigeren Veräußerungswert anzusetzen.

5.4 Grundsatz der Einzelbewertung und -erfassung

(Vg. § 43 Abs.1 Nr. 2 der GemHVO)

Der Grundsatz der Einzelbewertung beinhaltet die Verpflichtung, sämtliche Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Sonderposten und finanzielle Verpflichtungen einzeln zu erfassen und zu bewerten. Hierbei ist bei der Bewertung größtmögliche Genauigkeit gefordert. Der Grundsatz der Einzelbewertung erfordert ferner die Abgrenzung der Einzelposten gegeneinander und die Entscheidung, ob ein Vermögensgegenstand selbständig nutzungsfähig ist oder ob er zusammen mit einem anderen Vermögensgegenstand eine Bewertungseinheit bildet. Der Nutzungs- und Funktionszusammenhang, der aus wirtschaftlicher Sicht heraus zu betrachten ist, ist daher das entscheidende Kriterium für die Bestimmung der Bewertungseinheit.

Die zulässigen Ausnahmen von dem Grundsatz der Einzelbewertung sind in der E-GemHVO abschließend geregelt. Es handelt sich hierbei um

- die Stichprobeninventur
- die Festbewertung
- die Gruppenbewertung
- das Verbrauchsfolgeverfahren

Siehe hierzu auch die Ausführungen unter Ziff. 1.4.3

Darüber hinaus dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden.

5.5 Vorsichtsprinzip

(Vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 3 der GemHVO)

Der Inhalt des Vorsichtsprinzips lässt sich nicht exakt beschreiben. Es verlangt, dass alle wertbeeinflussenden Faktoren bei der Bewertung kritisch zu würdigen sind. Dadurch wird der Kommune in gewissen Grenzen bei der Bewertung ein Ermessensspielraum eingeräumt, der jedoch durch die GemHVO eingeschränkt ist. Der Ermessensspielraum kann grundsätzlich nur insoweit in Anspruch genommen werden, als unter angemessener Beachtung aller Chancen und Risiken die Bewertung nicht als willkürlich anzusehen ist. Es ist wirklichkeitsnah zu bewerten. Die Interessen der Gläubiger, der Bürgerinnen und Bürger und der Geschäftspartner sollen bei der Darstellung der Vermögenssituation besonders berücksichtigt werden.

Eine vorsichtige Darstellung der Finanzsituation soll ferner eine finanzielle Überforderung der kommunalen Leistungsfähigkeit verhindern helfen. Dies bedeutet, dass Vermögensgegenstände eher zu niedrig als zu hoch und Schulden eher zu hoch als zu niedrig anzusetzen sind. Bis zum Abschlussstichtag sind alle entstandenen bzw. drohenden Risiken und Verluste zu berücksichtigen. Die Vorgabe der angemessenen Berücksichtigung von Risiken und Verlusten erfüllt auch den Zweck, eine nicht gerechtfertigte Belastung zukünftiger Generationen zu vermeiden.

Das nachfolgend erläuterte Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip sind Ausprägungen des Vorsichtsprinzips.

5.5.1 Realisationsprinzip

(Vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 3 der GemHVO)

Dieses Prinzip besagt, dass nur die Erträge und die entsprechenden Forderungen ausgewiesen werden dürfen, die durch Ansprüche begründet sind, d.h. nach ihrer Realisierung. Die Frage des Realisationszeitpunkts stellt sich dann nicht, wenn der Abschluss eines Vertrages, das Erbringen der Leistung und die Vereinnahmung des Ertrages zeitlich unmittelbar aufeinander folgen. Ist dies nicht der Fall, dann ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Zeitpunkt der Leistungserbringung / Bescheiderstellung als der Zeitpunkt der Ertragsrealisation anzusehen ist. Bei Dauerschuldverhältnissen mit längerem Erfüllungszeitraum werden die Teilleistungen zeitanteilig realisiert (z.B. langfristige Nutzungsverträge). Vorausberechnungen, ohne die Erbringung von Leistungen bzw. ohne Bescheiderstellung bis zum Bilanzstichtag, dürfen als Forderungen in der Bilanz nicht berücksichtigt werden. Zahlungseingänge hierauf sind in einem Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.

5.5.2 Imparitätsprinzip

(Vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 3 der GemHVO)

Im Gegensatz zum Realisationsprinzip müssen aus Vorsichtsgründen vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, berücksichtigt werden, auch wenn die Umstände erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannt werden und die Verluste noch nicht realisiert sind. Voraussetzung für die Berücksichtigung ist jedoch, dass es sich um vorhersehbare Verluste oder Risiken mit hoher Eintrittswahrscheinlichkeit handelt.

5.6 Periodisierungsprinzip

(Vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 4 der GemHVO)

Das Periodisierungsprinzip besagt, dass Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahres unabhängig vom Zahlungszeitpunkt zu berücksichtigen sind.

Diese wesentliche Abweichung zum Kassenwirksamkeitsprinzip im kameralen System trägt zur Ermittlung des periodenbezogenen Ressourcenverbrauchs und -aufkommens bei.

5.7 Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode

(Vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 5 der GemHVO)

Die einmal angewandte Bewertungsmethode soll beibehalten werden. Der Grundsatz dient der Objektivierung des Jahresabschlusses und der Periodengerechtigkeit der Erfolgsermittlung. Im kommunalen Jahresabschluss sind als Anhang die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und bei Abweichungen von diesen, sind die Abweichungen zusätzlich zu begründen.

5.8 Grundsatz der Sicherung

(vgl. § 239 Abs. 2 HGB)

Dieser Grundsatz soll die vollständige mengen- und wertmäßige Erfassung vor Veränderung und Verlust schützen.

5.9 Grundsatz des Stichtags- und Wertaufhellungsprinzips

Dieses Prinzip verlangt, dass die Verhältnisse am Abschlussstichtag maßgebend sind. Zusätzlich müssen jedoch auch Informationen berücksichtigt werden, die nach dem Stichtag bekannt werden, sich aber auf den Stichtag beziehen.

5.10 Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums

Grundlage für die Aufnahme und Bilanzierung bildet die wirtschaftliche Zurechnung eines Vermögenswertes. In den meisten Fällen ist der wirtschaftliche und rechtliche Eigentumsbegriff identisch. Ausnahmen davon sind z.B. Leasing, Kommissionsgeschäft, Sicherungsübereignung und Eigentumsvorbehalt.

6 Aufbewahrung der Unterlagen

(Vgl. § 39 der GemHVO)

Die Bücher und Belege sind sicher aufzubewahren. Die Aufbewahrung unterliegt den anordnenden Stellen.

Bücher, Inventare und alle in Ausführung dieser Inventurrichtlinien erforderlichen Unterlagen, die die Erfassung und die Bewertung des Vermögens und der Schulden wiedergeben, sind zehn Jahre aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist für Belege beträgt 6 Jahre. Gutschriften, Lastschriften und Kontoauszüge der Kreditinstitute sind wie Belege aufzubewahren. Belege sind dann zehn Jahre aufzubewahren, wenn sich Zahlungsgrund, Zahlungspflichtige oder Empfangsberechtigte nicht aus den Büchern ergeben.

Der Jahresabschluss ist in ausgedruckter Form dauernd aufzubewahren.

7 Prüfung der Inventur

Die Inventur wird im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses geprüft.

8 Inkrafttreten

Diese Inventurrichtlinie tritt amin Kraft.

Ort, Datum, Unterschrift (BM)

9 Anlagen

Ablaufschaubild

Anlage 1

Sachplan

Anlage 2

Personalplan

Anlage 3

Zeitplan

Anlage 4

Zählliste

Anlage 5

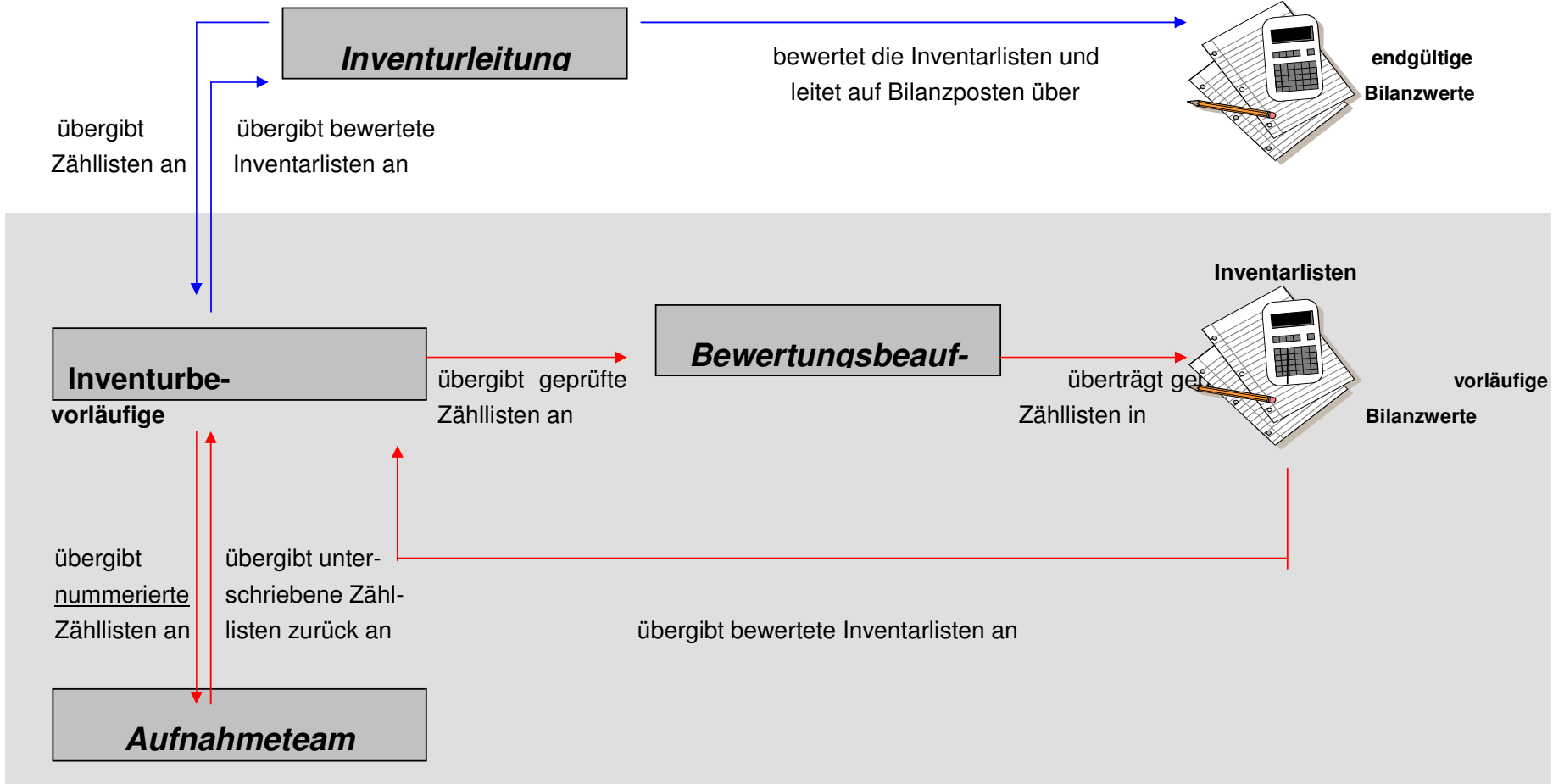
Zählliste-Empfangsbestätigung

Anlage 6

Bewertungsliste zur Inventur

Anlage 7

Anlage 1



Stadt / Gemeinde / Verbandsgemeinde _____

Inventurbereich _____

Vorbereitung

Verantwortlicher des Inventurbereichs _____

Durchführung

Aufnahmeteams	Ansager	Aufschreiber	Inventurfeld
Team 1			
Team 2			
Team 3			
Team 4			
Team 5			
Team 6			
Team 7			

Stichprobenkontrolle: _____

Aufbereitung

Kontrolle und Prüfung der Zähllisten durch Inventurverantwortlichen? _____

Übertragung der Zähllisten in die Inventarlisten
und Ermittlung der vorläufigen Bilanzwerte _____

Späteste Rückgabe dieses Personalplans an die Inventurleitung _____

aufgestellt durch:

Datum:

Unterschrift:

Stadt / Gemeinde / Verbandsgemeinde _____

Inventurbereich _____

Aufstellung des Inventurrahmenplans

Maßnahme	Tätigkeit	Verantwortlicher	Soll-Termin	Erledigt am
Sachplan				
	Eingrenzung der Inventurfelder			
	Festlegung der Inventurverfahren			
	Sind ggfs. Sonderrichtlinien zu erarbeiten ?			
Personalplan				
	Festlegung der personellen Zuständigkeiten; Bildung von Aufnahmeteams			
	Einweisung und Information der Aufnahmegruppen			
	Einweisung und Information des Prüfers			

Durchführung der Inventur

Maßnahme	Tätigkeit	Verantwortlicher	Soll-Termin	Erledigt am
Durchführung				
	Ausgabe der Zähllisten			
	Durchführung			
	Rücklauf der Zähllisten			

Aufbereitung der Inventur

Maßnahme	Tätigkeit	Verantwortlicher	Soll-Termin	Erledigt am
Aufbereitung				
	Kontrolle und Prüfung der Zähllisten			
	Übertragung der Zähllisten in die Inventarlisten			
	Ermittlung der vorläufigen Bilanzwerte			
	Eingabe in die Anlagenbuchhaltung			

Späteste Rückgabe dieses Zeitplans an die Inventurleitung _____

aufgestellt durch:

Datum:

Unterschrift:

Zählliste zur Inventur **Jahr**

Anlage 5

Stadt / Gemeinde / Verbandsgemeinde

Zähllistennummer:

Späteste Rückgabe der Zählliste an die Aufnahmeleitung:

Inventurbereich:

Produktbereich:

Inventurfeld:

Produktgruppe: Produkt:

Pos.Nr.	Inventar-Nr	Bezeichnung	Serien-Nr.	Objekt (Gebäude)	Standort (Raum)	Menge / Einheit	Bemerkungen
		Die Bezeichnung muss eindeutig sein				Anzahl, St., kg, m, qm	Hier sind alle Umstände, die für die Bewertung wichtig sind zu erfassen, wie z. B. qualitativer Zustand, Beschädigungen, Fremdeigentum, Leasing, Pacht etc.

	Ansager	Aufschreiber	Stichprobe	Invent.verantwortlich
Name				
Datum, Unterschrift				

Bewertungsliste zur Inventur **Jahr**

Anlage 7

Stadt / Gemeinde / Verbandsgemeinde _____

Bewertungslistennummer: _____

Späteste Rückgabe an die Aufnahmeleitung: _____

Inventurbereich: _____

Produktbereich: *

Inventurfeld: _____

Produktgruppe: *

Produkt: *

Pos. Nr.	Inventar-Nr	Bezeichnung	Standort (Raum)	Menge / Einheit	Preis / Einheit	Wert gesamt	Bemerkungen

	Bewertungsbeauftragter	Inventurverantwortlicher
Name		
Datum, Unterschrift		

* Angaben nicht zwingend

10 Begriffsbestimmungen

Rohstoffe	Stoffe, die unmittelbar als Hauptbestandteil in das Fertigprodukt eingehen und dessen Hauptbestandteil sind, z.B. Holz bei der Möbelherstellung
Hilfsstoffe	Stoffe, die ebenfalls in das Fertigprodukt eingehen, aber nur einen untergeordneten Bestandteil darstellen, z.B. Nägel, Leim, Lack
Betriebsstoffe	Stoffe, die nicht unmittelbar in das Fertigprodukt eingehen, aber während der Herstellung verbraucht werden zur Aufrechterhaltung des Betriebsprozesses, z.B. Brennstoffe, Schmiermittel
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

7 Bilanzierung im laufenden Betrieb

7.1 Bilanzwahlrecht (laufender Betrieb) siehe auch Eröffnungsbilanz

7.2 Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten

Die Regelungen des Gebührenrechts (Kann Regelung) bleiben unberührt.

Nach **§ 44 Abs. 3 GemHVO** gehören Zinsen für Fremdkapital nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Diese Regelung entspricht **§ 255 Abs. 3 HGB**. § 255 Abs. 3 HGB wird in der Literatur wie folgt interpretiert.

Voraussetzungen für eine Aktivierbarkeit sind:

- Fremdkapitalzinsen, die mit der Aufnahmen eines Kredits zusammenhängen, der nachweislich in **unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang** mit der Herstellung eines Wirtschaftsgutes steht (vgl. R 33 Abs. 4 EStR)⁹⁰
- **Zurechenbarkeit des aufgenommenen Fremdkapitals in sachlicher und zeitlicher Hinsicht** auf den jeweiligen Herstellungsvorgang, wie z.B. durch eine Objektfinanzierung. Liegt keine Objektfinanzierung vor, so sind an das Kriterium der Zurechenbarkeit strenge Anforderungen in Form anderer Indizien für eine sachliche und zeitliche Zuordnung zu stellen.⁹¹
- Zurechenbarkeit ist bei einem **Objektbezug des Kredites in zeitlicher und sachlicher Hinsicht** gegeben.⁹²

Zu beachten ist auch, dass das Handelsrecht wie das NKHR eine Aktivierung von Finanzierungskosten nur im Zusammenhang mit den Herstellungskosten regelt. In

⁹⁰ Vgl. Horschitz/Gross/Weidner, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, Schäffer Poeschel, Kapitel H 4.2.2.2.8

⁹¹ Vgl. Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens Verlag Vahlen, Kapitel 11.21

⁹² Wirtschaftsprüfer-Handbuch

Bezug zu den Anschaffungskosten lässt die Kommentierung⁹³ eine Aktivierung nur ausnahmsweise zu, wenn das Erwerbs- und das Kreditgeschäft sehr eng miteinander verbunden sind.

Danach wäre eine Zurechenbarkeit in Folge des Gesamtdeckungsprinzips im NKHR bei einer Kommune nicht gegeben, eine Aktivierung dürfte daher nicht erfolgen. Ausnahme: objektbezogene Kredite (z.B. von der Kreditanstalt für Wiederaufbau).

Unter Hinzuziehung der IPSAS bzw. IAS ergibt sich unter bestimmten Umständen eine Möglichkeit der Aktivierung.

Regelung nach IPSAS 5 / IAS 23



Der Regelungsgehalt ist in beiden Standards deckungsgleich, daher wird im weiteren nur auf die Regelungen nach IAS eingegangen.

Nach IAS 23 besteht ein Wahlrecht zwischen der Erfassung der Fremdkapitalkosten in der Ergebnisrechnung (bevorzugte Benchmark-Methode nach IAS 23.7 und 23.10) und der Aktivierung als Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten (Alternativ zulässige Methode nach IAS 23.11 ff).

Voraussetzungen der alternativ zulässigen Methode:

- Finanzierung eines **qualifizierten Vermögenswertes** (Anschaffungsvorgang umfasst einen beträchtlichen Zeitraum; in der Regel mindestens ein Jahr; IAS 23.13)
- **Zweckbezogenheit der Fremdkapitalkosten**, d.h. sie dienen direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes. Dies ist dann der Fall, wenn die Kosten vermieden worden wären, wenn die Ausgaben für den qualifizierten Vermögenswert nicht getätigt worden wären (IAS 23.12, 23.13).

Fall 1: Fremdkapitalaufnahme speziell für die Beschaffung eines bestimmten qualifizierten Vermögenswert. Hier bilden die tatsächlich angefallenen Finanzierungskosten abzüglich etwaiger Anlagerträge aus der vorüber-

⁹³ Beck'scher Bilanzkommentar zum HGB, § 255 HGB Randnr. 501, S. 683, 6. Auflage 2006

gehenden Zwischenanlage dieser Mittel den aktivierungsfähigen Betrag (IAS 23.15).

Fall 2: Zweckgebundene Fremdkapitalaufnahme. Fremdmittel werden allgemein aufgenommen und für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswertes verwendet. Dabei ergibt sich der aktivierungsfähige Anteil der Finanzierungskosten aus den für den qualifizierten Vermögenswert angefallenen Ausgaben multipliziert mit einem gesondert zu berechnenden gewogenen Durchschnittszinssatz (Finanzierungskostensatz = gewogener Durchschnitt der Fremdkapitalkosten für solche Kredite, die während der Periode bestanden haben und nicht speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswertes aufgenommen worden sind ; nicht zu verwechseln mit der Mischzinssatzberechnung im Gebührenrecht und im bisherigen Haushaltsrecht!) (IAS 23.17).

- **Fremdkapitalkosten müssen auf den Zeitraum der Anschaffung entfallen**

Die Aktivierung der Fremdkapitalkosten als Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten eines qualifizierten Vermögenswertes ist dann aufzunehmen, wenn

- a) Ausgaben für den Vermögenswert anfallen
- b) Fremdkapitalkosten anfallen und
- c) Die erforderliche Arbeiten begonnen haben, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.

Beginn der Aktivierung: Ausgaben für den Vermögenswert fallen an, Fremdkapitalkosten fallen an und die erforderlichen Arbeiten haben begonnen (IAS 23.20 – 23.22).

Unterbrechung der Aktivierung: Die Aktivierung der Fremdkapitalkosten ist auszusetzen, wenn die aktive Entwicklung für einen längeren Zeitraum unterbrochen ist (IAS 23.23 – 23.24).

Ende der Aktivierung: alle Arbeiten sind im Wesentlichen abgeschlossen, um den qualifizierten Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten (IAS 23.25 – 23.28)

- **Der Betrag der während einer Periode aktivierten Fremdkapitalkosten darf den Betrag der in der betreffenden Periode angefallenen Fremdkapitalkosten nicht übersteigen.**

Nach IAS 23.16 müssen Anlageerträge aus der Anlage von Fremdfinanzierungsmittel von den angefallenen Fremdkapitalkosten abgezogen werden.

Nach SIC 2 muss bei der Wahl der alternativ zulässigen Methode, diese dann auf alle Fremdkapitalkosten angewandt werden, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung aller qualifizierten Vermögenswerte zugerechnet werden können.

↳ Beispiel Bau eines Rathauses

Grunderwerb:	250.000 €
Notariatskosten, Grundwerbsteuer und Grundbuchgebühren:	50.000 €
	300.000 €

Bauauszahlungen (Bauabschnitt A)	
zum 01.02.2007	1.000.000 €
zum 01.10.2007	500.000 €

Die Gemeinde nimmt zur Finanzierung der ersten Abschlagszahlung zum 01.02.2007 einen Kredit A auf; Laufzeit 01.02.2007 bis zum 31.12.2007, Zinssatz 9 % p.a.

Zum 31.12.2006 bestanden bei der Gemeinde folgende Kreditverbindlichkeiten:

Kredit B	(Laufzeit 3 Jahre) 4 Mio. € Zinssatz 8 % p.a., Zinsen zahlbar jährlich zum 31.12.
Kredit C	(Laufzeit 5 Jahre) 2 Mio. € Zinssatz 6 % p.a., Zinsen zahlbar jährlich zum 31.12.

Berechnung der aktivierungsfähigen Fremdkapitalkosten

	Ausgaben für die Anschaffung	Zeitraum	Zins in %	Finanzierungskosten
Finanzierungskosten				
<u>mit Zweckbindung</u> Gebäude Abschlagszahlung zum 01.02.07	1.000 T €	11 Monate	9,00	82.500,00 €
<u>ohne Zweckbindung</u>				
- Grundstück	300 T €	12 Monate	7,33	21.990,00 €
- Gebäude Abschlagszahlung zum 01.10.07	500 T €	3 Monate	7,33	9.162,50 €
Summe der Aktivierungsfähige Finanzierungskosten				113.652,50 €
Gezahlte Zinsen in 2007				522.500 €
Wertuntergrenze				1.800.000,00 €
Wertobergrenze				1.913.652,50 €
Berechnung des durchschnittlichen Finanzierungskostensatzes für die der Vermögenswert-Anschaffung nicht direkt zurechenbaren Darlehen				
Kreditsumme ohne Zweckbindung 2007	6.000 T €			
Gezahlte Zinsen für Kredite ohne Zweckbindung in 2007				
Kredit B	320 T €		8 % von 4.000 T €	
Kredit C	120 T €		6 % von 2.000 T €	
Summe	440 T €			
Finanzierungskostensatz	7,33 %		440 T € / 6.000 T €	

Auf Grund der oben genannten Voraussetzungen dürfte die Summe der aktivierungsfähigen Fremdkapitalkosten einer Kommune bei Anwendung der alternativen Metho-

de gering ausfallen. Die Kommentierungen zu IAS 23 sprechen hingegen von einer beachtlichen abschlusspolitischen Gestaltungsmöglichkeit. Allerdings würde die Einbeziehung von Fremdfinanzierungskosten in die Anschaffungskosten in der Praxis einen seltenen Ausnahmefall darstellen.

Es stellen sich nun folgende Fragen, die die Kommune beantworten muss:

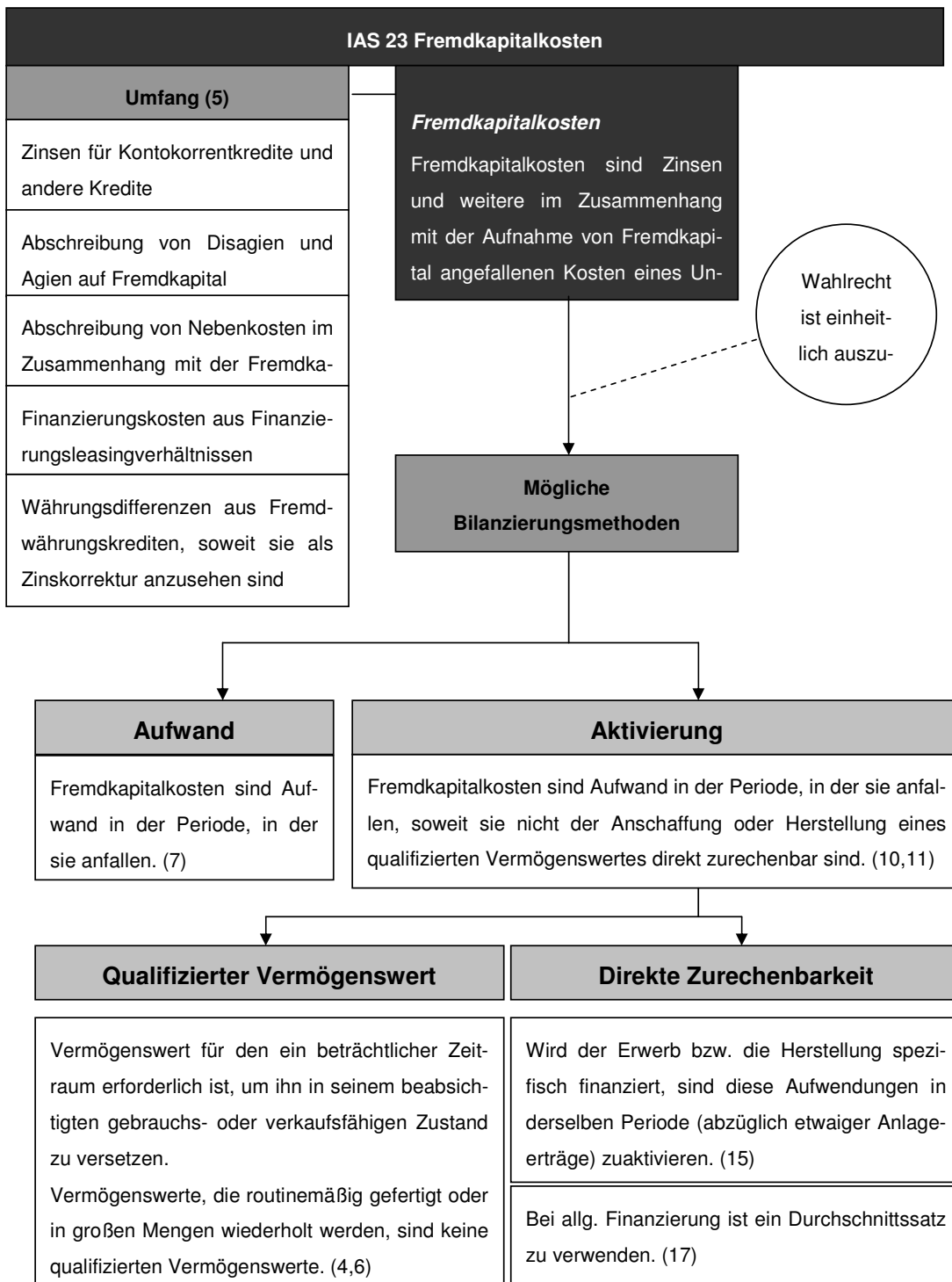
1. Aufbauend auf § 44 Abs. 3 GemHVO Anwendung von § 256 Abs. 3 HGB (und der entsprechenden Kommentierung) oder von IAS 23 / IPSAS 5
2. Bei Anwendung von IAS 23 / IPSAS 5 Wahl zwischen der bevorzugten und der alternativen Methode

Zu Frage 1: Empfohlen wird die Anwendung der IPSAS (bzw. der inhaltsgleichen IAS) als - im Gegensatz zum HGB - spezielles und zukunftssträchtiges Regelwerk für den öffentlichen Sektor.

Zu Frage 2: Mit der Anwendung der alternativ zulässigen Methode ist ein nicht unbedeutender Arbeitsaufwand verbunden (u.a. Berechnung des Finanzierungskostensatz, Berechnung der aktivierungsfähigen Fremdkapitalkosten pro qualifiziertem Vermögenswert, Beachtung des Beginns, der Unterbrechung und des Endes der Aktivierung).

Das Gebührenrecht beliebt von den Regelungen des Neuen Kommunalen Haushaltsrechtes, sowie von den internationalen Rechnungslegungsstandards unberührt (siehe hierzu auch § 14 GemHVO). Dies führt dazu, dass die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie der Umfang der Aktivierung in beiden Rechtsgebieten unabhängig von der Wahl der Methoden auseinander fallen.

Abbildung 12: Fremdkapitalkosten nach IAS 23⁹⁴



⁹⁴ aus KPMG, IFRS visuell, Schaeffer-Peschel 2006

7.3 Wertkorrekturen in der Bilanz (z.B. außerordentliche Abschreibung)

7.4 Rückstellungen (Siehe auch Eröffnungsbilanz)

7.5 Rechnungsabgrenzungen (siehe auch Eröffnungsbilanz)

7.6 Behandlung des Umlaufvermögens (siehe auch Eröffnungsbilanz)

(z.B. Vorräte)

7.7 Aktivierung von Straßenkörper in Neubau- und Erschließungsgebieten

Bei Neubau- oder Erschließungsgebieten kommt es häufiger vor, dass die Straßen inklusive Straßenbeleuchtung vor Fertigstellung des gesamten Baugebiets fertig gestellt sind. Für diese Fälle können die Kosten für die Straßenausstattung (z.B. Beleuchtung) sofort aktiviert werden. Die Kosten der Straßenherstellung werden auf das Aktivkonto Anlagen im Bau gebucht und erst mit Fertigstellung des Teilgebiets aktiviert, d.h auf das entsprechende Aktivkonto umgebucht.

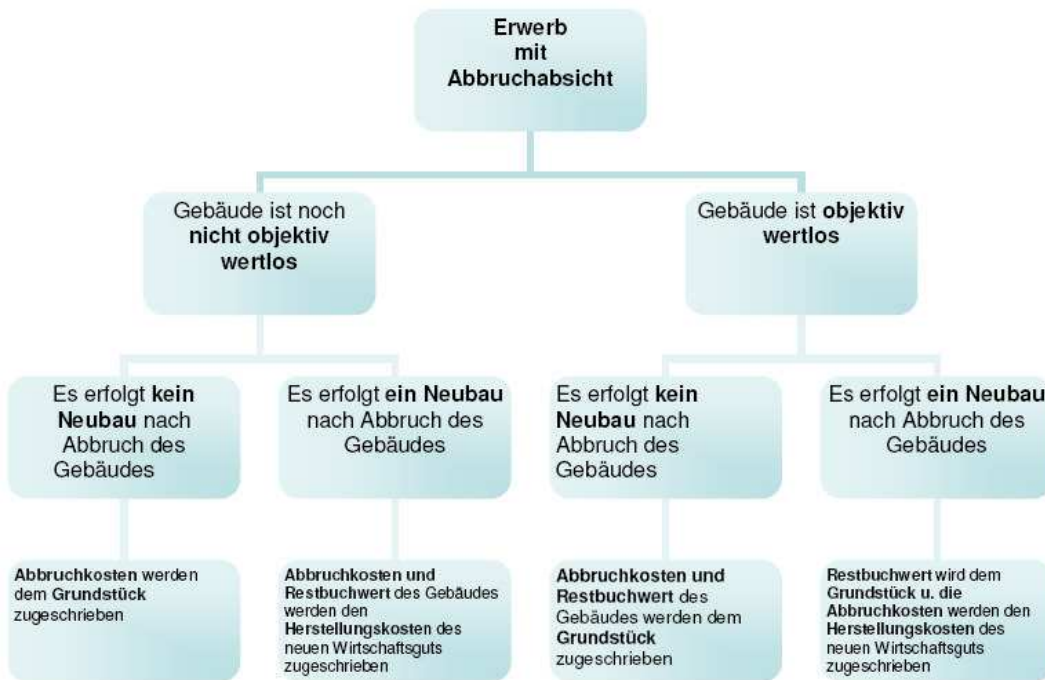
Die vorliegenden Straßenkosten enthalten Ausstattungskosten und die Herstellungskosten des Straßenkörpers. Um die Kosten auseinander zu rechnen, kann eine prozentuale Aufteilung vorgenommen werden. Z.B. 80 % Straßenherstellkosten und 20 % Ausstattung. Der prozentuale Anteil ist je Kommune festzulegen.

Wählt man diese Vorgehensweise ist mit einem erhöhten Nachbearbeitungsaufwand für die Korrekturen zu rechnen.

7.8 Gebäudeabbrüche

Hier ist bei der Bewertung auf Steuerrecht abzuheben und in ⁹⁵4 Fallbeispiele zu unterscheiden:

a. Erwerb mit Abbruchabsicht



b. Erwerb ohne Abbruchabsichten

Bei einem Erwerb eines bebauten Grundstücks ohne Abbruchabsichten sind die Abbruchkosten und der Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln.

c. Abbruch eines selbst errichteten Gebäudes

Wird ein Gebäude, welches von der Kommune selbst errichtet wurde oder schon längere Zeit im Eigentum der Kommune steht, abgerissen, so sind im Jahr des Abbruchs die Abbruchkosten und der Restwert des Gebäudes sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Dies gilt unabhängig davon, ob das Gebäude technisch oder wirtschaftlich verbraucht war und ob ein neues Gebäude oder sonsti-

⁹⁵ Quelle: Beck Steuerlexikon, LexisNexis Betriebsbibliothek, Haufe Steuer Office Themenlexikon

ges Wirtschaftsgut errichtet wird.

Abbruchabsicht: Eine Abbruchabsicht wird widerlegbar vermutet, wenn mit dem Abbruch innerhalb von 3 Jahren nach dem Erwerb (Abschluss des Kaufvertrages und nicht erst Grundbucheintragung) begonnen wird.

8 Konzernrichtlinie

Das Thema Konzernrichtlinie wird noch bearbeitet.

9 Anlagen

Im nachfolgenden finden Anlagen auf die im Text verwiesen wurde.

9.1 Anlage : Bewertungslexikon

Abnutzbares Wirtschaftsgut

Das Anlagegut muss einem Werteverzehr unterliegen.

Abschreibung

Betrag, der bei Vermögensgegenständen die eingetretenen Wertminderungen erfassen soll und der dementsprechend als Aufwand bzw. in der Kostenrechnung als Kosten angesetzt wird.

Aktiva

Summe des Anlagevermögens, des Umlaufvermögens und der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, die auf der linken Seite der Bilanz aufgeführt werden. Die Aktiva zeigen die konkrete Verwendung der eingesetzten finanziellen Mittel. Das buchhalterische Verfahren zur Erfassung der Aktiva wird als Aktivierung bezeichnet. Gegensatz: Passiva

Anschaffungskosten (gemäß § 44 Abs. 1 GemHVO)

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

Zu den Anschaffungskosten gehören der Kaufpreis und die aufgewendeten Nebenkosten (z.B. Kosten für den Abtransport, die Montage und Verpackungskosten).

Baumaßnahmen

Es ist zu unterscheiden zwischen den Ausgaben für Investitionen (Herstellungsaufwand) und den Ausgaben für die Unterhaltung (Erhaltungsaufwand). Grenzfälle können nach den Regeln in R 21.1 der Einkommensteuer-Richtlinie (EstR) 2005 behandelt werden. Die Kosten für die Unterhaltung sind als ordentliche Aufwendungen im Ergebnishaushalt bzw. der Ergebnisrechnung zu veranschlagen bzw. zu verbuchen. Die Investitionen sind als Zugang beim Sachanlagevermögen zu behandeln (zu aktivieren). Die Kosten für Entwurfsbearbeitung und Bauleitung sind Nebenkosten der Baumaßnahme.

Bauwerk/Gebäude

Ein Bauwerk ist als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen oder Sachen durch

räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist.

Der Begriff des Gebäudes setzt nicht voraus, dass das Bauwerk über die Erdoberfläche hinausragt. Auch unter der Erd- oder Wasseroberfläche befindliche Bauwerke können Gebäude im Sinne des Bewertungsgesetzes sein.

Bebaute Grundstücke (§ 74 Bewertungsgesetz)

Bebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Abs. 2 und 3 BewG bezeichneten Grundstücke. Wird ein Gebäude in Bauabschnitten errichtet, so ist der fertig gestellte und bezugsfertige Teil als benutzbares Gebäude anzusehen.

Betriebsvorrichtung

Betriebsvorrichtungen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören und mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Sie stehen also in einer besonderen Beziehung zum ausgeübten Betrieb.

Betriebsvorrichtungen sind aufgrund der Regelungen des Steuerrechts immer separat mit eigener Nutzungsdauer zu erfassen. Sie werden nicht dem Gebäude zugeordnet.

Beispiele: Lastenaufzug, Autoaufzüge in Parkhäusern, spezieller Bodenbelag in Turnhallen, Klimaanlage für Serverraum,...

Bewertung

Unter Bewertung versteht man die Zuordnung einer Geldgröße auf bestimmte Güter oder Handlungsalternativen. Höhe und Art des Wertansatzes hängen vom Zweck der Bewertung ab.

Erfahrungswerte

Erfahrungswerte sind Werte, die mit den tatsächlichen Anschaffungskosten vergleichbar sind und aufgrund mehrjähriger Sammlung von Werten entstehen und als Alternative herangezogen werden können.

Erhaltungsaufwand (Instandhaltungsaufwand)

Aufwendungen für die Unterhaltung (Erhaltungsaufwand) dienen unabhängig von ihrer Größenordnung dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten; sie sind im Ergebnishaushalt zu veranschlagen.

Hauptmerkmal dieser Aufwendungen ist, dass sie durch die gewöhnliche Nutzung des Wirtschaftsguts veranlasst werden und (wenigstens in gewissen Zeitabständen) regelmäßig wiederkehren.

Fremdkapitalkosten

Fremdkapitalkosten sind Zinsen und weitere im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital anfallende Kosten (z.B. Kreditbeschaffungskosten wie ein Auszahlungsabschlag–Disagio, ein Rückzahlungsaufschlag–Agio, Bereitstellungsgebühren, Vermittlungsprovisionen, einmalige und laufende Verwaltungskosten). Ist der Rückzahlungsbetrag eines Kredits höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert und auf die Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden (§ 48 Abs. 3 GemHVO)

Gebäude

Siehe Bauwerk

Gebäudebestandteil

Gebäudebestandteile sind vereinfacht gesagt, alle Dinge, die im Gebäude der Bequemlichkeit von Personen, die darin arbeiten, dienen. Gebäudebestandteile werden dem Gebäude zugeschrieben und somit nach der Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben.

Beispiele: Personenaufzug, Heizungsanlage, Klimaanlage in Büroräumen,...

Geringwertiges Wirtschaftsgut

Ein geringwertiges Wirtschaftsgut ist ein bewegliches abnutzbares Gut des Anlagevermögens bis zu einem Wert von 410 Euro (netto), das selbständig nutzbar ist. Das Wirtschaftsgut kann im Anschaffungsjahr aktiviert und gleich wieder zu 100 % abgeschrieben werden oder sofort als Aufwand verbucht werden.

Herstellung

Herstellung ist die Schaffung eines bisher noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts. Eine Herstellung liegt immer vor, wenn der Betreffende das Wirtschaftsgut auf eigene Rechnung und Gefahr herstellt oder herstellen lässt.

Herstellungskosten allgemein (gemäß § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO)

Herstellungskosten sind die Ausgaben, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlage-

vermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, eingerechnet werden. Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Herstellungskosten beim Straßenbau

Zu den Herstellungskosten beim Straßenbau gehören die Ausgaben für Erneuerungs-, Um-, Aus- und Neubauvorhaben.

Erneuerungsbauvorhaben dienen vorwiegend dem Deckenbau und verändern die bestehende Linienführung der Straße im Grund- und Aufriss nicht oder nur unwesentlich, so dass eine Ausführung ohne ausführliche Entwurfsunterlagen möglich ist.

Die Arbeiten müssen deutlich über das Ausmaß einer Unterhaltungs- und Instandsetzungsarbeit hinausgehen.

Um-, Aus- und Neubauvorhaben setzen die Bearbeitung ausführlicher Bauentwürfe bezüglich Grund- und Aufrissgestaltung oder konstruktive Durchbildung voraus.

Zur Abgrenzung Erneuerungs-, Um-, Aus- und Neubauvorhaben können auch die Ausführungen der RStO 01 herangezogen werden. Diese finden sie in der *Anlage*.....dieses Bilanzierungsleitfadens.

Passiva

Summe von Eigenkapital einschließlich Rücklagen sowie von Rückstellungen und weiteren Verbindlichkeiten und passiven Rechnungsabgrenzungsposten, die auf der rechten Seite der Bilanz aufgeführt werden. Die Passivseite einer Bilanz gibt somit Auskunft über die Mittelherkunft.

Selbständige Nutzung

Ein Wirtschaftsgut ist nicht selbständig nutzbar, wenn

- es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und
- die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind
- dies gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann

Wirtschaftsgüter, die nicht technisch aufeinander abgestimmt sind, sind degegen selbständig nutzungsfähig und daher selbständige Wirtschaftsgüter.

Straßenkörper gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 Straßengesetz Baden-Württemberg (StrG BW)

Zum Straßenkörper gehören Straßenuntergrund, -unterbau, -decke, Dämme, Gräben, Entwässerungsanlagen, Böschungen, Stützmauern, Durchlässe, Fahrbahnen, Haltestellenbuchten, Geh- und Radwege, Parkplätze, Trenn-, Seiten-, Rand- und Sicherheitsstreifen, Materialbuchten und Lärmschutzanlagen.

Straßenzubehör gemäß § 2 Abs. 3 Straßengesetz Baden-Württemberg (StrG BW)

Unter Zubehör fallen Verkehrszeichen, Parkleitsysteme, Schilderbrücken, Verkehrsanlagen, Beleuchtung aller Art und Bepflanzungen auf dem Straßenkörper.

Unbebautes Grundstück (§ 72 Bewertungsgesetz)

Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden. Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugfertigkeit. Befinden sich auf dem Grundstück Gebäude, deren Zweckbestimmung und Wert gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert der Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung sind, so gilt das Grundstück als unbebaut.

Vermögen

Vermögen ist die Summe aller geldwerten Rechte einer Person. Dazu gehören Anlagekapital, das Umlaufvermögen sowie alle sonstigen Rechte, die einen in Geld ausdrückbaren Wert haben.

Wirtschaftliches Eigentum

Die Gemeinde darf bzw. muss Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz (nur) ausweisen, wenn bzw. soweit sie ihr nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zuzurechnen sind. In aller Regel sind Wirtschaftsgüter dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Steht die tatsächliche Sachherrschaft und Nutzungsmöglichkeit dagegen bei wirtschaftlicher Betrachtung einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zu, so wird dieser andere als wirtschaftlicher Eigentümer bezeichnet und ist diesem das Wirtschaftsgut zuzurechnen. § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO enthält insoweit eine allgemeine Definition des wirtschaftlichen Eigentums: „Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirt-

schaftsgut zuzurechnen.“

Im Regelfall stimmen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum überein. Soweit dies jedoch nicht zutrifft, hat das wirtschaftliche Eigentum für die Frage der Zuordnung und Bilanzierung Vorrang. Beispielsweise hat die Gemeinde ein von ihr erworbenes Grundstück bereits vor der Grundbucheintragung zu bilanzieren, wenn zu ihren Gunsten eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch eingetragen worden ist und nach dem Kaufvertrag mit der Übergabe Besitz, Nutzungen und Lasten auf sie übergegangen sind. Ab dem wirtschaftlichen Anschaffungszeitpunkt liegt wirtschaftliches Eigentum bei der Gemeinde vor. Auch bei bestimmten Leasing-Gestaltungen kann die Gemeinde als Leasing-Nehmerin wirtschaftliche Eigentümerin des Leasing-Gegenstands sein.


9.2 Anlage : Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte (wird noch überarbeitet)

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte-	HGB			EStR			IFRS			GemHVO			Erläuterungen (in Stichworten)
	§ 255 Abs. 2 und 3 HGB			R 33 EStR			IAS 2, 16, 23, 38			§ 44 Abs. 2 und 3 GemHVO			
Kostenart	Aktivierungspflicht	Wahlrecht (aktivierbar)	Verbot (nicht aktivierbar)	Aktivierungspflicht	Wahlrecht (aktivierbar)	Verbot (nicht aktivierbar)	Aktivierungspflicht	Wahlrecht (aktivierbar)	Verbot (nicht aktivierbar)	Aktivierungspflicht	Wahlrecht (aktivierbar)	Verbot (nicht aktivierbar)	
Einzelkosten													
- Materialeinzelkosten (Fertigungsmaterial, Rohstoffe) einschließlich unechter Gemeinkosten	Pflicht § 255 II Satz 2 HGB			Pflicht § 5 I Satz 1 EstG i.V.m. § 255 II Satz 2 HGB R 33 I und II EStR			Pflicht IAS 2.10 2.12 16.16 16.17			Pflicht			Werkstoffe, die unmittelbar für die Herstellung verbraucht werden und dem einzelnen Erzeugnis direkt zugerechnet werden können (v.a. Rohstoffe, selbsterstellte oder von Dritten bezogene Halb- und Fertigteile, Hilfsstoffe soweit zuordenbar, Lohnveredelungen, wieder-

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB		EStR R 33 EStR		IFRS IAS 2, 16, 23, 38		GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO		Erläuterungen (in Stichworten)
									verwendbare Abfälle, Kosten der Warenumschließung (Innenverpackung)); Ansatz des aktivierungspflichtigen Fertigungsmaterials zu AHK.
- Fertigungseinzelkosten (insb. Fertigungslöhne) einschließlich unechter Gemeinkosten	Pflicht § 255 II Satz 2 HGB		Pflicht § 5 I Satz 1 EstG i.V.m. § 255 II Satz 2 HGB R 33 I und II EStR		Pflicht IAS 2.10 2.12 16.16 16.17		Pflicht		v.a. Fertigungslöhne , der Arbeitskräfte, die unmittelbar in der Fertigung tätig sind und die dem einzelnen Erzeugnis direkt zugerechnet werden können (incl. Aufwendungen für Überstunden, Zuschläge, Prämien, Sozialleistungen und Sozialversicherungsbeiträge) z.B. Arbeiter im Bauhof,

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB			EStR R 33 EStR			IFRS IAS 2, 16, 23, 38			GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO			Erläuterungen (in Stichworten)
													die unmittelbar an der Herstellung des Erzeugnisse beteiligt sind.
- Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht § 255 II Satz 2 HGB			Pflicht § 5 I Satz 1 EstG i.V.m. § 255 II Satz 2 HGB R 33 I und II EStR			Pflicht IAS 2.10 2.12 16.16 16.17			Pflicht			Besondere Einzelkosten (z.B. Kosten der Fertigung von Modellen und Spezialwerkzeuge, Entwurfskosten, Vorrichtungen, Patent- und Lizenzgebühren, soweit sie unmittelbar zur Fertigung aufgewendet werden und nicht zu den allg. Verwaltungskosten zu rechnen sind.)
Gemeinkosten													
- angemessene Teile der notwendigen (fixen und variablen) Materi-	Wahlrecht			Pflicht R 33 I,			Pflicht IAS			Wahlrecht			Insbesondere - Kosten für Transport


Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte-	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB		EStR R 33 EStR		IFRS IAS 2, 16, 23, 38		GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO		Erläuterungen (in Stichworten)
allgemeinkosten bezogen auf den Zeitraum der Herstellung*	§ 255 II Satz 3 HGB		II und III EStR		2.12 2.13		(Yellow box with red border)		<ul style="list-style-type: none"> - Kosten der Lagerung, Verwahrung, Annahme und - Ausgabe der Werkstoffe - Kosten für Prüfung des Fertigungsmaterials - Kosten der Versicherung des Materials - Kosten der Lagerbuchführung - Kosten der Bewachung des Materials - Abnahmekosten des Materials
- angemessene Teile der notwendigen (fixen und variablen) Fertigungsgemeinkosten bezogen auf den Zeitraum der Herstellung *	Wahlrecht § 255 II Satz 3 HGB		Pflicht R 33 I, II und III EStR		Pflicht IAS 2.12 2.13		Wahlrecht		Im Allgemeinen: <ul style="list-style-type: none"> - Gehälter/Löhne für Werkstattangehörige, Zeichner, Techniker, Betriebsbuchhalter, Ar-

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte-	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB		EStR R 33 ESrR		 IFRS IAS 2, 16, 23, 38		GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO		Erläuterungen (in Stichworten)
									<ul style="list-style-type: none"> - beitsvorbereiter, Materialprüfer, Betriebsingenieure, technische Leiter, Konstrukteure - Hilfslöhne für Transport, Reinigung, Arbeitsvorbereitung, Abfallbeseitigung, Pförtnerdienst - Löhne für Anlernlinge - gesetzl./freiwillige soziale Aufwendungen der o.g. Löhne/Gehälter - Brennstoff-/Energiekosten - Kosten für Hilfsstoffe (soweit nicht zuordenbar)/Betriebsstoffe/Werkzeuge - Pflege-

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte-	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB		EStR R 33 EStR		IFRS IAS 2, 16, 23, 38		GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO		Erläuterungen (in Stichworten)
									/Instandhaltungskosten - Fertigungskontrolle - Kosten der Sachversicherungen (für Anlagen der Fertigung), Post- und Fernmeldegebühren - Kosten für Modelle etc., soweit keine Sondeinzelkosten
- Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung einschl. Materialbereich veranlasst ist	Wahlrecht § 255 II Satz HGB planmäßige AfA nach § 253	Verbot Außerplanmäßige AfA nach § 253 II S. 3 HGB	Pflicht R 33 I, II und III Lineare AfA	Wahlrecht R 33 III S. 2 und 3 EstR Lineare oder de-	Verbot R 33 III S. 4 u. 5 EstR Sonderabschreibungen, erhöhte Abset-	Pflicht IAS 2.12 2.13	Verbot Außerplanmäßige AfA	Wahlrecht	Im Materialbereich: z.B. AfA für Lagergebäude, Behälter, Silos, Regale, PC, Einrichtungsgegenstände im Fertigungsbereich: z.B. AfA für Gebäude, Maschinen, Förderbänder, PC, Aufzüge, Einrichtun-


Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB		EStR R 33 EStR		IFRS IAS 2, 16, 23, 38		GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO		Erläuterungen (in Stichworten)
	II Satz 1 HGB (line- rae, degres sive oder Leistu- ngs- abschr . auf der Grund- lage von AHK)		gres- sive Afa, wenn bilan- ziell degres sive Afa ange- setzt wurde	zung, Teilwert- abschr.					gen
- Verwaltungskosten des Mate- rial- und Fertigungsbereichs	Wahl- recht		Pflicht R 33 I,		Pflicht IAS			Wahl- recht	Verwaltungskosten, mit unmittelbarer Nähe zum

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB		EStR R 33 EStR		IFRS IAS 2, 16, 23, 38		GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO		Erläuterungen (in Stichworten)			
		§ 255 II Satz 3 HGB	II und III EStR			2.12 2.13						Material- und Fertigungsbereich z.B.: - Kosten der Einkaufsabteilung - Löhne für Auszubildende - technische Verwaltung (Lagerverwaltung, Arbeitsvorbereitung, Fertigungskontrolle)
- allgemeine Verwaltungskosten		Wahlrecht § 255 II Satz 4 HGB		Wahlrecht R 33 IV EStR		Anteilig Pflicht IAS 2.12 und 2.16c (nur soweit produkt-		Verbot soweit nicht produktionsbezogen			Verbot	insbesondere: - Geschäfts- und kfm. Leitung - (Kosten der Steuerung und Steuerungsunterstützung) - Betriebsrat (Personalrat)

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte-	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB	EStR R 33 EStR	 IFRS IAS 2, 16, 23, 38	GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO	Erläuterungen (in Stichworten)
			tions- bezo- gen)		<ul style="list-style-type: none"> - Personalbüro (Personalamt) - Nachrichtenwesen - Ausbildungswesen - Rechnungswesen (Kämmerei und Kasse) - betriebl. Feuerwehr, Werkschutz - Grundstücksverwaltung - Brennstoffe, Energie, Instandhaltung u. Reinigung - Reisetätigkeit - Vers./Gebühren/ Beiträge - Rechts- und Steuerberatung (Kosten des Rechtsamtes) - Afa der Gebäude, Anlagen und Einrichtung

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte-	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB		EStR R 33 EStR		IFRS IAS 2, 16, 23, 38		GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO		Erläuterungen (in Stichworten)
									gen, die der Verwaltung dienen (z.B. AfA des Rathauses) - Porto- /Fernmeldegebühren
- Kosten für freiwillige soziale Leistungen	Pflicht bei Produktionsbezug	Wahlrecht § 255 II Satz 4 HGB	Pflicht bei Produktionsbezug	Wahlrecht R 33 IV EStR	Anteilig Pflicht (nur soweit produktionsbezogen)		Verbot soweit nicht produktionsbezogen		Verbot z.B.: - Jubiläumsgeschenke - freiwillige Weihnachtswendungen - Wohnungsbeihilfen, - Arbeitgeberdarlehen
- Kosten für soziale Einrichtungen	Pflicht bei Produktionsbezug	Wahlrecht § 255 II Satz 4 HGB	Pflicht bei Produktionsbezug	Wahlrecht R 33 IV EStR	Anteilig Pflicht (nur soweit produktionsbezogen)		Verbot soweit nicht produktionsbezogen		Verbot z.B.: - Kantinen - Sporteinrichtungen - Ferienerholungsheime

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte-	HGB			EStR			IFRS			GemHVO			Erläuterungen (in Stichworten)
	§ 255 Abs. 2 und 3 HGB			R 33 EStR			IAS 2, 16, 23, 38			§ 44 Abs. 2 und 3 GemHVO			
- Kosten für die betriebliche Altersversorgung	Pflicht bei Produktionsbezug	Wahlrecht § 255 II Satz 4 HGB		Pflicht bei Produktionsbezug	Wahlrecht R 33 IV EStR		Anteilig Pflicht (nur soweit produktionsbezogen)		Verbot soweit nicht produktionsbezogen			Verbot	z.B: - Direktversicherungen - Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen - Pensionsrückstellungen
- Ertragssteuern													



Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB			EStR R 33 EStR			 IFRS IAS 2, 16, 23, 38			GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO			Erläuterungen (in Stichworten)
Steuern vom Einkommen			<i>Verbot</i>			<i>Verbot</i> R 33 V insb. S. 4 EStR Est, KSt, SozZ, Vst, USt, Zölle u. Ver- brauch- steuern			<i>Verbot</i>				
Gewerbesteuer			<i>Verbot</i>		<i>Wahlrecht</i> R 33 V Satz 2 EStR Soweit sie auf			<i>Verbot</i>					


Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte	HGB			EStR			IFRS			GemHVO			Erläuterungen (in Stichworten)
	§ 255 Abs. 2 und 3 HGB			R 33 EStR			IAS 2, 16, 23, 38			§ 44 Abs. 2 und 3 GemHVO			
					den Ge- werbe- ertrag entfällt								
- Verwaltungskosten des Vertriebsbereiches (siehe unten)			Verbot			Verbot			Verbot				
- Fremdkapitalkosten (Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird)		Wahlrecht § 255 III HGB soweit die Zinsen auf den	Verbot für andere Zinsen Finanz./ Geld- besch- Kosten		Wahlrecht R 33 IV Satz 1 ESTR	Verbot R 33 IV S. 1 EstR u. H 33 EstH Zinsen Fremd- kapital		Wahlrecht IAS 23.13 -23.18 Nach der Alter- nativ- me-			Wahlrecht § 44 III GemH VO		

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB			EStR R 33 EStR			IFRS IAS 2, 16, 23, 38			GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO			Erläuterungen (in Stichworten)
		Zeit- raum der Her- stel- lung entfal- len	kalk. Zinsen Eigen- kapital			Finanz./ Geld- besch- Kosten kalk. Zinsen Eigen- kapital Unter- nehmer- lohn		thode für quali- fying assets					
Forschungs- und Entwicklungskosten													
- Grundlagenforschung			Verbot § 248 II HGB			Verbot			Verbot IAS 38.54			Verbot	- Forschungsaufwendungen - wesentliche Weiterentwicklungen
- Kosten der Neuentwicklung			Verbot § 248 II			Verbot	Pflicht IAS						- Neuentwicklungen - Aufwendungen für

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte-	HGB			EStR			IFRS			GemHVO			Erläuterungen (in Stichworten)
	§ 255 Abs. 2 und 3 HGB			R 33 EStR			IAS 2, 16, 23, 38			§ 44 Abs. 2 und 3 GemHVO			
			HGB				38.57						Entwürfe
- Kosten der Weiterentwicklung		Wahlrecht		Pflicht			Anteilig Pflicht IAS 38.57						- Aufwendungen für die ständige Verbesserung des Produktionsprozesses
Vertriebskosten													
- Vertriebskosten			Verbot § 255 II Satz 6 HGB			Verbot § 5 I Satz 1 EStG i.V.m. § 255 II S. 6 HGB			Verbot IAS 2.16d			Verbot	Vertriebsgemeinkosten: - Lagerung der fertigen Erzeugnisse - Werbung und Versand - Verkaufslizenzen - Garantieleistungen - Verbrauchssteuern - Nicht abzugsfähige Umsatzsteuer Einzelkosten des Vertriebs: - Handelsvertreter - Werbung für bes. Pro-

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB			EStR R 33 EStR			IFRS IAS 2, 16, 23, 38			GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO			Erläuterungen (in Stichworten)
													dukt - Ausgangsfrachten - Außenverpackung Sondereinzelkosten des vertriebs: - -Kosten der Auftrags- erlangung, die nicht zugleich der Ferti- gungsvorbereitung die- nen und das Angebot nicht zu einem Auftrag geführt hat.
	Unter- grenze	Ober- gren- ze		Unter- gren- ze	Ober- gren- ze		Unter- grenze	Ober- gren- ze		Unter- grenze	Ober- gren- ze		
Erläuterung													

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzierungswahlrechte	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB	EStR R 33 EStR	 IFRS IAS 2, 16, 23, 38	GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO	Erläuterungen (in Stichworten)
* angemessene Teile der Gemeinkosten	= unter Beachtung der GoB, normalerweise anfallende Kosten, bei normaler Produktion, die das normale Maß nicht überschreiten.				
* unangemessene Teile der Gemeinkosten	= betriebsfremde, periodenfremde und ungewöhnlich hohe Kosten (z.B. in Folge Katastrophen, schlechter Auslastung, Abschreibungen stillgelegter Produktionsanlagen, Rückgang der Produktivität, nicht aber betriebs- und branchenübliche Leerkosten) werden nicht aktiviert. Aktivierung der Nutzkosten (Teil der fixen Kosten, der auf die Genutzte Kapazität entfällt). Keine Aktivierung von Leerkosten (Teil der fixen Kosten, der auf die nicht genutzte Kapazität (offensichtliche Unterbeschäftigung) entfällt), wobei eine Normalbeschäftigung von mind. 70 % der maximalen Kapazität zu Grunde zu legen ist, d.h. dass erst Leerkosten bei einer tatsächlichen Beschäftigung von unter 70 % zu eliminieren sind. Diese Leerkosten sind als Aufwand der jeweiligen Periode zu behandeln. Zeitlicher Bezug: Herstellungskosten fallen auf den Zeitraum der Herstellung an				
* notwendige Gemeinkosten	= keine enge Auslegung, abhängig vom subjektiven Standpunkt der Unternehmensleitung				
	 IFRS/IAS/IPSAS-kompatible Auslegung der GemHVO				

Herstellungskosten - Bestandteile und Bilanzie- rungswahlrechte-	HGB § 255 Abs. 2 und 3 HGB	EStR R 33 EStR	 IFRS IAS 2, 16, 23, 38	GemHVO § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO	Erläuterungen (in Stichworten)
<i>Literatur</i>	Horschitz/Gross/Weidner Bilanzsteuerrecht und Buchführung Schäffer-Poeschel, 2000, ISBN 3-7910-1455-2, Kapitel H 4. Herstellungskosten und ihre Ermittlung				
	Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen IDW-Verlag, 2003. ISBN 3-8021-1086-2, Kapitel V Die Bilanzierung des Anlagevermögens				
	Coenenberg Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse Schäffer-Poeschel, 2005, ISBN –13: 978-3-7910-2378-6, Kapitel 2 Basiselemente der Bilanzierung				

9.3 Anlage: Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

9.3.1 GemHVO

In der GemHVO sind nur wenige Anhaltspunkte zur Unterscheidung dieser Begriffe vorhanden:

- § 44 GemHVO enthält die Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten
- In § 61 Nr. 4. GemHVO werden Baumaßnahmen definiert:
„Neu-, Erweiterungs- und Umbauten sowie die Instandsetzung von Bauten, soweit sie nicht der Unterhaltung baulicher Anlagen dient;“
- Nach § 61 Nr. 16 GemHVO sind Investitionen **„Auszahlungen für die Veränderung des Sach- und Finanzvermögens;“**

9.3.2 Bisheriges Gemeindewirtschaftsrecht

In der bisher noch geltenden **VwV Gliederung und Gruppierung**⁹⁶ wurde Näheres ausgeführt:

- Bewegliche Sachen des Anlagevermögens

Ausgaben für die Anschaffung oder Herstellung beweglicher Sachen sind im Vermögenshaushalt bei Untergruppe 935 auszuweisen, wenn sie für den einzelnen Gegenstand (Wirtschaftsgut) mehr als 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) betragen und der Gegenstand selbständig bewertungs- und nutzungsfähig ist.

Übersteigen die Ausgaben für den einzelnen Gegenstand 410 Euro nicht, so sind sie dennoch dem Vermögenshaushalt zuzuordnen, wenn es sich um die Beschaffung von technisch oder wirtschaftlich miteinander verbundenen Wirtschaftsgütern handelt, die von ihrer Bestimmung her nur in dieser Verbindung genutzt werden, und der gesamte Betrag über der Grenze von 410 Euro liegt.

⁹⁶ Die Aussagen beziehen sich auf die gültige kamerale Gemeindeordnung, Gemeindehaushaltsordnung und VwV Gliederung und Gruppierung vom August 2006.

Dabei ist in der Regel nicht nach Erst-, Ersatz- und Ergänzungsbeschaffung zu unterscheiden. Ausgaben für die notwendige Erstausrüstung sollten grundsätzlich dem Vermögenshaushalt zugeordnet werden; dasselbe gilt, wenn der Bestand an beweglichem Vermögen wesentlich aufgestockt wird.

Vorräte an Verbrauchsmitteln gehören in der Regel nicht zu den beweglichen Sachen des Anlagevermögens.

Für den dem Verwaltungshaushalt zuzuordnenden Erhaltungsaufwand gelten die Abgrenzungskriterien, die unter dem folgenden Punkt Baumaßnahmen aufgeführt sind, entsprechend.

- **Baumaßnahmen**

Es ist zu unterscheiden zwischen den Ausgaben für Investitionen (Herstellungsaufwand) und den Ausgaben für die Unterhaltung (Erhaltungsaufwand). Grenzfälle sind grundsätzlich nach den Regeln in Abschnitt 157 der Einkommensteuer-Richtlinien zu behandeln. Die Ausgaben für die Unterhaltung sind im Verwaltungshaushalt bei den Gruppen 50 und 51, die Ausgaben für Investitionen im Vermögenshaushalt bei den Gruppen 94, 95 und 96 nachzuweisen. Die Kosten für Entwurfsbearbeitung und Bauleitung sind dem Bauvorhaben zuzuordnen.

- **Herstellungsaufwand bei Hochbauten**

Ausgaben für Investitionen (Herstellungsaufwand) liegen vor, wenn durch eine Baumaßnahme neues Sachvermögen geschaffen oder vorhandenes vermehrt wird. Nach der Fertigstellung eines Gebäudes ist der Herstellungsaufwand anzunehmen, wenn etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes geschaffen wird. Das ist zum Beispiel der Fall bei Aufwendungen für einen Anbau, für den Einbau einer Fahrstuhlanlage, für den Ausbau des Dachgeschosses und für die Aufteilung von Großwohnungen in Kleinwohnungen.

Aufwendungen für die Erneuerung von bereits in den Herstellungskosten eines Gebäudes enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen sind nur dann als Herstellungskosten des Gebäudes zu behandeln, wenn sie so artverschieden sind, dass die Baumaßnahme nach der Verkehrsanschauung nicht mehr in erster Linie dazu dient, das Gebäude in seiner bestimmungsmäßigen Nutzungsmöglichkeit zu erhalten, sondern etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes zu schaffen.

Herstellungsaufwand liegt in diesen Fällen nur vor, wenn das Gebäude durch

die Baumaßnahme wesentlich in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen erheblich verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus deutlich verbessert wird.

Eine deutliche Verbesserung ist nicht schon deswegen anzunehmen, weil mit notwendigen Erhaltungsmaßnahmen **eine dem** technischen Fortschritt entsprechende übliche Modernisierung verbunden ist (z. B. Einbau einer Zentralheizung anstelle von Kohleöfen).

Fallen in engem räumlichen und zeitlichen Zusammenhang mit Herstellungsaufwand Ausgaben an, die sonst als Erhaltungsaufwand angesehen werden, so können diese, wenn sie unerheblich sind, wegen des wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs dem Herstellungsaufwand zugerechnet werden.

- **Herstellungsaufwand beim Straßenbau und bei sonstigen Tiefbaumaßnahmen**

Zum Herstellungsaufwand beim Straßenbau gehören die Ausgaben für Erneuerungs-, Um-, Aus- und Neubauvorhaben.

Erneuerungsbauvorhaben dienen vorwiegend dem Deckenbau und verändern die bestehende Linienführung der Straße im Grund- und Aufriss **nicht oder** nur unwesentlich, so dass eine Ausführung ohne ausführliche Entwurfsunterlagen möglich ist.

Die Arbeiten müssen deutlich über das Ausmaß einer Unterhaltungs- und Instandsetzungsarbeit hinausgehen. Um-, Aus- und Neubauvorhaben setzen die Bearbeitung ausführlicher Bauentwürfe bezüglich Grund- und Aufrissgestaltung oder konstruktive Durchbildung voraus.

Beispiele und Einzelheiten der Abgrenzung des Herstellungs- vom Erhaltungsaufwand beim Straßenbau sind in dem „Ausgabenblatt für Erneuerungsbauvorhaben“ der vorläufigen Buchungsanweisung für Bundesfernstraßen vom 2. Januar 1976 (VkBf. S. 136) enthalten.

Bei anderen Tiefbaumaßnahmen ist die Abgrenzung entsprechend vorzunehmen.

- **Erhaltungsaufwand**

Ausgaben für die Unterhaltung (Erhaltungsaufwand) dienen unabhängig von ihrer Größenordnung dazu, das Grundstück in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten; sie sind im Verwaltungshaushalt zu veranschlagen.

Hauptmerkmal dieser Ausgaben ist, dass sie durch die gewöhnliche Nutzung des Grundstücks veranlasst werden und (wenigstens in gewissen Zeitabständen) regelmäßig wiederkehren.

9.3.3 HGB

Im Handelsgesetzbuch (HGB) sind in § 255 die Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten erläutert, darüber hinaus kann eine Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand daraus nicht entnommen werden.

9.3.4 EStG und EStR

Im Einkommensteuergesetz selbst ist keine konkrete Abgrenzung der Begriffe Erhaltungs- und Herstellungsaufwand enthalten, jedoch in den Einkommensteuerrichtlinien. Da die bisherige VwV Gliederung und Gruppierung auf Abschnitt 157 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) verweist und diese ohnehin für alle Betriebe gewerblicher Art anzuwenden ist, soll auf diese näher eingegangen werden.

R 21.1 der EStR 2005 entspricht der bisherigen R 157 EStR 2001:

R 21.1 Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand

(1) ¹Aufwendungen für die Erneuerungen von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen sind regelmäßig Erhaltungsaufwand. ²Zum Erhaltungsaufwand gehören z.B. Aufwendungen für den Einbau messtechnischer Anlagen zur verbrauchsabhängigen Abrechnung von Heiz- und Wasserkosten oder für den Einbau einer privaten Breitbandanlage und einmalige Gebühren für den Anschluss privater Breitbandanlagen an das öffentliche Breitbandnetz bei bestehenden Gebäuden.

(2) ¹Nach der Fertigstellung des Gebäudes ist → Herstellungsaufwand anzunehmen, wenn Aufwendungen durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Erweiterung oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes entstehen (→ § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). ²Betragen die Aufwendungen nach der Fertigstellung eines Gebäudes für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 Euro (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) je Gebäu-

de, so ist auf Antrag dieser Aufwand stets als Erhaltungsaufwand zu behandeln.³Auf Aufwendungen, die der endgültigen Fertigstellung eines neu errichteten Gebäudes dienen, ist die Vereinfachungsregelung jedoch nicht anzuwenden.

(3)¹Kosten für die gärtnerische Gestaltung der Grundstücksfläche bei einem Wohngebäude gehören nur zu den Herstellungskosten des Gebäudes, soweit diese Kosten für das Anpflanzen von Hecken, Büschen und Bäumen an den Grundstücksgrenzen („lebende Umzäunung) entstanden sind.²Im Übrigen bildet die bepflanzte Gartenanlage ein selbständiges Wirtschaftsgut.³Bei Gartenanlagen, die die Mieter mitbenutzen dürfen, und bei Vorgärten sind die Herstellungskosten der gärtnerischen Anlage gleichmäßig auf deren regelmäßig 10 Jahre betragende Nutzungsdauer zu verteilen.⁴Aufwendungen für die Instandhaltung der Gartenanlagen können sofort abgezogen werden.⁵Abs. 2 Satz 2 ist sinngemäß anzuwenden.⁶Soweit Aufwendungen für den Nutzgarten des Eigentümers und für Gartenanlagen, die die Mieter nicht nutzen dürfen, entstehen, gehören sie zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Kosten (grundsätzlich Aufteilung nach der Zahl der zur Nutzung befugten Mietparteien).⁷Auf die in Nutzgärten befindlichen Anlagen sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden.

(4) Die Merkmale zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei Gebäuden gelten bei selbständigen Gebäudeteilen (→ hierzu R 4.2 Abs. 4 und Abs. 5) entsprechend.

R 4.2 Abs. 5 Abgrenzung der selbständigen von den unselbständigen Gebäudeteilen

¹Ein Gebäudeteil ist unselbständig, wenn er der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient.²Unselbständige Gebäudeteile sind auch räumlich vom Gebäude getrennt errichtete Baulichkeiten, die in einem so engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, dass es ohne diese Baulichkeiten als unvollständig erscheint.

Ergänzend gilt die Rechtsprechung des BFH zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Diese ist im Anhang 19 zu den EStR V. in der „Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der In-

standsetzung und Modernisierung von Gebäuden“ ausgeführt. Eine Zusammenfassung des Inhalts:

- Zu den Anschaffungskosten eines Gebäudes zählen alle Aufwendungen, die geleistet werden, um das Gebäude zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (+Nebenkosten, +nachträgliche Anschaffungskosten).
- Das Gebäude ist betriebsbereit, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Nutzt der Erwerber das Gebäude ab dem Zeitpunkt der Anschaffung, gilt das Gebäude als betriebsbereit; evtl. Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen können dann keine Anschaffungskosten mehr sein.
- Die Betriebsbereitschaft setzt die objektive und subjektive Funktionstüchtigkeit des Gebäudes voraus.
- Objektive Funktionsuntüchtigkeit liegt vor, wenn für den Gebrauch wesentliche Teile objektiv nicht nutzbar sind. Mängel, die durch laufende Reparaturarbeiten beseitigt werden, schließen die Funktionstüchtigkeit nicht aus.
- Subjektive Funktionsuntüchtigkeit liegt vor, wenn es für die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers nicht nutzbar ist. Baumaßnahmen, welche zur Zweckerreichung erforderlich sind, führen zu Anschaffungskosten – allerdings nur dann, wenn das Gebäude auf einen höheren Standard als bisher gebracht wird.
- Ein höherer Standard des Gebäudes wird nur erreicht, wenn mindestens drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale Heizungs-, Sanitär-, Elektroinstallationen sowie Fenster gleichzeitig betroffen sind.
- Herstellung eines Gebäudes kann auch vorliegen, wenn ein Gebäude so sehr abgenutzt ist, dass es unbrauchbar geworden ist (Vollverschleiß). Ein Vollverschleiß liegt vor, wenn das Gebäude schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen hat.
- Eine Erweiterung liegt vor, wenn ein Gebäude aufgestockt oder ein Anbau daran errichtet wird, die nutzbare Fläche vergrößert oder die Substanz vermehrt wird. Der zusätzliche Einbau von Trennwänden oder der Anbau einer bisher nicht vorhandenen Markise (kein selbständiges Gebäudeteil) sind solch eine Substanzvermehrung.

Wird dagegen ein Gebäudebestandteil lediglich entsprechend dem technischen Fortschritt modernisiert, stellt dies Aufwand dar (Bsp.: Umstellung einer Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung, Versetzen von Wänden, Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung). Um Aufwand handelt es sich auch, wenn Baumaßnahmen vorgenommen werden, um einen konkret drohenden Schaden abzuwenden.

- Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen sind, soweit sie nicht als Folge der Herstellung der Betriebsbereitschaft bereits zu den Anschaffungskosten gehören, Herstellungskosten, wenn sie zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen.
- Ursprünglicher Zustand ist der Zustand im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung des Gebäudes.
- Eine wesentliche Verbesserung liegt nicht bereits dann vor, wenn ein Gebäude generalüberholt wird. Es ist notwendig, dass der Gebrauchswert des Gebäudes erhöht wird, dies ist der Fall wenn der Standard des Gebäudes steigt. Der Standard erhöht sich nur, wenn mindestens drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale betroffen sind (s.o.).
- Eine substanzerhaltende Erneuerung (Aufwand) liegt vor, wenn das Gebäude als Ganzes lediglich dem ordnungsgemäßen Zustand entsprechend in seinem ursprünglichen Zustand erhalten oder dieser in zeitgemäßer Form wiederhergestellt wird.
- Treffen Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwand zusammen, müssen die Kosten grundsätzlich in Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand aufgeteilt werden. Bsp.: Ein Gebäude erhält eine neue Dachgaube. Im Rahmen dessen wird das gesamte Dach neu gedeckt. Die Dachziegel für die Dachgaube sind Herstellungskosten, die Dachziegel für das übrige Dach Erhaltungsaufwand.
- Steht Erhaltungsaufwand in sachlichem Zusammenhang mit den Herstellungskosten, so handelt es sich insgesamt um Herstellungskosten.

Bsp 1: Um ein Gebäude aufstocken zu können, sind Ausbesserungsarbeiten am Fundament notwendig. Die Ausbesserungsarbeiten sind Grundlage für die Aufstockung und somit auch Herstellungskosten.

Bsp 2: Es werden neue Wände in ein Gebäude eingezogen (Substanzmehrung). Diese werden tapeziert. Das Tapezieren wurde durch die neuen Wände verursacht und zählt daher zu den Herstellungskosten.

Nach § 6 EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung, die innerhalb von 3 Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn sie 15 % der Anschaffungskosten (ohne Umsatzsteuer) übersteigen. Dies gilt für Baumaßnahmen, mit denen nach dem 31.12.2003 begonnen wurde.

- **Sonderfall Gebäudebestandteile**

Nach dem Steuerrecht sind unselbständige Gebäudeteile nie selbständig zu bewerten, sondern zählen zum Gebäude und werden somit wie das Gebäude abgeschrieben. Dies gilt somit für alle Betriebe gewerblicher Art.

- **Gebäude – Betriebsvorrichtung**

Wichtig ist in diesem Zusammenhang die Unterscheidung, ob es sich um eine Betriebsvorrichtung oder um einen Gebäudebestandteil handelt. Eine Betriebsvorrichtung hat immer eine Beziehung zum ausgeübten Betrieb. Zum Gebäude gehört alles, was auch zu Wohnzwecken dienen könnte (und den Menschen, die sich im Gebäude aufhalten).

Bsp.: Ein Personenaufzug dient den Menschen, die sich im Gebäude aufhalten und ist daher Gebäudebestandteil und wird zusammen mit dem Gebäude abgeschrieben. Ein Lastenaufzug ist nicht für Wohnzwecke eingerichtet, sondern um die Lasten des Betriebs zu transportieren. Er ist somit Betriebsvorrichtung und hat eine eigene Nutzungsdauer.

9.3.5 Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg

Die Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg sagen im Gegensatz der Regelungen die für die Betriebe gewerblicher Art (BgA) gelten, dass technische Anlagen wie Heizung, Aufzüge und Klimaanlage, die mit dem Gebäude

in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (Infrastruktur des Gebäudes), mit Herstellungsdatum ab dem 01.01.1997 auch einzeln bewertet und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden können (keine Pflicht).

9.3.6 Zuordnung von Betriebsvorrichtungen und Gebäudebestandteilen

Die neue GemHVO spricht keine Regelung für die Betriebsvorrichtung aus, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Regelungen des Steuerrechts Anwendung finden.

Nach dem Steuerrecht gilt, dass Betriebsvorrichtungen immer separat und mit eigener Nutzungsdauer zu erfassen sind. Außerdem ist die Unterscheidung zwischen einer Betriebsvorrichtung und eines Gebäudebestandteils maßgebend:

- **Betriebsvorrichtungen** sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören und mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Sie stehen also in einer besonderen Beziehung zum ausgeübten Betrieb.

Betriebsvorrichtungen sind aufgrund der Regelungen des Steuerrechts immer separat mit eigener Nutzungsdauer zu erfassen, sie werden nicht dem Gebäude zugeordnet. Gebäudebestandteile werden dem Gebäude und somit der Nutzungsdauer des Gebäudes zugeschrieben.

- **Gebäudebestandteile** sind dagegen vereinfacht gesagt alle Dinge, die im Gebäude der Bequemlichkeit von Personen, die darin arbeiten, dienen.

Gebäudebestandteile (die keine Betriebsvorrichtung sind wie z.B. eine Heizung) können laut den Leitlinien laut den Regelungen für Betriebe gewerblicher Art (BgA) dem Gebäude (siehe Einkommensteuerrichtlinien) zuzuschreiben und werden somit nach der Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben.

Beispiel: Aufzüge

Ein Personenaufzug ist ein Gebäudebestandteil und wird somit im Steuerrecht wie das Gebäude abgeschrieben und nicht separat ausgewiesen (im Gegensatz zum Vorschlag der Leitlinien). Ein Lastenaufzug ist Betriebsvorrichtung, wird im Steuerrecht daher nie zum Gebäude hinzuaktiviert, sondern separat als eigenes Wirtschaftsgut mit eigener Nutzungsdauer ausgewiesen.


Empfehlung:

1. Die Gebäudebestandteile werden dem Gebäude zugerechnet und nicht als separates Wirtschaftsgut geführt. Somit werden sie anhand der Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben.
2. Die Betriebsvorrichtung wird als extra Wirtschaftsgut (unabhängig vom Gebäude) eingerichtet und hat somit eine eigene Nutzungsdauer die zur Abschreibung des Vermögensgegenstandes herangezogen wird.

9.3.7 Empfehlung zur Erfassung von Vermögensgegenständen die im Vermögenshaushalt geführt werden

Es wird empfohlen nur die aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände aus dem Vermögenshaushalt in die Anlagenbuchhaltung aufzunehmen und nicht alle Gegenstände, die im Vermögenshaushalt geführt werden. Es kann durchaus vorkommen, dass es sich bei dem im Vermögenshaushalt dargestellten Wirtschaftsgut um Erhaltungsaufwand handelt. Hierauf sollte bei der Erfassung in der Anlagenbuchhaltung geachtet werden.

9.4 Zurechenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu den Herstellungskosten Hinweis auf die IPSAS

 Unter Hinzuziehung der **internationalen Rechnungslegungsstandards** (IPSAS 5 bzw. IAS 23) ergibt sich unter bestimmten Voraussetzungen eine Möglichkeit der Aktivierung (sog. alternative Methode). Von dieser Vorgehensweise wird allerdings aus folgenden Gründen abgeraten:

- Die notwendigen **Voraussetzungen** (qualifizierter Vermögenswert, Zweckbezogenheit der Fremdkapitalkosten, Fremdkapitalkosten müssen auf den Zeitraum der Anschaffung entfallen, der Betrag der während einer Periode aktivierten Fremdkapitalkosten darf den Betrag der in der betreffenden Periode angefallenen Fremdkapitalkosten nicht übersteigen.) sind nur bedingt und partiell gegeben, so dass die aktivierungsfähigen Beträge eher gering ausfallen dürften.
- Diese Voraussetzungen sind schwierig nachzuweisen.
- Die Berechnung der aktivierungsfähigen Fremdkapitalkosten ist sehr kompliziert ist und mit einem nicht unerheblichen Arbeitsaufwand verbunden (u.a. Berechnung des Finanzierungskostensatz, Berechnung der aktivierungsfähigen Fremd-

kapitalkosten pro qualifiziertem Vermögenswert, Beachtung des Beginns, der Unterbrechung und des Endes der Aktivierung).

- Die Benchmark-Methode, nach der die Fremdkapitalkosten als Aufwand in der Ergebnisrechnung behandelt werden, wird auch in den internationalen Rechnungslegungsstandards bevorzugt.

9.5 Anlage: Bewertung von Tieren

9.5.1 Fallkonstellationen bei kommunalen Tierbeständen

- **Fall 1: Anschaffungs- und Herstellungskosten sind bekannt.**

Dies ist der Fall bei Tieren, die gekauft wurden bzw. die käuflich erwerbbar sind. Käufe finden bei Tiere als Handelsware (Tiere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft; vgl. Produktgruppe 55.50 Forstwirtschaft und 55.51 Landwirtschaft) und nur ausnahmsweise bei Zootieren statt.

- **Fall 2: Anschaffungs- und Herstellungskosten sind theoretisch gegeben aber nicht bzw. nur mit großem Aufwand ermittelbar (§ 62 Abs. 2 und 3 GemHVO)**

Dies ist der Fall bei Tieren, die in der Vergangenheit gekauft wurden, deren (historische) Anschaffungskosten aber nicht mehr ermittelbar sind. In diesem Falle kann auf die Richtwerte für die Viehbewertung des BMF-Schreibens vom 14.11.2001 als Erfahrungswerte im Sinne von § 62 Abs. 2 und 3 GemHVO zurückgegriffen werden.

- **Fall 3: Anschaffungs- und Herstellungskosten sind nicht ermittelbar, weil Tiere nicht käuflich erwerbbar sind**

Dies ist meistens bei **Zootieren** (vgl. Produktgruppe 25.30 Zoologische und Botanische Gärten) der Fall, da hier nahezu keine Käufe stattfinden, sondern die Zootiere meist im Rahmen von Zuchtprogrammen zwischen den Tiergärten ausgetauscht, verliehen oder verschenkt werden. In diesem Falle erfolgt die Bewertung der Tiere mit einem Erinnerungswert von 1 Euro pro Tier.

Zu beachten ist dabei allerdings die Voraussetzung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums. Ein Rückgriff auf Vergleichspreise ist wegen des fehlenden Marktes und ein Rückgriff auf Katalogpreise wegen dessen fehlender Existenz nicht möglich.

9.5.2 Exkurs: Bewertung von Zootieren

Soweit die Anschaffungs- und Herstellungskosten bekannt sind erfolgt die Bewertung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Dies ist in der Regel bei Tieren der Fall die alternativ auch der Land- und Forstwirtschaft dienen können (z.B. Schafe, Ziegen, Pferde Ponys in einem Streichelzoo) oder die im Tierhandel käuflich erwerb-

bar sind (z.B. Papageien).

Soweit die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht ermittelbar sind, kann – soweit vorhanden - auf die Richtwerte für die Viehbewertung des BMF-Schreibens vom 14.11.2001 (siehe 9.5) zurückgegriffen werden.

Sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten lediglich aus historischen Anschaffungsvorgängen vorhanden, d.h. aus der Vergangenheit als Zootiere überwiegend noch gekauft wurden, kann auf Basis dieser historischer Anschaffungskosten ein Festwert im Rahmen des § 37 Abs. 2 GemHVO (§ 256 Satz 2 i.V.m. § 240 Abs. 3 HGB angesetzt werden (siehe Kapitel 3.17.2 Festwertverfahren). Dabei wird unterstellt, dass der damalige käuflich erworbene Tierbestand entweder durch Nachzuchten, Nachkäufen oder Tauschaktionen bzw. Zurverfügungstellungen erhalten bleibt.

Alle „potentiellen“ Anschaffungs- und Herstellungskosten (siehe obige Positionen) können dann im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung sofort in vollem Umfang als Aufwand verbucht werden.

Eine Überprüfung des Bestandes ist alle drei Jahre durch eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen. Anpassungen sind bei einer Änderung von mehr als 10 Prozent vorzunehmen (außerplanmäßige Abschreibung oder Zugang mit Anschaffungs- und Herstellungskosten). Insbesondere durch die zunehmende Spezialisierung auf wenige Arten müssen die Festwerte aus der Vergangenheit nach unten korrigiert werden.

Wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht ermittelbar sind bzw. nicht vorhanden sind (z.B. wenn bei Neugründung eines Tierparks Tiere aus anderen zur Verfügung gestellt werden) erfolgt die Bewertung zu einem Erinnerungswert von einem Euro pro Tier.

9.5.1 Zusammenfassung Bewertung von Tieren (Schaubilder)

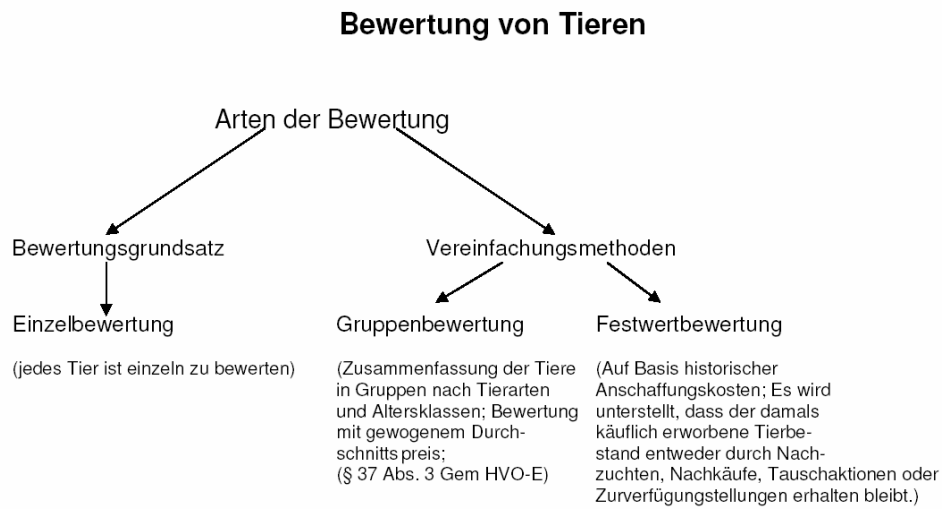


Abbildung 13: Bewertung von Tieren

Beim nachfolgenden Prüfungsschema wird unterstellt, dass es sich um Tiere mit einem Wert über 410 € handelt. Tiere unter einem Wert von 410 € werden als GWG's behandelt.

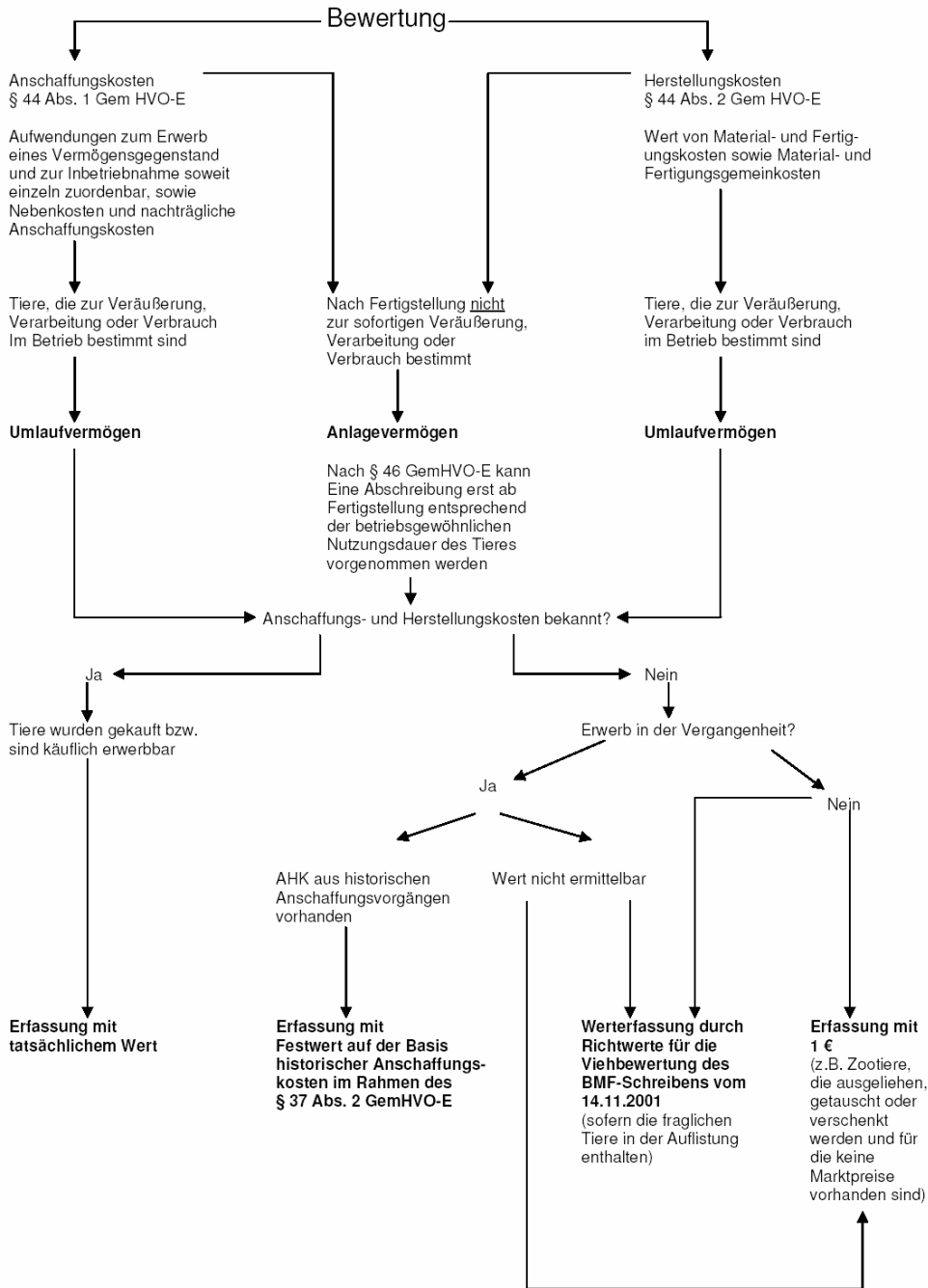


Abbildung 14: Prüfungsschema für das Bewerten von Tieren

9.6 Anlage: BMF Schreiben mit Erläuterungen - Bewertung von Tieren

Im fortfolgenden finden Sie die Empfehlung zur Fortschreibung der Bewertungsrichtlinie -
- BMF-Schreiben vom 14.11.2001

Herstellungskosten

Maßgebend sind die Herstellungskosten nach § 44 Abs. 2 GemHVO (vgl. § 255 Abs. 2 HGB).

Einzel- und Gemeinkosten der Herstellungskosten

Zu den Material- und Fertigungskosten zählen:

- Anschaffungskosten für Jungtiere
- Kosten des selbst hergestellten und zugekauften Futters
- Deck- und Besamungskosten
- Fertigungslöhne bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung
- Transport und Fahrtkosten, die bei der Fertigung entstehen

Zu den Material- und Fertigungsgemeinkosten zählen:

- Kosten für Tierarzt Medikamente und Tierversicherungen (incl. Tierseuchenkasse)
- Kosten für Energie, Abwasser, Gülleentsorgung
- AfA und Erhaltungs- und laufender Unterhaltungsaufwand für die beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Tierhaltung dienen (z.B. Stallgebäude, Futterlager, Gülleeinrichtungen), sowie Miet- und Pachtzinsen für derartige Wirtschaftsgüter.
- AfA und Unterhaltungskosten der Elterntiere sind bei der Herstellung von Jungtieren anteilig zu berücksichtigen.

Kosten der allgemeinen Verwaltung (z.B. Beiträge zur Berufsgenossenschaft, Kosten der Leitung des Betriebes, freiwillige soziale Aufwendungen) brauchen nicht erfasst zu werden.

Herstellungskosten von Jungtieren bis zur Geburt

Ein Jungtier wird erst mit der Geburt als Wirtschaftsgut greifbar. Deshalb ist es erst zu diesem Zeitpunkt mit den bis dahin als Betriebsausgaben behandelten Herstellungskosten zu bewerten.

Zeitpunkt der Fertigstellung von Tieren des Anlagevermögens

Ein Tier ist fertig gestellt, wenn es ausgewachsen ist. Als Zeitpunkt der Fertigstellung gilt bei männlichen Zuchttieren der Zeitpunkt, in dem sie zur Zucht eingesetzt werden können, bei weiblichen Zuchttieren die Vollendung der ersten Geburt und bei Gebrauchstieren die erste Ingebrauchnahme.

Anschaffungskosten

Maßgebend ist die Bestimmung des § 44 Abs. 1 GemHVO (vgl. § 255 Abs. 1 HGB).

Bewertungsgrundsätze

Tiere sind grundsätzlich einzeln zu bewerten (Einzelbewertung). Als Bewertungseinfachungsmethoden kommt die:

- Gruppenbewertung (§ 37 Abs. 3 GemHVO):

Zusammenfassung der Tiere in Gruppen nach Tierarten und Altersklassen und Bewertung mit einem gewogenen Durchschnittspreis. Als gewogener Durchschnittspreis kann auf eine individuelle Wertermittlung, auf Vergleichspreise oder auf die Richtwerte des BMF-Schreibens vom 14.11.2001 zurückgegriffen werden. (Siehe ab Seite 327).

und die

- Festwertbewertung (§ 37 Abs. 2 GemHVO)

Anlagevermögen

Zum Anlagevermögen gehören Tiere, die nach Ihrer Fertigstellung nicht zur sofortigen Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch bestimmt sind (z.B. Zuchttiere, Milchvieh, Legehennen, Rückepferde, Tiere in Gehegen, Stallungen oder Zoos, die zur Zwecke der Präsentation gehalten werden).

Eine Abschreibung nach § 46 GemHVO kann erst ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Tieres vorgenommen werden. Bezüglich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern kann auf die Werte des BMF-Schreibens vom 14.11.2001 zurückgegriffen werden.

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

Gemäß BMF-Schreiben vom 14.11.2001.

Vermögensgegenstand	Nutzungsdauer
Zuchthengste	5 Jahre
Zuchtstuten	10 Jahre
Zuchtbullen	3 Jahre
Milchkühe	3 Jahre
übrige Kühe	5 Jahre
Zuchteber und –sauen	2 Jahre
Zuchtböcke und –schafe	3 Jahre
Legehennen	1,33 Jahre

Umlaufvermögen

Zum Umlaufvermögen gehören Tiere, die zur Veräußerung, zur Verarbeitung oder zum Verbrauch im Betrieb bestimmt sind (z.B. Masttiere).

Richtwerte für die Viehbewertung

Tierart	Anschaffungs-/ Herstellungskosten je Tier	Schlachtwerte je Tier	Gruppen- wert je Tier
Pferde*			
Pferde bis 1 Jahr	800,00		800,00
Pferde über 1 bis 2 Jahre	1.400,00		1.400,00
Pferde über 2 Jahre	2.600,00		1.500,00
Rindvieh			
Mastkälber	275,00		275,00
Männl. bis ½ Jahre	200,00		200,00
Männl. über ½ bis 1 Jahr	335,00		335,00
Männl. über 1 bis 1 ½ Jahre	500,00		500,00

Tierart	Anschaffungs-/ Herstellungskosten je Tier	Schlachtwerte je Tier	Gruppen- wert je Tier
Männl. über 1 ½ Jahre	700,00		700,00
Weibl. bis ½ Jahre	180,00		180,00
Weibl. über ½ - 1 Jahr	300,00		300,00
Weibl. über 1 bis 2 Jahre	500,00		500,00
Färsen	750,00		750,00
Kühe	800,00	550,00	675,00
Schweine			
Ferkel bis 25 Kg	30,00		30,00
Ferkel bis 50 Kg	50,00		50,00
Mastschweine über 50 Kg	80,00		80,00
Jungsauen	200,00		200,00
Zuchtsauen	210	150,00	180,00
Schafe			
Lämmer bis ½ Jahre	30,00		30,00
Schafe über ½ bis 1 Jahr	50,00		50,00
Jungschafe bis 20 Monate	70,00		70,00
Mutterschafe über 20 Monate	75,00	25,00	50,00
Geflügel			
Aufzuchtküken	1,00		1,00
Junghennen	2,95		2,95
Legehennen	4,50	0,40	2,45
Masthähnchen	0,65		0,65
Schwere Mastputen	7,25		7,25
Enten	2,2,35		2,25
Gänse	5,30		5,30

* Kleinfurde sind jeweils 2/3 und Ponys mit 1/3 der Werte anzusetzen

Land- und Forstwirtschaft: Bewertung von Tieren **BMF, 14.11.2001, IV A 6 - S 2170 - 36/01**

1. Herstellungskosten

1 Maßgebend ist die Bestimmung des Begriffs der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB (R 33 Abs. 1 EStR).

2 Material- und Fertigungskosten sind die Anschaffungskosten für Jungtiere sowie insbesondere die Kosten des selbst hergestellten und zugekauften Futters (einschl. Feldbestellungskosten, Pachtzinsen für Futterflächen), Deck- und Besamungskosten (einschl. Embryotransfer) und die Fertigungslöhne bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung. Zu den Einzelkosten gehören auch Transport- und Fahrtkosten, die bei der Fertigung entstehen.

3 In die Herstellungskosten sind auch die Material- und Fertigungsgemeinkosten einzubeziehen, z.B. die Kosten für Tierarzt, Medikamente, Tierversicherungen (einschl. Tierseuchenkasse), Energie, Abwasser, Gülleentsorgung und AfA, Erhaltungs- und laufender Unterhaltungsaufwand für die beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Tierhaltung dienen (z.B. Stallgebäude, Futterlager, Gülleeinrichtungen), sowie Miet- und Pachtzinsen für derartige Wirtschaftsgüter. AfA und

Unterhaltskosten der Elterntiere sind bei der Herstellung von Jungtieren anteilig zu berücksichtigen. Zu erfassen sind diese Gemeinkosten aus allen Herstellungsphasen, die bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung entstehen.

4 Die Kosten der allgemeinen Verwaltung brauchen nicht erfasst zu werden (z.B. Beiträge zur Berufsgenossenschaft, zur Landwirtschaftskammer, Kosten für die Leitung des Betriebes, freiwillige soziale Aufwendungen, Gewerbesteuer). Sie sind in den Richtwerten lt. Anlage nicht enthalten.

5 Nicht zu den Herstellungskosten gehören Umsatzsteuer, Ertragsteuern und Vertriebskosten.

6 Zu den Zinsen und Geldbeschaffungskosten siehe R 33 Abs. 4 EStR.

2. Herstellungskosten von Jungtieren bis zur Geburt

7 Ein Jungtier wird erst mit der Geburt als Wirtschaftsgut greifbar. Deshalb ist es erst zu diesem Zeitpunkt mit den bis dahin als Betriebsausgaben behandelten Herstellungskosten zu bewerten. Die vor der Geburt entstandenen Herstellungskosten eines Jungtieres sind nur auf kalkulatorischem Weg von den Herstellungs- bzw. Erhaltungsaufwendungen des Muttertieres abgrenzbar.

3. Zeitpunkt der Fertigstellung von Tieren des Anlagevermögens

8 Ein Tier ist fertig gestellt, wenn es ausgewachsen ist. Als Zeitpunkt der Fertigstellung gilt bei männlichen Zuchttieren der Zeitpunkt, in dem sie zur Zucht eingesetzt werden können, bei weiblichen Zuchttieren die Vollendung der ersten Geburt (BFH vom 9.12.1988, BStBl 1989 II S. 244) und bei Gebrauchstieren die erste Ingebrauchnahme. Turnier- und Rennpferde gelten mit ihrem ersten Einsatz (BFH vom 23.7.1981, BStBl 1981 II S. 672), Reitpferde mit Beginn des Zureitens als fertig gestellt.

4. Anschaffungskosten

9 Maßgebend ist die Bestimmung des Begriffs der Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB (R 32a EStR).

5. Bewertungsgrundsätze

10 Tiere sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Als weitere Bewertungsmethode kommt die Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB in Betracht. Innerhalb dieser Bewertungsmethoden sind verschiedene Verfahren zur Wertermittlung zulässig.

a) Einzelbewertung

aa) Betriebsindividuelle Wertermittlung

11 Die dem Tier zurechenbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten sind nach den Verhältnissen des Betriebs zu err. Ist der Teilwert eines Tieres niedriger als der Buchwert, der sich aufgrund der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der Teilwert angesetzt werden; für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 enden, kommt der Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur in Betracht, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG).

bb) Werte aus vergleichbaren Musterbetrieben

12 Die Werte können auch aus vergleichbaren Musterbetrieben abgeleitet werden (BFH vom 4.6.1992, BStBl 1993 II S. 276; vom 1.10.1992, BStBl 1993 II S. 284).

cc) Richtwerte

13 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten können auch mit den Richtwerten lt. Spalte 2/3 der Anlage angesetzt werden soweit es sich nicht um besonders wertvolle Tiere (z.B. Zuchttiere wie Zuchthengste und Zuchtbullen, Turnier- oder Rennpferde) handelt.

b) Gruppenbewertung

14 Die am Bilanzstichtag vorhandenen Tiere können in Gruppen zusammengefasst werden, die nach Tierarten und Altersklassen (Aufzuchtstadien) gebildet sind und mit dem gewogenen Durchschnittswert bewertet werden (§ 240 Abs. 4 HGB, R 125 EStR). Die in der Anlage vorgenommene Gliederung kann der Bestimmung der Tiergruppen zugrunde gelegt werden.

15 Für besonders wertvolle Tiere (vgl. Rn. 13) ist die Gruppenbewertung nicht zulässig.

aa) Betriebsindividuelle Wertermittlung

16 Der gewogene Durchschnittswert kann nach den Verhältnissen des Betriebs ermittelt werden.

bb) Werte aus vergleichbaren Musterbetrieben

17 Der gewogene Durchschnittswert kann auch aus vergleichbaren Musterbetrieben abgeleitet werden (vgl. Rn. 12).

cc) Richtwerte

18 Als gewogener Durchschnittswert können die Richtwerte aus Spalte 6/7 der Anlage angesetzt werden.

c) Bewertungsstetigkeit

19 Die gewählte Bewertungsmethode sowie das Wertermittlungsverfahren sind für die jeweilige Tiergruppe (vgl. Rn. 10 - 18) grundsätzlich beizubehalten (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB; BFH vom 14.4.1988, BStBl 1988 II S. 672). Von der Gruppenbewertung der Tiere des Anlagevermögens kann jedoch für Neuzugänge eines Wirtschaftsjahres der jeweiligen Tiergruppe einheitlich zur Einzelbewertung übergegangen werden (BFH vom 15.2.2001, BStBl 2001 II S. 548 und S. 549).

20 Im Übrigen kann auf eine andere Bewertungsmethode oder auf ein anderes Wertermittlungsverfahren nur dann übergegangen werden, wenn sich die betrieblichen Verhältnisse wesentlich geändert haben, z.B. bei Strukturwandel.

6. Anlagevermögen

a) Zugehörigkeit zum Anlagevermögen

21 Zum Anlagevermögen gehören Tiere, die nach ihrer Fertigstellung nicht zur sofortigen Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch bestimmt sind (z.B. Zuchttiere, Milchvieh, Legehennen).

22 Tiere des Anlagevermögens sind sowohl zur Nutzung im Betrieb als auch zur Verwendung als Schlachtvieh bestimmt.

b) Absetzung für Abnutzung und Sonderabschreibungen

23 AfA nach § 7 EStG und Sonderabschreibungen können erst ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Tieres vorgenommen werden. Dasselbe gilt für die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG (R 40 Abs. 4 EStR).

24 Bemessungsgrundlage und Volumen für AfA nach § 7 EStG und Sonderabschreibungen sind die Differenz zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Schlachtwert. Schlachtwert ist der Veräußerungserlös, der bei vorsichtiger Beurteilung nach Beendigung der Nutzung erzielbar sein wird (BFH vom 4.6.1992, a.a.O., und vom 1.10.1992, a.a.O.). Der Schlachtwert kann betriebsindividuell, mit Wertansätzen aus vergleichbaren Musterbetrieben oder mit den Richtwerten lt. Spalte 4/5 der Anlage ermittelt werden.

25 Bei Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zur Höhe des Schlachtwerts abzusetzen (BFH vom 15.2.2001, BStBl 2001 II S. 549). Die Berücksichtigung eines Schlachtwerts braucht bei Tieren, die in Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, die vor dem 1.7.2002 enden, nicht vorgenommen zu werden.

c) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

26 Bei der Bemessung der AfA nach § 7 EStG kann folgende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden:

Zuchthengste	5 Jahre
Zuchtstuten	10 Jahre
Zuchtbullen	3 Jahre
Milchkühe	3 Jahre
übrige Kühe	5 Jahre
Zuchteber und -sauen	2 Jahre
Zuchtböcke und -schafe	3 Jahre
Legehennen	1,33 Jahre
Damtiere	10 Jahre

d) Gruppenwert beim Anlagevermögen

27 Die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG und Sonderabschreibungen können nur bei Einzelbewertung (Rn. 11 - 13) in Anspruch genommen werden. Den Gruppenwerten in Spalte 6/7 der Anlage liegt die lineare AfA nach § 7 Abs. 1 EStG zugrunde.

28 Bei der Gruppenbewertung mit Richtwerten (Rn. 18) ist der Wert aus Spalte 6/7 der Anlage anzusetzen. Dieser ist das Mittel zwischen dem Richtwert für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Spalte 2/3 der Anlage) und dem Richtwert für den Schlachtwert (Spalte 4/5 der Anlage). Bei den betriebsindividuell ermittelten oder aus vergleichbaren Musterbetrieben abgeleiteten Gruppenwerten ist entsprechend zu verfahren.

Projektgruppe 4
- Empfehlung zur Fortschreibung der Bewertungsrichtlinie -
- BMF-Schreiben vom 14.11.2001, IV A 6 - S 2170 - 36/01,
Land- und Forstwirtschaft: Bewertung von Tieren -

7. Umlaufvermögen

29 Zum Umlaufvermögen gehören die Tiere, die zur Veräußerung, zur Verarbeitung oder zum Verbrauch im Betrieb bestimmt sind (z.B. Masttiere). Sie sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten oder mit dem Teilwert zu bewerten; für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 enden, kommt der Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur in Betracht, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Es gelten die dargestellten Bewertungsgrundsätze (vgl. Rn. 10 - 20).

8. Anwendung

a) Sachlicher Geltungsbereich

30 Die vorstehenden Regelungen gelten für alle land- und forstwirtschaftlich tätigen Betriebe, unabhängig von ihrer Rechtsform. Sie gelten auch für Betriebe, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG erzielen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Regelungen sinngemäß anzuwenden (R 125a EStR).

b) Zeitlicher Geltungsbereich

31 Die vorstehenden Regelungen gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1994 enden. Sie können auch für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden. Bilanzänderungen sind im Rahmen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zulässig (BMF-Schreiben vom 18.5.2000, BStBl 2000 I S. 587, und vom 23.3.2001, BStBl 2001 I S. 244). Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist eine Bilanzberichtigung auch dann vorzunehmen, wenn die Veranlagung für das Erstjahr bereits bestandskräftig geworden ist (BFH vom 12.11.1992, BStBl 1993 II S. 392).

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 22.2.1995 (BStBl 1995 S. 179). Es wird im Bundessteuerblatt Teil 1 veröffentlicht und als Download-Datei ins Internet auf der Homepage des Bundesministeriums der Finanzen eingestellt.

Richtwerte für die Viehbewertung

Tierart	Anschaffungs- / Herstellungskosten je Tier		Schlachtwerte je Tier		Gruppenwert je Tier	
	DM (bis 31.12.2001)	Euro (ab 1.1.2002)	DM (bis 31.12.2001)	Euro (ab 1.1.2002)	DM (bis 31.12.2001)	Euro (ab
	Spalte 2	Spalte 3	Spalte 4	Spalte 5	Spalte 6	Spalte 7
1.1.2002)						
Spalte 1						
Pferde						
Pferde bis 1 Jahr	1.600,00	800,00			1.600,00	800,00
Pferde über 1 bis 2 Jahre	2.800,00	1.400,00			2.800,00	1.400,00
Pferde über 2 bis 3 Jahre	4.000,00	2.000,00			4.000,00	2.000,00
Pferde über 3 Jahre	5.200,00	2.600,00	800,00	400,00	3.000,00	1.500,00
Rindvieh						
Mastkälber	550,00	275,00			550,00	275,00
Männl. bis 1/2 Jahr	400,00	200,00			400,00	200,00
Männl. über 1/2 bis 1 Jahr	670,00	335,00			670,00	335,00
Männl. über 1 bis 1 1/2 Jahre	1.000,00	500,00			1.000,00	500,00

Stand 31.03.2006

Anhang 13

Seite 4

Projektgruppe 4
 - Empfehlung zur Fortschreibung der Bewertungsrichtlinie -
 - BMF-Schreiben vom 14.11.2001, IV A 6 - S 2170 - 36/01,
 Land- und Forstwirtschaft: Bewertung von Tieren -

Tierart	Anschaffungs- / Herstellungskosten je Tier		Schlachtwerte je Tier		Gruppenwert je Tier	
	DM	Euro	DM	Euro	DM	Euro
	(bis 31.12.2001)	(ab 1.1.2002)	(bis 31.12.2001)	(ab 1.1.2002)	(bis 31.12.2001)	(ab 1.1.2002)
Spalte 1	Spalte 2	Spalte 3	Spalte 4	Spalte 5	Spalte 6	Spalte 7
Männl. über						
1 1/2 Jahre	1.400,00	700,00			1.400,00	700,00
Weibl. bis 1/2 Jahr	360,00	180,00			360,00	180,00
Weibl. über 1/2 bis						
1 Jahr	600,00	300,00			600,00	300,00
Weibl. über 1 bis						
2 Jahre	1.000,00	500,00			1.000,00	500,00
Färsen	1.500,00	750,00			1.500,00	750,00
Kühe	1.600,00	800,00	1.100,00	550,00	1.350,00	675,00
Schweine						
Ferkel bis 25 kg	60,00	30,00			60,00	30,00
Ferkel bis 50 kg	100,00	50,00			100,00	50,00
Mastschweine über						
50 kg	160,00	80,00			160,00	80,00
Jungsauen	400,00	200,00			400,00	200,00
Zuchtsauen	420,00	210,00	300,00	150,00	360,00	180,00
Schafe						
Lämmer bis						
1/2 Jahr	60,00	30,00			60,00	30,00
Schafe über 1/2						
bis 1 Jahr	100,00	50,00			100,00	50,00
Jungschafe bis						
20 Monate	140,00	70,00			140,00	70,00
Mutterschafe über						
20 Monate	150,00	75,00	50,00	25,00	100,00	50,00
Geflügel						
Aufzuchtküken	2,00	1,00			2,00	1,00
Junghennen	5,90	2,95			5,90	2,95
Legehennen	9,00	4,50	0,80	0,40	4,90	2,45
Masthähnchen	1,30	0,65			1,30	0,65
schwere Mastputen	14,50	7,25			14,50	7,25
Enten	4,50	2,25			4,50	2,25
Gänse	10,60	5,30			10,60	5,30

Normenkette

ESTG § 6 Abs. 1 Nr. 1

ESTG § 6 Abs. 1 Nr. 2

Fundstellen

BStBl I, 2001, 864

Stand 31.03.2006

9.7 Anlage: Richtlinien für die Ermittlung und Prüfung des Verkehrswerts von Waldflächen und für Nebenentschädigungen

(Waldwertermittlungsrichtlinien 2000 - WaldR 2000)

in der Fassung vom 12. Juli 2000 (BANz. Nr. 168a vom 6. September 2000)

Inhaltsübersicht

0 Vorbemerkung

Erster Teil: Ermittlung des Verkehrswerts von Waldflächen

- 1 Begriff der Waldflächen
- 2 Wertermittlungsgrundsatz
- 3 Wertermittlungsverfahren
- 4 Wertgutachten
- 5 Ermittlung des Waldbodenverkehrswerts
- 6 Ermittlung des Verkehrswerts der Waldbestände
- 7 Besondere Anlagen und Einrichtungen im Walde

Zweiter Teil: Nebenentschädigungen

8 Entschädigung für sonstige Vermögensnachteile

Anlagen:

- 1 Alterswertfaktoren
 - 2 Kapitalisierungsfaktoren
-

0 Vorbemerkung

Diese Richtlinien enthalten Grundsätze und Hinweise für die Ermittlung des Verkehrswerts von Waldflächen, die vom Bund im Rahmen der ihm obliegenden Aufgaben zu beschaffen oder zu veräußern sind; sie enthalten auch Grundsätze und Hinweise für die Ermittlung von Nebenentschädigungen für Nachteile, die im Zusammenhang mit der Beschaffung von Waldflächen entstehen. Die Richtlinien sind verbindlich, soweit ihre Anwendung angeordnet wird.

Sie finden keine Anwendung bei der Ermittlung des Verkehrswerts von unbebauten und bebauten Grundstücken nach dem Baugesetzbuch (BauGB) sowie von landwirtschaftlichen Grundstücken. Maßgebend sind in derartigen Fällen die Richtlinien für

die Ermittlung des Verkehrswerts von Grundstücken (Wertermittlungs-Richtlinien - WertR) in der jeweils geltenden Fassung und die Richtlinien für die Ermittlung des Verkehrswerts landwirtschaftlicher Grundstücke und Betriebe, anderer Substanzverluste (Wertminderung) und sonstiger Vermögensnachteile (Entschädigungsrichtlinien Landwirtschaft - LandR) in der jeweils geltenden Fassung.

Die Waldwertermittlung ist in einem Wertgutachten darzustellen. Soweit im Einzelfall Abweichungen von den Richtlinien notwendig erscheinen, ist dies in dem Gutachten zu begründen.

Erster Teil: Ermittlung des Verkehrswerts von Waldflächen

1 Begriff der Waldfläche

1.1 Waldflächen im Sinne dieser Richtlinien sind alle mit Forstpflanzen bestockten Grundflächen, einschließlich der kahlgeschlagenen und verlichteten Grundflächen, Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherheitsstreifen, Waldblößen und Lichtungen, Waldwiesen, Wildäsungsplätze sowie weitere mit Waldflächen verbundene und ihnen dienende Grundflächen.

1.2 Keine Waldflächen im Sinne dieser Richtlinien sind in der Flur oder im bebauten Gebiet gelegene kleinere Grundflächen, die mit einzelnen Baumgruppen, Baumreihen oder mit Hecken bestockt sind, in der Flur oder im bebauten Gebiet gelegene Weihnachtsbaumkulturen, Schmuckreisigkulturen und Baumschulen sowie mit Forstpflanzen bestockte, zum Wohnbereich gehörende Parkanlagen. Mit Forstpflanzen bestockte Baulandflächen (baureifes Land, Rohbauland und Bauerwartungsland) sind ebenfalls nicht Waldflächen im Sinne dieser Richtlinien.

2 Wertermittlungsgrundsatz

2.1 Es ist der Verkehrswert der Waldflächen (Waldwert) zu ermitteln. Der Waldwert umfasst die Wertanteile für den Boden und für den Waldbestand.

2.2 Der Waldwert wird durch den Preis bestimmt, der am Wertermittlungsstichtag im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und nach dem Zustand der Waldflächen ohne Rücksicht auf ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

2.3 Bei der Ermittlung des Waldwerts ist, unbeschadet der Nummer 2.3.3, zu unterstellen, dass die Waldflächen im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen als Wald unter gewöhnlichen Verhältnissen ordnungsgemäß bewirtschaftet werden. Hierbei kann die Holzproduktion des Waldes im Vordergrund stehen, es können aber auch seine Schutz- und Erholungsfunktion Vorrang haben. Die unterstellten Bewirtschaftungsmaßnahmen müssen gemeinüblich sein. Alle Umstände, die darüber hinaus den Waldwert beeinflussen können, sind zu würdigen. Hierzu gehören vor allem:

2.3.1 die Lage (Nähe zu Siedlungsgebieten, Ballungsräumen, Erholungszentren usw.),

2.3.2 die Erschließung, die Größe und der Arrondierungsgrad der Waldflächen,

2.3.3 der tatsächliche Zustand des Holzbestandes und sein Betriebsziel,

2.3.4 die gegendüblichen Preis- und Lohnverhältnisse,

2.3.5 besondere Umstände, die den Waldwert beeinflussen können, wie z.B. Dienstbarkeiten, rechtliche Gegebenheiten, Erholungsfunktion des Waldes.

3 Wertermittlungsverfahren

3.1 Der Waldwert ist grundsätzlich im Wege der Einzelwertermittlung herzuleiten. Bei der Einzelwertermittlung werden gesonderte Wertermittlungen für den Boden (Nummer 5) und für den Holzbestand (Nummer 6) durchgeführt. Die Summe der für den Boden und für den Waldbestand ermittelten Einzelwerte stellt regelmäßig den Waldwert dar.

3.2 Großen Wertermittlungsobjekten wird in der Regel am Grundstücksmarkt nur ein beschränktes Ankaufinteresse entgegengebracht.

Bei diesen Waldgrundstücken können die Waldbestände aufgrund ihrer Lage und ihres Zustandes in starker gegenseitiger Abhängigkeit stehen und daher eine nach forstlichen Gesichtspunkten ausgerichtete Bewirtschaftung und Verwendung als wirtschaftliche Einheit zwingend erfordern. Die Einzelwertermittlung kann hier zu einem Ergebnis führen, das über dem Verkehrswert liegt. In diesen Fällen ist eine Gesamtwertermittlung durchzuführen. Bei der Gesamtwertermittlung werden die Gegebenheiten des Waldgrundstücksmarktes für derartige Wertermittlungsobjekte angemessen berücksichtigt.

Es kann auch das Ergebnis einer Waldrentierungswertberechnung herangezogen werden. Bei der gutachtlichen Herleitung eines gewogenen Mittels aus den Ergebnissen der Einzelwertermittlung und der Rentierungswertermittlung ist dem Rentierungswert um so größeres Gewicht beizumessen, je größer die Fläche des Bewertungsobjekts ist. Der Waldwert ist jedoch in keinem Falle niedriger anzusetzen als die Summe aus dem auf die Betriebsgröße abgestimmten Wertanteil des Bodens und dem Abtriebswert aller Waldbestände.

3.3 Wird der Wert der Waldfläche durch Rechte Dritter (z.B. Forstberechtigungen, Dienstbarkeiten, Pachtrechte) gemindert, die aufrechterhalten oder gesondert entschädigt werden, so ist das bei der Ermittlung des Waldwerts zu berücksichtigen (vgl. §§ 18 Absatz 3 LBG; § 95 Absatz 4 BauGB; Nummer 5.3 WertR 76). Bei wert erhöhenden Rechten ist entsprechend zu verfahren.

4 Wertgutachten

4.1 Die Wertermittlung ist in einem Wertgutachten darzustellen. Das Wertgutachten ist in einen beschreibenden Teil (Erläuterungsbericht und zahlenmäßige Beschrei-

bung der Waldbestände) und in einen rechnerischen Teil zu gliedern und mit einer zusammenfassenden Würdigung der Ergebnisse abzuschließen. Die für das Verständnis des Wertgutachtens erforderlichen Wertermittlungsunterlagen sind als Anlagen beizufügen.

4.2 Der Erläuterungsbericht gibt die Einführung in den Wertermittlungsfall, beschreibt das Wertermittlungsobjekt und gibt eine Darstellung aller wertbeeinflussenden Faktoren. Er enthält regelmäßig folgende Angaben:

4.2.1 Anlass zu Aufstellung des Wertgutachtens,

4.2.2 Stichtag für die Wertermittlung und für den Waldzustand,

4.2.3 Eigentümer- und Flächennachweis nach Grundbuch und Kataster. Darstellung der betrieblichen Verhältnisse (Größe des Gesamtbetriebes, Anteil der landwirtschaftlichen Flächen und der Waldflächen),

4.2.4 Verkehrslage im Hinblick auf den Forstbetrieb (äußere und innere). Absatzverhältnisse, Lage der Waldflächen im Hinblick auf die örtliche und überörtliche Infrastruktur, Standortverhältnisse (Lage, Klima, Boden), wertbeeinflussende Gefahren (Sturm, Schnee, Rauch, Insekten, Wild usw.),

4.2.5 Herkunft der Flächengrundlagen und der zahlenmäßigen Beschreibung der Waldbestände, gegendübliche Umtriebszeiten, Qualität der Waldbestände, Preis- und Kostenansätze, angewandte Ertragstafeln,

4.2.6 Waldbodenvergleichspreise,

4.2.7 Dienstbarkeiten, Reallasten und andere Belastungen,

4.2.8 Einfluss der vorgesehenen Besitzveränderungen auf die Aufwands- und Ertragslage der dem Eigentümer verbleibenden Waldfläche.

4.3 Die zahlenmäßige Beschreibung der Waldbestände gibt deren Fläche, Baumarten, Alter, Ertragsklasse, Holzvorrat und Bestockungsgrad an. Sie ist nach einem anerkannten Forsteinrichtungsverfahren aufzustellen. Dabei kann auf vorhandene Forstbetriebswerke oder -gutachten zurückgegriffen werden, deren Angaben örtlich zu überprüfen sind.

Die Anteile einer Baumartenmischung von weniger als 10 % können, soweit die Baumartenanteile geschätzt werden, bei jüngeren und mittelalten Waldbeständen der Hauptbaumart zugewiesen werden.

Das Alter der Holzbestände ist auf den Wertermittlungsstichtag fortzuschreiben. Im Hinblick auf die eingeführten Tafelwerke (Massentafeln, Ertragstafeln, Sortentafeln) wird grundsätzlich eine Aushaltungsgrenze von 7 cm mit Rinde zugrundegelegt.

Der Holzvorrat von annähernd haubaren und hiebsreifen Waldbeständen ist in der Regel zu messen (Vollkluppung, Repräsentativaufnahme).

Der Bestockungsgrad ist in Zehnteln der Vollbestockung, bezogen auf die Angaben

der angewandten Ertragstafeln, anzugeben. Auf besondere Qualitätsmerkmale der Waldbestände ist hinzuweisen.

4.4 Der rechnerische Teil des Wertgutachtens beinhaltet die Herleitung des auf den Waldboden und des auf die Waldbestände entfallenden Anteils des Waldwerts des gesamten Wertermittlungsobjekts. Sofern eine Gesamtwertermittlung durchgeführt wurde, sind deren gutachtliche Ansätze anzugeben.

Der rechnerische Teil des Wertgutachtens ist mit einer Zusammenstellung der rechnerischen Ergebnisse abzuschließen. Die rechnerische Richtigkeit ist festzustellen.

4.5 Dem Wertgutachten ist als Anlage eine Karte, in der Regel ein Messtischblatt, beizufügen, aus dem die Lage des Wertermittlungsobjekts, ggf. auch seine Lage zu den übrigen Waldflächen des Eigentümers, ersichtlich ist. Außerdem ist auf einem Übersichtsplan die Lage der bei der Ermittlung des Waldbodenverkehrswerts (Nummer 5) berücksichtigten Vergleichsobjekte darzustellen.

Zahl und Art weiterer Anlagen richten sich nach den Erfordernissen des Einzelfalls und nach der Ausgestaltung des Wertgutachtens.

4.6 An die Stelle eines Wertgutachtens kann in Fällen von geringer Bedeutung eine kurzgefasste gutachtliche Stellungnahme treten, die sich auf eine Beschreibung des Wertermittlungsobjekts und auf die rechnerische Ermittlung des Waldwerts beschränkt.

5 Ermittlung des Waldbodenverkehrswerts

5.1 Der Waldbodenverkehrswert wird durch den Preis bestimmt, der am Wertermittlungstichtag im gewöhnlichen Grundstücksverkehr ohne Rücksicht auf ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse für Waldboden zu erzielen wäre. Er ist grundsätzlich aus Waldbodenpreisen herzuleiten, die bei Verkäufen vergleichbarer Waldflächen erzielt worden sind. Vergleichbare Waldflächen sollen hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Umständen mit dem Wertermittlungsobjekt soweit wie möglich übereinstimmen. Insbesondere sollen sie nach Lage (Nummer 2.3.1), Funktion, Größe, Flächengestalt, Erschließungszustand, Bodenbeschaffenheit und Ertragsfähigkeit sowie nach Art und Maß der tatsächlich oder rechtlich zulässigen Nutzung einen Vergleich zulassen.

Waldbodenpreise, die nicht im gewöhnlichen Grundstücksverkehr zustande gekommen sind oder die durch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse beeinflusst worden sind, können für die Ermittlung des Waldbodenverkehrswerts nur dann herangezogen werden, wenn diese Besonderheiten in ihrer Auswirkung auf den Preis

erfasst und ausgeschaltet werden. Soweit die herangezogenen Vergleichsflächen hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Umstände von der zu bewertenden Fläche abweichen, oder soweit sich die Lage auf dem Grundstücksmarkt geändert hat, ist dies durch angemessene Zu- oder Abschläge bei den Kaufpreisen zu berücksichtigen.

5.2 Ist das Verfahren nach Nummer 5.1 nicht durchführbar, weil in der betreffenden Gegend Waldbodenpreise aus Verkäufen vergleichbarer Waldflächen nicht oder nicht in ausreichendem Maße vorliegen, kann der Waldbodenverkehrswert hilfsweise bzw. unterstützend im Anhalt an landwirtschaftliche Bodenpreise hergeleitet werden. Als Beispiel für die Vorgehensweise kann folgende Regelung dienen:

5.2.1 In vergleichbarer Gegend ist auf der Grundlage von land- und forstwirtschaftlichen Kaufpreissammlungen das Verhältnis des mittleren Waldbodenpreises zum mittleren landwirtschaftlichen Bodenpreis festzustellen und in einem Vomhundertsatz auszudrücken.

Als vergleichbar kann eine Gegend dann angesehen werden, wenn sie hinsichtlich der Gemeindegröße in Verbindung mit der Bevölkerungsdichte und hinsichtlich der Ertragsfähigkeit ihrer landwirtschaftlich genutzten Grundstücke mit der Gegend des Wertermittlungsobjekts vergleichbar ist. Beim Vergleich der Gemeindegröße kann auf Gemeindegrößenklassen, bei der Bevölkerungsdichte auf die landwirtschaftliche Nutzfläche je Einwohner abgestellt werden. Die Ertragsfähigkeit landwirtschaftlich genutzter Grundstücke kommt in der durch Ertragsmesszahlen ausgedrückten durchschnittlichen Bodengüte einer Gemarkung zum Ausdruck.

5.2.2 Der landwirtschaftliche Bodenverkehrswert der Gegend des Wertermittlungsobjekts ist sodann mit dem nach Nummer 5.2.1 ermittelten Vomhundertsatz zu multiplizieren. Der so ermittelte Wert, der erforderlichenfalls noch durch Zu- oder Abschläge verändert wird, gilt dann als Waldbodenverkehrswert.

5.2.3 Herleitungsbeispiel:

Annahmen:

1. örtlich maßgebender landwirtschaftlicher Bodenverkehrswert 18 000 DM/ha
2. Verhältnis der Waldbodenpreise zu den landwirtschaftlichen Bodenpreisen in vergleichbarer Gegend beträgt 45 : 100

Wertansatz für den Waldbodenverkehrswert mithin $18000 \text{ DM/ha} \times 45/100 = 8100 \text{ DM/ha}$

6 Ermittlung des Verkehrswerts der Waldbestände

6.1 Der Verkehrswert der Waldbestände (Bestandeswert) ist beim Altersklassenwald nach Nummer 6.2, beim Plenterwald und Mittelwald nach Nummer 6.3 und beim Nie-

derwald nach Nummer 6.4 zu ermitteln:

6.2 Für Waldbestände des Altersklassenwaldes, welche die Umtriebszeit (U) erreicht oder überschritten haben, ist als Bestandeswert der Abtriebswert (Nummer 6.5) zu ermitteln. Für jüngere Waldbestände des Altersklassenwaldes ist der Bestandeswert nach dem Alterswertfaktorverfahren (Nummer 6.6) zu ermitteln. Ist jedoch der Abtriebswert größer als der nach dem Alterswertfaktorverfahren ermittelte Wert, so ist als Bestandeswert der Abtriebswert anzusetzen.

In den Fällen, in denen das Alterswertfaktorverfahren nicht durchgeführt werden kann, ist der Bestandeswert nach einem anderen anerkannten Verfahren zu ermitteln. Dabei ist zu beachten, dass der Bestandeswert in der Regel nicht niedriger liegt als die Kosten, die für die Wiederbegründung eines Bestandes gleicher Holzart, Wuchsleistung und Qualität bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung gegendüblich aufgewendet werden würden.

6.3 Für Holzbestände des Plenterwaldes und des Mittelwaldes ist zunächst der Abtriebswert (Nummer 6.5) des haubaren und annähernd haubaren Holzvorrats zu ermitteln. Sodann ist nach dem Alterswertfaktorverfahren (Nummer 6.6) der Wert des nicht hiebsreifen Unter- und Zwischenstands auf der ihm zuzurechnenden Anteilfläche (ideelle Teilfläche) zu ermitteln. Die Summe dieser beiden Werte ergibt den Bestandeswert des Plenterwaldes bzw. Mittelwaldes.

6.4 Für Waldbestände des Niederwaldes ist als Bestandeswert der Abtriebswert (Nummer 6.5) zu ermitteln. An Stelle des Abtriebswerts können gegendübliche Erfahrungswerte angesetzt werden.

6.5 Der Abtriebswert eines Waldbestandes entspricht dem Marktpreis, der beim Verkauf des gefällten und aufgearbeiteten Holzes nach Abzug der Holzerntekosten erzielbar wäre. Bei der Ermittlung des Abtriebswerts ist im einzelnen wie folgt zu verfahren:

6.5.1 Der Holzvorrat ist nach Handelsklassen zu sortieren. Weicht die Aushaltungsgrenze von der nach Nummer 4.3 Abs. 3 zugrunde gelegten Grenze ab, ist der Vorrat im Bereich der betroffenen Sortimente entsprechend zu korrigieren.

Die Waldbestände sind entsprechend ihrem tatsächlichen Zustand nach der gegendüblichen Sortierung oder im Anhalt an Sortenertragstabellen einzuschätzen. Besondere Gütemerkmale sind zu berücksichtigen.

Die Sortenanteile sind mit den in der jeweiligen Gegend nachhaltig erzielbaren Bruttoholzpreisen (Nettoholzpreis + Umsatzsteuer) anzusetzen. Der Holzabsatzfondsbeitrag wird nicht abgezogen. Bei der Ermittlung der nachhaltigen Holzpreise ist von den

in größeren Forstverwaltungen im Durchschnitt mehrerer, dem Wertermittlungsstichtag vorangegangener Forstwirtschaftsjahre erzielten Holzpreisen auszugehen. Die allgemeine Entwicklungstendenz der Holzpreise und die besonderen, gegendüblichen Verhältnisse sind angemessen zu berücksichtigen.

Auf der Grundlage des ermittelten Holzvorrats, seiner Sortierung und der nachhaltigen Holzpreise ist der Bruttoverkaufserlös des Waldbestandes zu ermitteln.

6.5.2 Als Holzerntekosten sind die zum Wertermittlungsstichtag in der jeweiligen Gegend üblichen Holzerntekosten anzusetzen. Hierzu gehören die Kosten des Holzeinschlags unter Berücksichtigung der besonderen Hiebs- und Arbeitsbedingungen, der Holzvermessung, der Holzbringung und die anteiligen Lohnnebenkosten. Soweit in der jeweiligen Gegend bei der Holzernte Unternehmereinsatz üblich ist, ist auch die dabei anfallende Umsatzsteuer zu den Holzerntekosten zu rechnen.

6.6 Der Bestandwert nach dem Alterswertfaktorverfahren ist nach Formel $H_a = [(A_u - c) \times f + c] \times B$ zu ermitteln.

H_a = Bestandwert für 1 ha im Alter a
 A_u = Abtriebswert je ha eines Waldbestandes im Alter der Umtriebszeit U
 c = Kulturkosten je ha
 f = Alterswertfaktor für das Alter a
 B = Bestockungsfaktor (Wertrelation zu einem vollbestockten Bestand) im Alter a (siehe auch Nummer 6.6.1)
 a = Alter a (Kulturalter, ggf. wirtschaftliches Alter der Pflanzen)

6.6.1 Abtriebswert im Alter U (A_u) ist die Differenz zwischen dem Bruttoverkaufserlös für das im Alter U gefällte und aufgearbeitete Holz eines Waldbestandes (Nummer 6.5.1) und den dabei anfallenden Holzerntekosten (Nummer 6.5.2).

Die Umtriebszeit U ist grundsätzlich nach dem Betriebswerk bzw. Betriebsgutachten oder nach der gegendüblichen Umtriebszeit anzusetzen. Soweit für Einzelbestände ein wesentlich abweichendes Endnutzungsalter zu erwarten ist, gilt dieses für diese Bestände als Umtriebsalter.

Der Bestockungsfaktor soll im Gegensatz zu dem bei der Waldaufnahme festgestellten Bestockungsgrad in der Formel so angesetzt werden, dass Regenerationsfähigkeit und Lichtungszuwachs sowie eine von der angewendeten Ertragstafel abweichende waldbauliche Zielbestockung des Bestandes angemessen berücksichtigt werden.

6.6.2 Kulturkosten im Sinne dieser Richtlinien sind die gegendüblichen Kosten der Wiederbegründung eines Waldbestandes. Dazu sind zu rechnen: die Kosten für Schlagräumung und etwaige Bodenbearbeitung, für Pflanzenbeschaffung und Pflanzung, für etwa erforderlichen Schutz der Kultur (Einzelschutz oder Flächenschutz), zur Abwendung sonstiger Risiken und für Kulturpflege (Freischneiden, chem. Un-

krautbekämpfung) bis zur Sicherung der Kultur. Zu den Kulturkosten rechnen auch die anteiligen Lohnnebenkosten und die anteilige Umsatzsteuer. Für Unternehmer-einsatz gilt Nummer 6.5.2 letzter Satz entsprechend.

Kosten, die erst nach der Sicherung der Kultur auftreten, wie z.B. Pflege, Säuberungs- und Läuterungskosten, rechnen nicht zu den Kulturkosten im Sinne dieser Richtlinien.

6.6.3 Der Alterswertfaktor für das Alter a ist für die jeweilige Baumartengruppe der Tabelle der Anlage 1 zu entnehmen. Das Alter a ist das Kulturalter des Bestandes. Ist das Kulturalter eines Bestandes nicht zu ermitteln, können vom festgestellten Pflanzenalter zur hilfsweisen Ermittlung des Kulturalters bei den einzelnen Baumartengruppen die nachstehend aufgeführten Jahre vom Pflanzenalter abgesetzt werden:

Eiche	3
Buche	3
Fichte	4
Kiefer	2

Bei deutlich abweichendem Wuchsverlauf ist das wirtschaftliche Alter anzusetzen.

Die Zuordnung zu den Baumartengruppen erfolgt im Regelfall wie folgt:

Eiche	alle Eichenarten
Buche	alles Laubholz, außer Eichenarten
Fichte	alle Nadelbaumarten, außer den bei der Baumartengruppe Kiefer aufgeführten
Kiefer	alle Kiefern- und Lärchenarten

Folgende Umtriebsarten liegen den Alterswertfaktoren zu Grunde:

Eiche	180 Jahre
Buche	140 Jahre
Fichte	100 Jahre
Kiefer	120 Jahre

Bei Abweichungen von den vorstehenden Umtriebszeiten (höher oder niedriger) ist zunächst ein Korrekturfaktor (k) aus der Umtriebszeit der Standardtabelle (U_S) dividiert durch die wirkliche Umtriebszeit (U_W) zu bilden. Durch Multiplikation des Alters

(a) mit k ergibt sich ein verändertes Eingangsalter, mit dem der Alterswertfaktor (f) in der entsprechenden Baumartengruppe abgelesen wird.

6.6.4 Beispiel für die Berechnung eines Bestandeswerts nach dem Alterswertfaktorverfahren bei abweichender Umtriebszeit.

Wertermittlungsgrundlagen:

Esche 1,0 ha, Alter 80 Jahre, Bestockungsfaktor 0,9, Umtriebszeit 120 Jahre,

$A_{120} = 22\ 000,-$ DM/ha $c = 6\ 000,-$ DM/ha

$$U_S \quad 140$$
$$k \quad \frac{\quad}{\quad} = \frac{\quad}{\quad} = \frac{1,}{7}$$

$U_W \quad 120$

Alter = 80 Jahre * 1,167 = 93,4 Jahre

Durch Verwendung der Standardtabelle für die Baumartengruppe Buche und Interpolation zwischen $f_{93} = 0,764$ und $f_{94} = 0,754$ ergibt sich $f = 0,749$.

Rechengang:

$$\begin{aligned} H_{80} &= [(22\ 000 - 6\ 000) \times 0,749 + 6\ 000] \times 0,9 \\ &= [16\ 000 \times 0,749 + 6\ 000] \times 0,9 \\ &= [11\ 984 + 6\ 000] \times 0,9 \\ &= 17\ 984 \times 0,9 \\ &= 16\ 186 \text{ DM} \end{aligned}$$

6.6.5 Der nach dem Alterswertfaktorverfahren hergeleitete Bestandeswert für eine noch nicht gesicherte Kultur ist um den Teilbetrag der nach Nummer 6.6.2 zugrunde gelegten Kulturkosten zu kürzen, der bis zum Wertermittlungsstichtag noch nicht angewendet sein kann.

7 Besondere Anlagen und Einrichtungen im Wald

Der Verkehrswert von besonderen Anlagen und Einrichtungen im Wald ist, unbeschadet der Nummer 2.3 Satz 2, gesondert zu ermitteln und dem Waldwert hinzuzufügen, wenn und soweit er nicht bereits bei der Ermittlung des Waldbodenverkehrswerts nach Nummer 5 oder des Verkehrswerts der Waldbestände nach Nummer 6 berücksichtigt worden ist. Zu den besonderen Anlagen und Einrichtungen, die bereits im Waldbodenverkehrswert berücksichtigt sind, zählen z.B. Waldwege und Holzlagerplätze.

Handelt es sich um Anpflanzungen besonderer Art, zum Beispiel um Wind- und Immissionsschutzanlagen, ist bei der Wertbemessung von den Kosten für ihre gesicherte Anlage auszugehen. Die Funktion der Anlage ist angemessen zu berücksichtigen.

Zweiter Teil: Nebenentschädigungen

8 Entschädigung für sonstige Vermögensnachteile

Etwaige Vermögensnachteile im Sinne von § 19 LBG, § 96 BauGB und entsprechender Vorschriften sind, da sie neben dem Waldwert zu entschädigen sind, besonders festzustellen. In der Forstwirtschaft treten insbesondere nachstehende Vermögensnachteile auf:

8.1 Wertminderung

Wird als Folge der Veräußerung von Teilflächen die nicht veräußerte Waldfläche in ihrem Waldwert gemindert (z.B. durch Zerschlagung des Eigenjagdbezirks, durch Randschäden, durch erhöhte Kosten für Holzernte und Holzabfuhr oder durch Windwurfgefährdung), so ist diese Wertminderung festzustellen.

8.2 Restbetriebsbelastung

8.2.1 Gegenstand der Entschädigung sind die betrieblichen Aufwendungen, die auf die veräußerten Flächen entfielen und die der Restbetrieb nach der Veräußerung mittragen muss. Zu diesen Aufwendungen gehören u.a. Kosten für Überhang an Personal, Wirtschaftsgebäuden und Betriebsmitteln. Der Betroffene ist im Rahmen der ihn treffenden Schadensminderungspflicht gehalten, die Beeinträchtigung der Wirtschaftlichkeit nach Möglichkeit zu beheben.

8.2.2 Eine Restbetriebsbelastung ist nicht in Ansatz zu bringen, soweit die Beschaffung von Ersatzland zu zumutbaren Bedingungen möglich ist, wenn Ersatzland beschafft und wenn Ersatzland zugeteilt wird. Höhere Kosten, die z.B. dadurch eintreten können, dass das Ersatzland weiter als die abzugebende Fläche entfernt ist, sind jedoch zu berücksichtigen.

8.2.3 Eine Restbetriebsbelastung ist auch dann nicht in Ansatz zu bringen, wenn, soweit und sobald die Beeinträchtigung durch betriebliche Umstellung behoben werden kann, z.B. durch anderweitige Verwendung oder Veräußerung eines Überbestandes an Gebäuden oder Betriebsmitteln, durch Intensivierung der Wirtschaft auf der Restfläche, durch andere Verwendung, Umschulung oder Entlassung nicht mehr benötigten Personals. Ist die Umstellung wirtschaftlich sinnvoll, so ist die Belastung entsprechend den Kosten der erforderlichen Maßnahmen festzustellen. Kann die Beeinträchtigung durch Umstellungsmaßnahmen nicht oder nicht vollständig behoben werden, so ist festzustellen, welche Mehrkosten den Restbetrieb bei wirtschaftlicher Betriebsführung jährlich belasten. Soweit die Mehrkosten innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einsparbar sind, ist die Belastung nach der Dauer des Anfalls der Mehrkosten unter Anwendung eines Zinssatzes von 4 % (Anlage 2) zu er-

mitteln.

Die Vermögensnachteile, die durch die nicht einsparbaren - zeitlich nicht begrenzten - Mehrkosten bedingt sind, sind unter Anwendung eines Kapitalisierungsfaktors von 25 festzustellen.

8.2.4 Auf die Restbetriebsbelastung ist der Zinsertrag aus der Nutzung der Entschädigung für den Verkehrswert der Waldflächen anzurechnen.

Der anzuwendende Zinssatz beträgt 4 Prozent.

9.8 Anlage: Leasingverträge und BMF Schreiben

Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Finanzierungs-Leasing von beweglichen Wirtschaftsgütern bei Vollamortisierung* zum Leasing-Nehmer oder zum Leasing-Geber (Steuerrechtliche Behandlung)

Übersicht über die Abgrenzungskriterien des Abschnitts III des Mobilien-Leasing-Erlasses (BMF-Schreiben vom 19.04.1971)

Grundmietzeit be- trägt	Finanzierungs-Leasing		
	mit Kaufoption	mit Mietverlänge- rungsoption	ohne Kauf- oder Ver- längerungsoption
	Leasing-Gegenstand regelmäßig zuzurechnen dem ...		
Mehr als 90 v.H. der betriebsgewöhnl. Nutzungsdauer	Leasing-Nehmer	Leasing-Nehmer	Leasing-Nehmer
Weniger als 40 v.H. der betriebsg. Nut- zungsdauer	Leasing-Nehmer	Leasing-Nehmer	Leasing-Nehmer
Zwischen 40 und 90 v.H. der betriebsge- wönl. Nutzungsdau- er	Restlicher Kaufpreis ist niedriger als der Buchwert oder ge- meine Wert zum Zeit- punkt der möglichen Veräußerung Leasing-Nehmer	Anschlussmiete ist niedriger als der Buchwert oder ge- meine Wert bezogen jeweils auf ein Jahr der Restnutzungs- dauer des Leasing- Gegenstandes Leasing-Nehmer	Leasing-Geber

Buch- und bilanzmäßige Behandlung*

**Leasing-Gegenstand ist dem Leasing-Geber zuzurechnen
(Abschnitt IV des Mobilien-Leasing-Erlasses)**

Behandlung beim	
Leasing-Nehmer (Kommune)	Leasing-Geber
Keine Aktivierung des Leasing-Gegenstandes	Aktivierung des Leasing-Gegenstandes und Abschreibung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
Besonderheiten: Evtl. eigene Aufwendungen des Leasing-Nehmers, die Anschaffungskosten wären, wenn ihm der Leasing-Gegenstand zuzurechnen wäre, sind zu aktivieren und auf die Grundmietzeit zu verteilen	Besonderheit: Bestimmte Nebenkosten (z.B. Frachtkosten vom Hersteller zum Leasing-Nehmer und Montagekosten) sind beim Leasing-Geber keine Anschaffungskosten, sondern sofort Betriebsausgaben, auch wenn diese Kosten dem Leasing-Nehmer nicht gesondert in Rechnung gestellt werden, sondern in den Leasing-Raten enthalten sind.
Die Leasing-Raten sind in voller Höhe Betriebsausgaben (Kommune: Aufwand in der Ergebnisrechnung) Keine Passivierung der noch zu zahlenden Leasing-raten, da insoweit noch ein schwebendes Geschäft vorliegt.	Die Leasing-Raten sind in voller Höhe Betriebseinnahmen (wie beim normalen Mietvertrag) Keine Aktivierung der noch ausstehenden Leasing-Raten, da insoweit ein noch schwebendes Geschäft vorliegt.
Sonderzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit oder vorher: = aktiver RAP und fortlaufende Auflösung während der Grundmietzeit	Sonderzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit oder vorher: = passiver RAP und fortlaufende Auflösung während der Grundmietzeit

* aus: Horschitz/Gross/ Weidner, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, Schäffer Poeschel Kapitel H 3.3.3.2.4

**Leasing-Gegenstand ist dem Leasing-Nehmer zuzurechnen
(Abschnitt V des Mobilien-Leasing-Erlasses)**

Behandlung beim	
Leasing-Nehmer (Kommune)	Leasing-Geber
<p>Aktivierung des Leasing-Gegenstandes und Abschreibung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer Die Anschaffungskosten setzen sich wie folgt zusammen:</p> <p style="padding-left: 20px;">Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt wurden (wenn dem Leasing-Nehmer nicht bekannt, dann ist der Listenpreis anzusetzen; ggf. auch fiktive Anschaffungskosten durch Abzinsung der Summe der Leasingraten, wenn kein Marktpreis bekannt ist.</p> <p>+ Ggf. weitere Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die nicht in den Leasing-Raten berücksichtigt sind (z.B. Nebenkosten, die dem Leasing-Nehmer gesondert in Rechnung gestellt werden)</p> <p>+ Eigene Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasing-Nehmers (z.B. Montagekosten)</p> <hr/> <p>= Anschaffungskosten (zu aktivieren)</p>	<p>Keine Aktivierung des Leasing-Gegenstandes.</p>
<p>Passivierung einer Verbindlichkeit, die sich aus der Summe der Leasing-Raten ergibt</p>	<p>Aktivierung einer Forderung, die der Verbindlichkeit des Leasing-Nehmers entspricht.</p>

<p>Nicht zu den Verbindlichkeiten gehören:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sonderzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit (z.B. auch Nebenkosten) - Aufpreis (restlicher Kaufpreis) am Ende der Grundmietzeit bei Ausübung einer Kaufoption (diese Verbindlichkeit entsteht erst im Zeitpunkt der Kaufoption und führt dann sofort in vollem Umfang zu Betriebsausgaben). 	
<p>Aufteilung der Leasing-Raten in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zins- und Kostenanteil (sind sofort Betriebsausgaben; Kommune: Aufwand in der Ergebnisrechnung) - Tilgungsanteil (erfolgsneutral; Kommune: Auszahlung in der Finanzrechnung) 	<p>Aufteilung der Leasing-Raten in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zins- und Ertragsanteil (sind sofort Betriebsausgaben) - Tilgungsanteil (erfolgsneutral)

Aufteilung der Leasing-Raten in einen Zins und Kostenanteil (bzw. Zins und Ertragsanteil) sowie Tilgungsanteil ist folgendes zu beachten (gilt für Leasing-Nehmer und Leasing-Geber):

- Der in der Summe aller Leasing-Raten enthaltene **Gesamtbetrag des Zins und Kostenanteils** ist beim Leasing-Nehmer als „aktive RAP“ und beim Leasing-Geber als „passiver RAP“ zu bilanzieren und auf die Grundmietzeit zu verteilen.
- Die Verteilung müßte eigentlich nach der Barwertvergleichsmethode durchgeführt werden. Die Finanzverwaltung hat jedoch aus Vereinfachungsgründen die **Verteilung nach der Zinsstaffelmethode** zugelassen. Bei dieser Methode kann der Zins- und Kostenanteil einer Leasing-Rate nach folgender Formel ermittelt werden:

Summe der Zins- und Kostenanteile aller Leasing-Raten / Summe der Zahlenreihe aller Raten

x Anzahl der restlichen Raten + 1

Summe der Zahlenreihe aller Raten: $S_n = n/2 (g_1 + g_n)$

N = Zahl der insgesamt zu leistenden Raten

$g_1 = 1$

$g_n =$ Zahl der noch zu leistenden Raten

- Eine lineare Verteilung des Gesamtbetrages des Zins- und Kostenanteils ist nicht zulässig.
- Der in der Summe aller Leasing-Raten enthaltene **Gesamtbetrag des Zins- und Kostenanteils** (Summe der Zins- und Kostenanteile aller Leasing-Raten) ergibt sich, wenn die Summe der Leasing-Raten, die während der Grundmietzeit zu erbringen sind, um den Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind, gemindert wird. Ersatzweise ist die dem Leasing-Nehmer nicht bekannten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasing-Gebers der Listen oder Marktpreis anzusetzen.

Besonderheiten:

- Eine einmalige Zahlung (Sonderzahlung) zu Beginn der Grundmietzeit hat Finanzierungskarakter und ist daher ebenso wie der Zins- und Kostenanteil vom Leasing-Nehmer zu aktivieren und auf die Grundmietzeit zu verteilen. Die Verteilung ist nach den gleichen Regeln vorzunehmen, wie der Zins und Kostenanteil, der in der Summe aller Leasing-Raten enthalten ist. Aus Vereinfachungsgründen können bei den Beträgen zusammengefaßt werden.

Beim Leasing-Geber ist hinsichtlich des Zins- und Ertragesanteils entsprechend zu verfahren, d.h. als passiver RAP zu bilanzieren und entsprechend der Zinsstufelmethode auf die Grundmietzeit zu verteilen. Es bestehen u.E. keine Bedenken, eine evtl. Sonderzahlung (zu Beginn der Grundmietzeit) entsprechend zu behandeln.

- Bei Ausübung der Kaufoption ist der **Aufpreis** (restlicher Kaufpreis) als zusätzlicher Finanzierungsaufwand sofort in voller Höhe als Aufwand zu behandeln (keine Verteilung auf die Restnutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes).

- Bei Ausübung der Mietverlängerungsoption ist die **Anschlußmiete** beim Leasing-Nehmer als laufender Aufwand und beim Leasing-Geber als laufender Ertrag zu behandeln.

Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Finanzierungs-Leasing von unbeweglichen Wirtschaftsgütern (Immobilien-Leasing)
(Steuerrechtliche Behandlung)

Hierzu wurden im BMF-Schreiben vom 21.03.1972 Abgrenzungs- und Behandlungskriterien festgelegt, die denen des Mobilien-Finanzierungs-Leasings entsprechen.

9.9 Anhang zu den Amtlichen Hinweisen 2005 zu den Einkommensteuer-Richtlinien: Leasing

Anhang 21 Leasing

- I.** Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter
BMF vom 19.4.1971 (BStBl I S. 264)
- II.** Ertragsteuerliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter
BMWF vom 21.3.1972 (BStBl I S. 188)
- III.** Steuerrechtliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber
BMF vom 22.12.1975
- IV.** Ertragsteuerliche Behandlung von Teilamortisations-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter
BMF vom 23.12.1991 (BStBl 1992 I S. 13)

9.9.1 Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter

BMF, 19.04.1971, IV B/2 - S 2170 - 31/71

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zu der Frage der steuerlichen Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter wie folgt Stellung genommen:

I. Allgemeines

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 26. Januar 1970 (BStBl 1970 II S. 264) zur steuerlichen Behandlung von sogenannten Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter Stellung genommen.

Um eine einheitliche Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung zu gewährleisten, kann bei vor dem 24. April 1970 abgeschlossenen Leasing-Verträgen aus Vereinfachungsgründen von dem wirtschaftlichen Eigentum des Leasing-Gebers am Leasing-Gut und einer Vermietung oder Verpachtung an den Leasing-Nehmer ausgegangen werden, wenn die Vertragsparteien in der Vergangenheit übereinstimmend eine derartige Zurechnung zugrunde gelegt haben und auch in Zukunft daran festhalten. Das gilt auch, wenn die Vertragslaufzeit über den genannten Stichtag hinausreicht (vgl. Schreiben vom 21. Juli 1970

- IV B/2 - S 2170 - 52/70 - BStBl 1970 I S. 913).

IV A/1 - S 7471 - 10/70

Für die steuerliche Behandlung von nach dem 23. April 1970 abgeschlossenen Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter sind die folgenden Grundsätze zu beachten. Dabei ist als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der in den amtlichen AfA-Tabellen angegebene Zeitraum zugrunde zu legen.

II. Begriff und Abgrenzung des Finanzierungs-Leasing-Vertrages bei beweglichen Wirtschaftsgütern

1. Finanzierungs-Leasing im Sinne dieses Schreibens ist nur dann anzunehmen, wenn

1. der Vertrag über eine bestimmte Zeit abgeschlossen wird, während der der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (Grundmietzeit),
und
2. der Leasing-Nehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers deckt.

2. Beim Finanzierungs-Leasing von beweglichen Wirtschaftsgütern sind im wesentlichen folgende Vertragstypen festzustellen:

1. Leasing-Verträge ohne Kauf- oder Verlängerungsoption

Bei diesem Vertragstyp sind zwei Fälle zu unterscheiden: Die Grundmietzeit

1. deckt sich mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes,
2. ist geringer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes.

Der Leasing-Nehmer hat nicht das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit den Leasing-Gegenstand zu erwerben oder den Leasing-Vertrag zu verlängern.

2. Leasing-Verträge mit Kaufoption

Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die regelmäßig kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, den Leasing-Gegenstand zu erwerben.

3. Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption

Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die regelmäßig kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, das Vertragsverhältnis auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zu verlängern.

Leasing-Verträge ohne Mietverlängerungsoption, bei denen nach Ablauf der Grundmietzeit eine Vertragsverlängerung für den Fall vorgesehen ist, daß der Mietvertrag nicht von einer der Vertragsparteien gekündigt wird, sind steuerlich grundsätzlich ebenso wie Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption zu behandeln. Etwas anderes gilt nur dann, wenn nachgewiesen wird, daß der Leasing-Geber bei Verträgen über gleiche Wirtschaftsgüter innerhalb eines Zeitraums von neun Zehnteln der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer in einer Vielzahl von Fällen das Vertragsverhältnis auf Grund seines Kündigungsrechts beendet.

4. d) Verträge über Spezial-Leasing

Es handelt sich hierbei um Verträge über Leasing-Gegenstände, die speziell auf die Verhältnisse des Leasing-Nehmers zugeschnitten und nach Ablauf der Grundmietzeit regelmäßig nur noch beim Leasing-Nehmer wirtschaftlich sinnvoll verwendbar sind. Die Verträge kommen mit oder ohne Optionsklausel vor.

III. Steuerliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes

Die Zurechnung des Leasing-Gegenstandes ist von der von den Parteien gewählten Vertragsgestaltung und deren tatsächlicher Durchführung abhängig. Unter Würdigung der gesamten Umstände ist im Einzelfall zu entscheiden, wem der Leasing-Gegenstand steuerlich zuzurechnen ist. Bei den unter 11.2. genannten Grundvertragstypen gilt für die Zurechnung das Folgende:

1. Leasing-Verträge ohne Kauf- oder Verlängerungsoption

Bei Leasing-Verträgen ohne Optionsrecht ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig zuzurechnen

1. dem Leasing-Geber,
wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt,

2. dem Leasing-Nehmer,
wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.
2. Leasing-Verträge mit Kaufoption
Bei Leasing-Verträgen mit Kaufoption ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig zuzurechnen

1. dem Leasing-Geber,
wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und der für den Fall der Ausübung des Optionsrechts vorgesehene Kaufpreis nicht niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelte Buchwert oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräußerung,

2. dem Leasing-Nehmer,

1. wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt oder
2. wenn bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der für den Fall der Ausübung des Optionsrechts vorgesehene Kaufpreis niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelte Buchwert oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräußerung.

Wird die Höhe des Kaufpreises für den Fall der Ausübung des Optionsrechts während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt Entsprechendes. Die Veranlagungen sind gegebenenfalls zu berichtigen.

3. Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption
Bei Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig zuzurechnen

1. dem Leasing-Geber,
wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und die Anschlußmiete so bemessen ist, daß sie den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen Absetzung für Abnutzung nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt.

2. dem Leasing-Nehmer,

1. wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt oder
2. wenn bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 v. H.

und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer die Anschlußmiete so bemessen ist, daß sie den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand nicht deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt.

Wird die Höhe der Leasing-Raten für den Verlängerungszeitraum während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt entsprechendes.

Abschnitt II Nr. 2 Buchstabe c Sätze 2 und 3 sind zu beachten.

4. 4. Verträge über Spezial-Leasing

Bei Spezial-Leasing-Verträgen ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig dem Leasing-Nehmer ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer und auf Optionsklauseln zuzurechnen.

IV. Bilanzmäßige Darstellung von Leasing-Verträgen bei Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber

1. Beim Leasing-Geber

Der Leasing-Geber hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Die Absetzung für Abnutzung ist nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorzunehmen. Die Leasing-Raten sind Betriebseinnahmen.

2. Beim Leasing-Nehmer

Die Leasing-Raten sind Betriebsausgaben.

V. Bilanzmäßige Darstellung von Leasing-Verträgen bei Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Nehmer

1. Beim Leasing-Nehmer

Der Leasing-Nehmer hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind, zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht in den Leasing-Raten enthalten sind (vgl. Schreiben vom 5. Mai 1970 - IV B/2 - S 2170 - 4/70 -).

Dem Leasing-Nehmer steht die AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes zu.

In Höhe der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Ausnahme der nicht in den Leasing-Raten berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Nehmers ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasing-Geber zu passivieren.

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Bei der Aufteilung ist zu berücksichtigen, daß sich infolge der laufenden Tilgung der Zinsanteil verringert und der Tilgungsanteil entsprechend erhöht.

Der Zins- und Kostenanteil stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe dar, während der andere Teil der Leasing-Rate als Tilgung der Kaufpreisschuld erfolgsneutral zu behandeln ist.

2. Beim Leasing-Geber

Der Leasing-Geber aktiviert eine Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch.

Die Leasing-Raten sind in einem Zins- und Kostenanteil sowie in einen Anteil Tilgung der Kaufpreisforderung aufzuteilen. Wegen der Aufteilung der Leasing-Raten und deren steuerlicher Behandlung gelten die Ausführungen unter V.1. entsprechend.

Normenkette

EStG § 4

Fundstellen

BStBl I, 1971, 264

9.9.2 Ertragsteuerliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter

BMF, 21.03.1972, F/IV B 2 - S 2170 - 11/72

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zu der Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter wie folgt Stellung genommen:

I. Finanzierungs-Leasing-Verträge

1. Allgemeines

1. a) In meinem Schreiben vom 19. April 1971 - IV B/2 - S 2170 - 31/71 - habe ich unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 26.1. 1970 (BStBl II S.264) zur steuerlichen Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter Stellung genommen. Die in Abschnitt II dieses Schreibens enthaltenen Ausführungen über den Begriff und die Abgrenzung des Finanzierungs-Leasing-Vertrages bei beweglichen Wirtschaftsgütern gelten entsprechend für Finanzierungs-Leasing-Verträge über unbewegliche Wirtschaftsgüter.
2. b) Ebenso wie bei den Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter kann bei vor dem 24. April 1970 abgeschlossenen Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter zur Gewährleistung einer einheitlichen Rechtsanwendung und aus Vereinfachungsgründen von dem wirtschaftlichen Eigentum des Leasing-Gebers am Leasing-Gegenstand, einer Vermietung oder Verpachtung an den Leasing-Nehmer und von der bisherigen steuerlichen Behandlung ausgegangen werden, wenn die Vertragsparteien in der Vergangenheit übereinstimmend eine derartige Zurechnung zugrunde gelegt haben und auch in Zukunft daran festhalten. Das gilt auch, wenn die Vertragslaufzeit über den genannten Stichtag hinausreicht.
3. c) Für die steuerliche Zurechnung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen, die nach dem 23. April 1970 abgeschlossen wurden, gelten unter Berücksichtigung der in Abschnitt III meines Schreibens vom 19. 4. 1971 aufgestellten Grundsätze und des BFH-Urteils vom 18. 11. 1970 (BStBl 1971 II S. 133) über Mietkaufverträge bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern die in Nummer 2 aufgeführten Kriterien.
4. d) Die Grundsätze für die Behandlung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern gelten nicht für Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind (§ 50 Abs. 1 Satz 2 BewG a. F.). Die Zurechnung von Betriebsvorrichtungen, die Gegenstand eines Finanzierungs-Leasing-Vertrages sind, ist vielmehr nach den Grundsätzen für die ertragsteuerliche Behandlung von beweglichen Wirtschaftsgütern zu beurteilen. Für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Gebäuden sind die Anweisungen in dem übereinstimmenden Ländererlaß über die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen vom 28. 3. 1960 (BStBl 1960 II S. 93) maßgebend.

2. Steuerliche Zurechnung unbeweglicher Leasing-Gegenstände

1. a) Die Zurechnung des unbeweglichen Leasing-Gegenstandes ist von der von den Parteien gewählten Vertragsgestaltung und deren tatsächlicher Durchführung abhängig. Unter Würdigung der gesamten Umstände ist im Einzelfall zu entscheiden, wem der Leasing-Gegenstand zuzurechnen ist. Die Zurechnungs-Kriterien sind dabei für Gebäude und Grund und Boden getrennt zu prüfen.
2. b) Bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen ohne Kauf- oder Verlängerungsoption und Finanzierungs-Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption ist der Grund und Boden grundsätzlich dem Leasing-Geber zuzurechnen, bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen mit Kaufoption dagegen regelmäßig dem Leasing-Nehmer, wenn nach Buchstabe c auch das Gebäude dem Leasing-Nehmer zugerechnet wird. Für die Zurechnung des Grund und Bodens in Fällen des Spezial-Leasings ist entsprechend zu verfahren.
3. c) Für die Zurechnung der Gebäude gilt im einzelnen das Folgende:
 1. aa) Ist die Grundmietzeit kürzer als 40 v. H. oder länger als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes, so ist das Gebäude regelmäßig dem Leasing-Nehmer zuzurechnen. Wird die Absetzung für Abnutzung des Gebäudes nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 5 EStG bemessen, so gilt als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ein Zeitraum von 50 Jahren. Hat der Leasing-Nehmer dem Leasing-Geber an dem Grundstück, das Gegenstand des Finanzierungs-Leasing-Vertrages ist, ein Erbbaurecht eingeräumt und ist der Erbbaurechtszeitraum kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes, so tritt bei Anwendung des vorstehenden Satzes an die Stelle der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes der kürzere Erbbaurechtszeitraum.
 2. bb) Beträgt die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, so gilt unter Berücksichtigung der Sätze 2 und 3 des vorstehenden Doppelbuchstabens aa folgendes:

Bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen ohne Kauf- oder Mietverlängerungsoption ist das Gebäude regelmäßig dem Leasing-Geber zuzurechnen.

Bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen mit Kaufoption kann das Gebäude regelmäßig nur dann dem Leasing-Geber zugerechnet werden, wenn der für den Fall der Ausübung des Optionsrechtes vorgesehene Gesamtkaufpreis nicht niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA ermittelte Buchwert des Gebäudes zuzüglich des Buchwertes für den Grund und Boden oder der niedrigere gemeine Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Veräußerung. Wird die Höhe des Kaufpreises für den Fall der Ausübung des Optionsrechtes während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt entsprechendes. Die Veranlagungen sind ggf. zu berichtigen.

Bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption kann das Gebäude regelmäßig nur dann dem Leasing-Geber zugerechnet werden, wenn die Anschlußmiete mehr als 75 v. H. des Miet-

entgeltlich beträgt, das für ein nach Art, Lage und Ausstattung vergleichbares Grundstück üblicherweise gezahlt wird. Wird die Höhe der Leasing-Raten für den Verlängerungszeitraum während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt Entsprechendes. Die Veranlagungen sind ggf. zu berichtigen.

Verträge ohne Mietverlängerungsoption, bei denen nach Ablauf der Grundmietzeit eine Vertragsverlängerung für den Fall vorgesehen ist, daß der Mietvertrag nicht von einer der Vertragsparteien gekündigt wird, sind steuerlich grundsätzlich ebenso wie Finanzierungs-Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption zu behandeln.

4. d) Bei Spezial-Leasing-Verträgen ist das Gebäude stets dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

II. Bilanzmäßige Darstellung

1. Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber

1. a) Darstellung beim Leasing-Geber

Der Leasing-Geber hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Die Leasing-Raten sind Betriebseinnahmen.

2. b) Darstellung beim Leasing-Nehmer

Die Leasing-Raten sind grundsätzlich Betriebsausgaben.

2. Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Nehmer

1. a) Bilanzierung beim Leasing-Nehmer

Der Leasing-Nehmer hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind, zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht in den Leasing-Raten enthalten sind (vgl. Schreiben vom 5. Mai 1970 - IV B/2 - S 2170 - 4/70 -).

In Höhe der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Ausnahme der nicht in den Leasing-Raten berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Nehmers ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasing-Geber zu passivieren.

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Bei der Aufteilung ist zu berücksichtigen, daß sich infolge der laufenden Tilgung der Zinsanteil verringert und der Tilgungsanteil entsprechend erhöht.

Der Zins- und Kostenanteil stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe dar, während der andere Teil der Leasing-Rate als Tilgung der Kaufpreisschuld erfolgsneutral zu behandeln ist.

2. b) Bilanzierung beim Leasing-Geber

Der Leasing-Geber aktiviert eine Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch.

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie in einen Anteil Tilgung der Kaufpreisforderung aufzuteilen. Wegen der Aufteilung der Leasing-Raten und deren steuerlicher Behandlung gelten die Ausführungen unter a entsprechend.

III. Andere Verträge

Erfüllen Verträge über unbewegliche Wirtschaftsgüter nicht die Merkmale, die als Voraussetzung für den Begriff des Finanzierungs-Leasings in Abschnitt II meines Schreibens vom 19. 4. 1971 aufgeführt sind, so ist nach allgemeinen Grundsätzen, insbesondere auch nach den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen über Mietkaufverträge zu entscheiden, wem der Leasing- oder Mietgegenstand zuzurechnen ist (vgl. hierzu insbesondere BFH-Urteile vom 5. 11. 1957 - BStBl 1957 III S. 445 -, 25. 10. 1963 - BStBl 1964 III S. 44 -, 2. 8. 1966 - BStBl 1967 III S.63 - und 18. 11. 1970 - BStBl 1971 II S. 133).

Normenkette

EStG § 4

Fundstellen

BStBl I, 1972, 188

9.9.3 Steuerrechtliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber

BMF, 22.12.1975, IV B 2 - S 2170 - 161/75

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat der Bundesminister der Finanzen zu einem Schreiben des Deutschen Leasing-Verbandes vom 24. 7. 1975 wie folgt Stellung genommen:

1. Gemeinsames Merkmal der in dem Schreiben des Deutschen Leasing-Verbandes dargestellten Vertragsmodelle ist, daß eine unkündbare Grundmietzeit vereinbart wird, die mehr als 40 v. H., jedoch nicht mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers in der Grundmietzeit durch die Leasing-Raten nur zum Teil gedeckt werden. Da mithin Finanzierungs-Leasing im Sinne des BdF-Schreibens über die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter vom 19. 4. 1971 (BStBl I S. 264) nicht vorliegt, ist die Frage, wem der Leasing-Gegenstand zuzurechnen ist, nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden.

2. Die Prüfung der Zurechnungsfrage hat folgendes ergeben:

a) Vertragsmodell mit Andienungsrecht des Leasing-Gebers, jedoch ohne Optionsrecht des Leasing-Nehmers

Bei diesem Vertragsmodell hat der Leasing-Geber ein Andienungsrecht. Danach ist der Leasing-Nehmer, sofern ein Verlängerungsvertrag nicht zustande kommt, auf Verlangen des Leasing-Gebers verpflichtet, den Leasing-Gegenstand zu einem Preis zu kaufen, der bereits bei Abschluß des Leasing-Vertrags fest vereinbart wird. Der Leasing-Nehmer hat kein Recht, den Leasing-Gegenstand zu erwerben.

Der Leasing-Nehmer trägt bei dieser Vertragsgestaltung das Risiko der Wertminderung, weil er auf Verlangen des Leasing-Gebers den Leasing-Gegenstand auch dann zum vereinbarten Preis kaufen muß, wenn der Wiederbeschaffungspreis für ein gleichwertiges Wirtschaftsgut geringer als der vereinbarte Preis ist. Der Leasing-Geber hat jedoch die Chance der Wertsteigerung, weil er sein Andienungsrecht nicht ausüben muß, sondern das Wirtschaftsgut zu einem über dem Andienungspreis liegenden Preis verkaufen kann, wenn ein über dem Andienungspreis liegender Preis am Markt erzielt werden kann.

Der Leasing-Nehmer kann unter diesen Umständen nicht als wirtschaftlicher Eigentümer des Leasing-Gegenstandes angesehen werden.

b) Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses

Nach Ablauf der Grundmietzeit wird der Leasing-Gegenstand durch den Leasing-Geber veräußert. Ist der Veräußerungserlös niedriger als die Differenz zwischen den Gesamtkosten des Leasing-Gebers und den in der Grundmietzeit entrichteten Leasing-Raten (Restamortisation), so muß der Leasing-Nehmer eine Abschlußzahlung in Höhe der Differenz zwischen Restamortisation und Veräußerungserlös zahlen. Ist der Veräußerungserlös hingegen höher als die Restamortisation, so erhält der Leasing-Geber 25 v. H., der Leasing-Nehmer 75 v. H. des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses.

Durch die Vereinbarung, daß der Leasing-Geber 25 v. H. des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält, wird bewirkt, daß der Leasing-Geber noch in einem wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Umfang an etwaigen Wertsteigerungen des Leasing-Gegenstandes beteiligt ist. Der Leasing-Gegenstand ist daher dem Leasing-Geber zuzurechnen.

Eine ins Gewicht fallende Beteiligung des Leasing-Gebers an Wertsteigerungen des Leasing-Gegenstandes ist hingegen nicht mehr gegeben, wenn der Leasing-Geber weniger als 25 v. H. des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält. Der Leasing-Gegenstand ist in solchen Fällen dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

c) Kündbarer Mietvertrag mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die vom Leasing-Nehmer zu leistende Schlußzahlung

Der Leasing-Nehmer kann den Leasing-Vertrag frühestens nach Ablauf einer Grundmietzeit, die 40 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt, kündigen. Bei Kündigung ist eine Abschlußzahlung in Höhe der durch die Leasing-Raten nicht gedeckten Gesamtkosten des Leasing-Gebers zu entrichten. Auf die Abschlußzahlung werden 90 v. H. des vom Leasing-Geber erzielten Veräußerungserlöses angerechnet. Ist der anzurechnende Teil des Veräußerungserlöses zuzüglich der vom Leasing-Nehmer bis zur Veräußerung entrichteten Leasing-Raten niedriger als die Gesamtkosten des Leasing-Gebers, so muß der Leasing-Nehmer in Höhe der Differenz eine Abschlußzahlung leisten. Ist jedoch der Veräußerungserlös höher als die Differenz zwischen Gesamtkosten des Leasing-Gebers und den bis zur Veräußerung entrichteten Leasing-Raten, so behält der Leasing-Geber diesen Differenzbetrag in vollem Umfang.

Bei diesem Vertragsmodell kommt eine während der Mietzeit eingetretene Wertsteigerung in vollem Umfang dem Leasing-Geber zugute. Der Leasing-Geber ist daher nicht nur rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Leasing-Gegenstandes.

Die vorstehenden Ausführungen gelten nur grundsätzlich, d. h. nur insoweit, wie besondere Regelungen in Einzelverträgen nicht zu einer anderen Beurteilung zwingen.

Normenkette

EStG § 4

9.9.4 Ertragsteuerliche Behandlung von Teilamortisations-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter

BMF, 23.12.1991, IV B 2 - S 2170 - 115/91

1 In meinem Schreiben vom 21. März 1972 (BStBl I S.188) habe ich zur ertragsteuerlichen Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter Stellung genommen. Dabei ist unter Finanzierungs-Leasing das Vollamortisations-Leasing verstanden worden. Zu der Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Teilamortisations-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter wird unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

I. Begriff und Abgrenzung des Teilamortisations-Leasing-Vertrages bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern

2 1. Teilamortisations-Leasing im Sinne dieses Schreibens ist nur dann anzunehmen, wenn

1. der Vertrag über eine bestimmte Zeit abgeschlossen wird, während der er bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann (Grundmietzeit), und

3

- b) der Leasing-Nehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers nur zum Teil deckt.

4 2. Wegen der möglichen Vertragstypen weise ich auf Abschnitt II Ziffer 2 meines BMF, Schreibens vom 19. April 1971 (BStBl I S. 264) hin. Die dortigen Ausführungen gelten beim Teilamortisations-Leasing von unbeweglichen Wirtschaftsgütern entsprechend.

II. Steuerrechtliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes

5 1. Die Zurechnung des unbeweglichen Leasing-Gegenstandes hängt von der Vertragsgestaltung und deren tatsächlicher Durchführung ab. Unter Würdigung der gesamten Umstände ist im Einzelfall zu entscheiden, wem der Leasing-Gegenstand zuzurechnen ist. Dabei ist zwischen Gebäude sowie Grund und Boden zu unterscheiden.

2. Für die Zurechnung der **Gebäude** gilt im einzelnen folgendes:

6

1. Der Leasing-Gegenstand ist vorbehaltlich der nachfolgenden Ausführungen grundsätzlich dem **Leasing-Geber** zuzurechnen.
2. Der Leasing-Gegenstand ist in den nachfolgenden Fällen ausnahmsweise dem **Leasing-Nehmer** zuzurechnen:

7

1. Verträge über Spezial-Leasing

Bei Spezial-Leasing-Verträgen ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig dem Leasing-Nehmer ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer und auf etwaige Optionsklauseln zuzurechnen.

8

bb) Verträge mit Kaufoption

Bei Leasing-Verträgen mit Kaufoption ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig dem Leasing-Nehmer zuzurechnen,

wenn die Grundmietzeit mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt oder der vorge-sehene Kaufpreis geringer ist als der Restbuchwert des Leasing-Gegenstandes unter Berücksichtigung der AfA gemäß § 7 Abs. 4 EStG nach Ablauf der Grundmietzeit.

9

1. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer berechnet sich nach der Zeitspanne, für die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG vorzunehmen ist, in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nach der tatsächlichen Nutzungsdauer.

10

cc) Verträge mit Mietverlängerungsoption

Bei Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig dem Leasing-Nehmer zuzurechnen,

wenn die Grundmietzeit mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt oder die Anschlußmiete nicht mindestens 75 v. H. des Mietentgelts beträgt, das für ein nach Art, Lage und Ausstattung vergleichbares Grundstück üblicherweise gezahlt wird.

Wegen der Berechnung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vgl. unter Tz. 9.

11

dd) Verträge mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption und besonderen Verpflichtungen

Der Leasing-Gegenstand ist bei Verträgen mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption dem Leasing-Nehmer stets zuzurechnen, wenn ihm eine der nachfolgenden Verpflichtungen auferlegt wird:

12

- Der Leasing-Nehmer trägt die Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasing-Gegenstandes. Die Leistungspflicht aus dem Mietvertrag mindert sich in diesen Fällen nicht.

13

- Der Leasing-Nehmer ist bei ganzer oder teilweiser Zerstörung des Leasing-Gegenstandes, die nicht von ihm zu vertreten ist, dennoch auf Verlangen des Leasing-Gebers zur Wiederherstellung bzw. zum Wiederaufbau auf seine Kosten verpflichtet oder die Leistungspflicht aus dem Mietvertrag mindert sich trotz der Zerstörung nicht.

14

- Für den Leasing-Nehmer mindert sich die Leistungspflicht aus dem Mietvertrag nicht, wenn die Nutzung des Leasing-Gegenstandes aufgrund eines nicht von ihm zu vertretenden Umstands langfristig ausgeschlossen ist.

15

- Der Leasing-Nehmer hat dem Leasing-Geber die bisher nicht gedeckten Kosten ggf. auch einschließlich einer Pauschalgebühr zur Abgeltung von Verwaltungskosten zu erstatten, wenn es zu einer vorzeitigen Vertragsbeendigung kommt, die der Leasing-Nehmer nicht zu vertreten hat.

16

- Der Leasing-Nehmer stellt den Leasing-Geber von sämtlichen Ansprüchen Dritter frei, die diese hinsichtlich des Leasing-Gegenstandes gegenüber dem Leasing-Geber geltend machen, es sei denn, daß der Anspruch des Dritten von dem Leasing-Nehmer verursacht worden ist.

17

- Der Leasing-Nehmer als Eigentümer des Grund und Bodens, auf dem der Leasing-Geber als Erbbauberechtigter den Leasing-Gegenstand errichtet, ist aufgrund des Erbbaurechtsvertrags unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten gezwungen, den Leasing-Gegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit zu erwerben.

18 3. Der Grund und Boden ist grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, dem nach den Ausführungen unter Tz. 6 bis 17 das Gebäude zugerechnet wird.

III. Bilanzmäßige Darstellung

19 Die bilanzmäßige Darstellung erfolgt nach den Grundsätzen unter Abschnitt II meines Schreibens vom 21. März 1972 (BStBl I S. 188).

IV. Übergangsregelung

20 Soweit die vorstehend aufgeführten Grundsätze zu einer Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis für die Zurechnung des Leasing-Gegenstandes bei Teilamortisations-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter führen, sind sie nur auf Leasing-Verträge anzuwenden, die nach dem 31. Januar 1992 abgeschlossen werden.

Normenkette

EStG § 7

Fundstellen

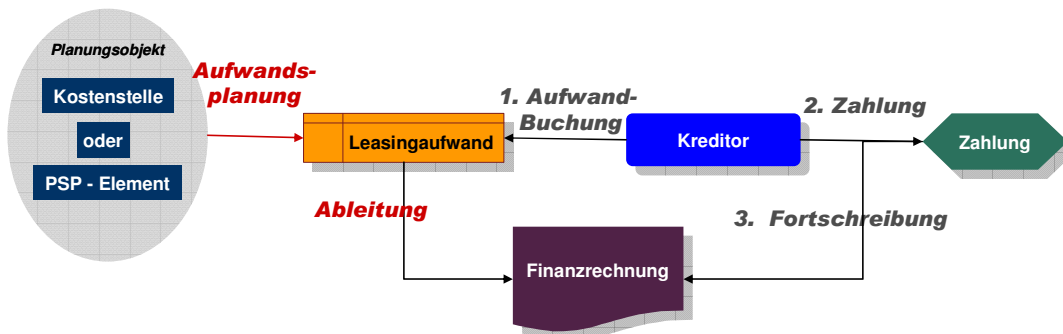
BStBl I, 1992, 13

9.10 Anlage: Leasing – Vorgehen im Planungs- und Bewirtschaftungsprozess mit SAP

9.10.1 Vorgehen im Planungsprozess mit SAP

9.10.1.1 Planungsprozess Operate Lease

⁹⁷Der Planungsprozess beim Operate Leasing erfolgt wie eine normale Primärkostenplanung auf Kostenstellen oder Produkt/Produktgruppen-Ebene. Ob die Kosten mittels der Sekundärkostenverrechnung einer weiteren Behandlung unterzogen werden ist abhängig, wie das Planungsobjekt in dem Verrechnungsmodell eingehängt ist.



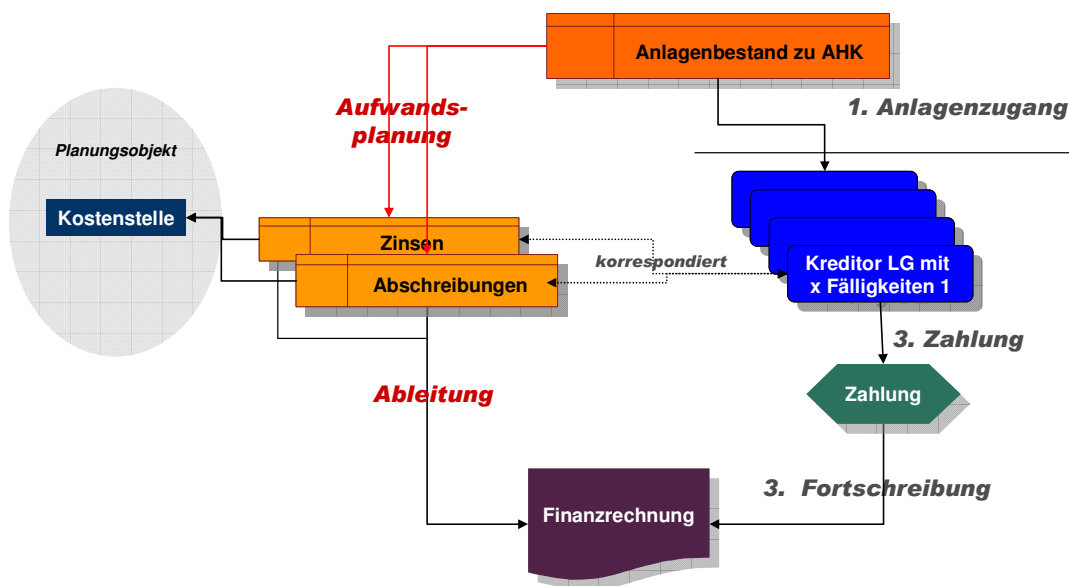
Die Leasingraten gehen in Ergebnisplanung und -rechnung als „Mietaufwand“ ein, während sich keinerlei Auswirkungen auf die Bilanz ergeben.

Der Leasinggegenstand kann in der Anlagenbuchhaltung geführt werden, wobei jedoch keine Werte für die Bilanz erzeugt werden. Er wird statistisch im Bestandsnachweis ausgewiesen und kann für Reportingzwecke genutzt werden. So sind bspw. die Leasingraten und Laufzeiten erfassbar, die dann für Planungszwecke herangezogen werden können.

9.10.1.2 Planungsprozess Capital Lease

Das Capital Lease wird über Funktionalitäten in der Anlagenbuchhaltung abgewickelt. Es wird eine Leasinganlage mit dem Barwert der Leasingzahlungen angelegt, wobei gleichzeitig eine Verbindlichkeit für die Leasingzahlungen mit entsprechenden Fälligkeiten angelegt wird. Als Kreditor ermittelt das System den im jeweiligen Anlagenstammsatz hinterlegten Vertragspartner.

⁹⁷ Gesamter Beitrag entnommen aus "DZ Kommunalmaster Doppik, Dokumentation der Geschäftsprozesse Ergebnisplanung und -rechnung, Teil 2 Stand: 17.08.05, Version 1.3



Die Planwerte werden im Rahmen der AfA-Simulation mit ermittelt und auf das im Stammsatz hinterlegte CO-Objekt gebucht.

Die Abschreibungsbeträge entsprechen dem Barwert der periodischen Leasingraten.

Die Zinsen ergeben sich als Differenz aus Leasingrate und Barwert.

9.10.1.3 Planungsprozess Cross Border Leasing

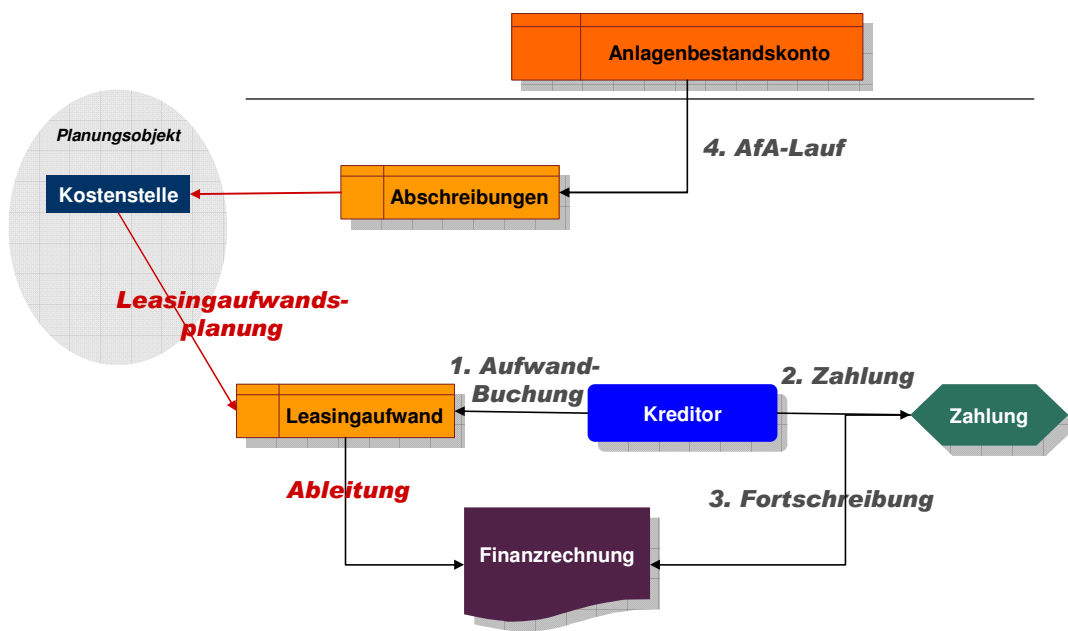
Eine Besonderheit beim reinen Cross Border Leasing ist der doppelte Aufwand durch

- die Leasingraten und
- die Abschreibungsraten.

Im Gegensatz zu dem Sales-und-Lease-Back-Verfahren wird der Anlagenstammsatz nicht ausgebucht und mit der Einmalzahlung (=Verkaufspreis) verrechnet.

Dies bedeutet, dass Abschreibungswerte und Leasingraten zu planen sind.

Je nach dem wie die Einmalzahlung durch den Investor verwendet wird, kann sie zu Verminderung der Aufwendungen herangezogen werden. Dies wäre bspw. durch eine adäquate Finanzanlage (z.B. als Darlehensvergabe bzw. als Festgeldanlage etc.) mit den daraus resultierenden Verzinsungen möglich. Es muss natürlich sichergestellt sein, dass die Geldanlage mit einem geringen Risiko angelegt ist, da sonst ggf. Wertberichtigungen aus Finanzanlagen den gewünschten Ergebnisbeitrag ins negative belasten.



Die Planung erfolgt analog einer normalen Primärkostenplanung, wobei die Abschreibungen maschinell über die AfA-Simulation ermittelt werden können. Die Leasingaufwendungen sind Bestandteile der standardmäßigen Überlegungen, wie sie in jedem Planungsprozess angestellt werden müssen.

Auf weitere Details wird an dieser Stelle verzichtet. Sie sind bei der Erstellung von Eröffnungsbilanzen zu klären.

9.10.2 Vorgehen im Bewirtschaftungsprozess

9.10.2.1 Bewirtschaftungsprozess Operating Lease

Das Bewirtschaftungsverhalten unterscheidet sich beim Operating Leasing nicht von den normalen konsumtiven Bewirtschaftungsvorgängen.

In diesem Fall wird ein Dauerbuchungsvorgang im Kreditorenbereich eingerichtet, in dem alle zahlungsrelevanten Angaben sowie die notwendigen Kontierungsinformationen hinterlegt werden. Dieser Dauerbuchungsurbelege werden in regelmäßigen Abständen abgerufen. Entsprechen die Kontierungen den vorgegebenen Parametern werden auf Basis der hinterlegten Belegdaten die entsprechenden Kreditorbuchungen (Sollstellungen) erzeugt.

Bewirtschaftungsprozess Capital Leasing

Der Bewirtschaftungsprozess beim Finanzierungsleasing kann über zwei Varianten erfolgen. Die erste Variante wird maschinell über die Anlagenbuchhaltung gesteuert. Hierbei sind eigentlich keine manuellen Buchungen mehr vorzunehmen.

Die Verbindlichkeiten sind schon auf dem Kreditor „Leasinggeber“ mit den einzelnen Fälligkeiten eingestellt.

Die Aufwandsbuchung der Zinsen (Kostennachteil) sowie die Abschreibungen auf Basis der Anschaffungskosten erfolgt über die AfA-Läufe.

Die zweite Variante ist umständlicher, sofern die Anlagenbuchhaltung nicht für das Capital Leasing eingesetzt werden möchte.

Zur Veranschaulichung wird der Vorgang mit folgendem Szenario dargestellt. Die Merkmale hierbei sind folgende:

- Einsetzung von Dauerbuchungsbelegen, die jährlich geändert werden müssen, sofern man eine Aufteilung der Zinskosten nach einem digitalen Verfahren über die Laufzeit des Leasingvertrags vornehmen möchte. Ist dies nicht beabsichtigt, ist die jährliche Anpassung nicht notwendig.
- Zugangsbuchung nur zu Anschaffungskosten, wobei die Gegenbuchung im Passiva gegen ein Sachkonto „Sonstige Verbindlichkeiten“ erfolgt, das mit der o.g. Dauerbuchung schrittweise reduziert wird.

9.10.2.2 Szenario

Leasing einer Telefonanlage

Vertragskonditionen:

jährliche Leasingrate	48.000	
Leasingdauer	4	192.000
Optionszahlung		8.000

Leasingzahlungsbetrag 200.000

Anlagegegenstand:

Nutzungsdauer	6	
ursprüngl. AHK		140.000
AHK -Nebenkosten		10.000

Anschaffungskosten 150.000

=> jährliche AfA 25.000

Kosten- und Zins-
nachteil durch Leasing **60.000**

Aufteilung der Kosten nach digitaler Methode
über die Leasingdauer

4	Jahr 1	24.000
3	Jahr 2	18.000
2	Jahr 3	12.000
1	Jahr 4	6.000
10		60.000

Anbei folgender Buchungsauf

Anlagenzugangsbuchung					
(1)	Anlage	150.000	an	Sako "Sonst. Verbindl.	140.000
			an	Kreditor 2	10.000
Daueranordnungen Jahr 1					
(3)	Sako "Sonst. Verb.	24.000	an	Kreditor 1	48.000
	Leasingkosten	24.000			
Daueranordnungen Jahr 2					
(6)	Sako "Sonst. Verb.	30.000	an	Kreditor 1	48.000
	Leasingkosten	18.000			
Daueranordnungen Jahr 3					
(9)	Sako "Sonst. Verb.	36.000	an	Kreditor 1	48.000
	Leasingkosten	12.000			
Daueranordnungen Jahr 4					
(12)	Sako "Sonst. Verb.	42.000	an	Kreditor 1	48.000
	Leasingkosten	6.000			
Schlusszahlung					
(15)	Sako "Sonst. Verb.	8.000	an	Kreditor 1	8.000

Anla-Gegenstand				Sonstige Verbindl.			
(1)	150.000	25.000	(5)		140.000	(1)	
		25.000	(8)	(3)	24.000		
		25.000	(11)	(6)	30.000		
		25.000	(14)	(9)	36.000		
		25.000	(17)	(12)	42.000		
		25.000	(18)	(15)	8.000		
Kreditor LG 1				Kreditor 2			
(4)	48.000	48.000	(3)	(2)	10.000	10.000	(1)
(7)	48.000	48.000	(6)				
(10)	48.000	48.000	(9)				
(13)	48.000	48.000	(12)				
(16)	8.000	8.000	(15)				
Leasingnachteil				Abschreibungen			
(3)	24.000		(5)	25.000		10.000	(2)
(6)	18.000		(8)	25.000		48.000	(4)
(9)	12.000		(11)	25.000		48.000	(7)
(12)	6.000		(14)	25.000		48.000	(10)
			(17)	25.000		8.000	(13)
			(18)	25.000			(16)
Bank							

- (1) Anlagenzugang
- (2) Zahlung AHK-Nebenkosten
- (3) Dauerbuchung Jahr 1
- (4) Auszahlung Jahr 1
- (5) Abschreibung Jahr 1
- (6) Dauerbuchung Jahr 2
- (7) Auszahlung Jahr 2
- (8) Abschreibung Jahr 2
- (9) Dauerbuchung Jahr 3
- (10) Auszahlung Jahr 3
- (11) Abschreibung Jahr 3
- (12) Dauerbuchung Jahr 4
- (13) Auszahlung Jahr 4
- (14) Abschreibung Jahr 4
- (15) Optionszahlung
- (16) Auszahlung
- (17) Abschreibung Jahr 5
- (18) Abschreibung Jahr 6

9.10.3 Vorgehen im Jahresabschluss

Keine Anpassungen notwendig, mit Ausnahme der Risikoprüfung beim Cross Border Leasing für den Ermittlung von Rückstellungsbedarfs.

9.10.4 Ableitung in die Finanzrechnung

Die Ableitung erfolgt gemäß der definierten Ableitungsstrategie.

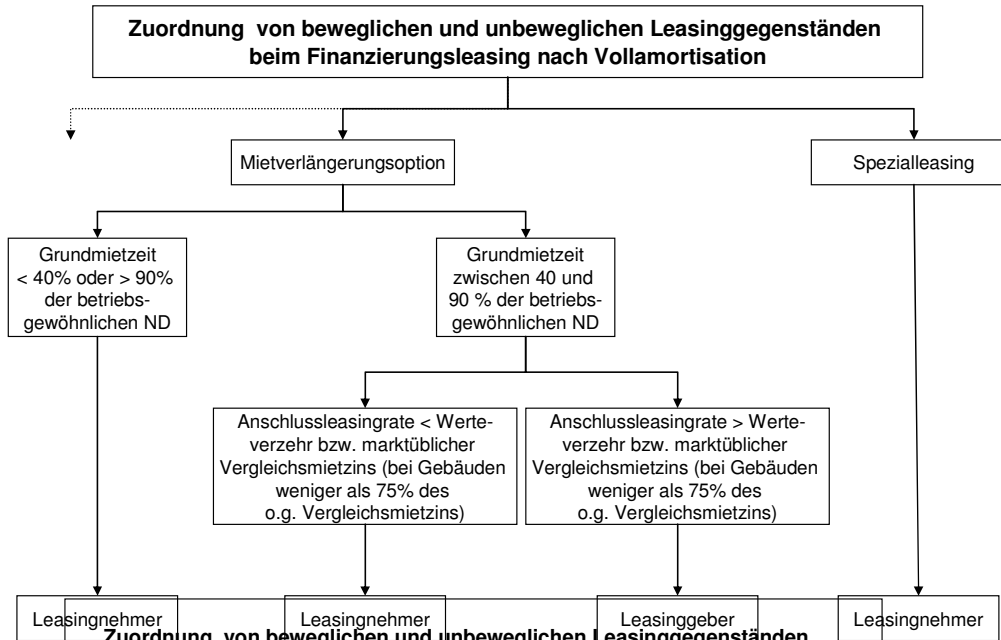
Sachkonto	FiPos im Stammsatz	Fipos bei Planung	Fipos bei Buchung 1	Fipos bei Buchung 2	Fipos bei Buchung 3

Eine Darstellung erfolgt im Moment noch nicht, da ein aktueller Kontenplan mit den Stammdateneinträgen noch nicht vorliegt. Zusätzlich sind Einträge in der FMDRIVE noch nicht endgültig definiert. Dies wird nachgereicht.

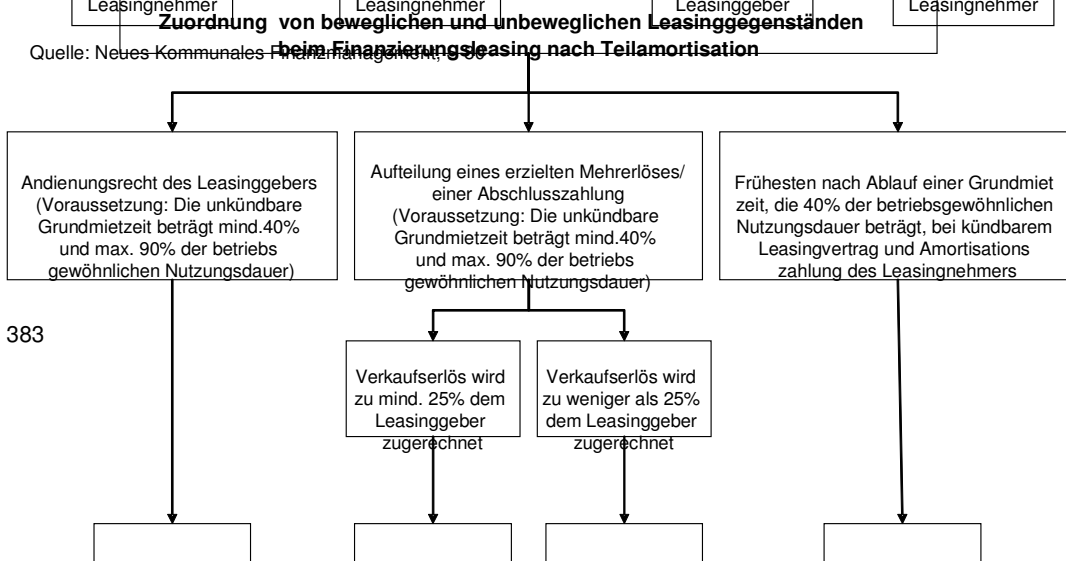
Abbildung 15: Prüfraster für Leasinggegenstände



Quelle: Neues Kommunales Finanzmanagement, S 80



Quelle: Neues Kommunales Finanzmanagement, S 80



9.11 Anlage: Sammelbewertungsverfahren

Hier finden Sie die Ergänzungen zum Kapitel 3.17.4 Sammelbewertung (nach einem Verbrauchsfolgeverfahren) ab Seite 158.

9.11.1 Übersicht über die Zulässigkeit der Sammelbewertung

Kommentar: Tabelle wurde mit IM und GPA abgestimmt.

	Sammelbewertung				
	Durchschnittsmethode	Fifo-Methode	Lifo-Methode	Hifo-Methode	Lofo-Methode
GemHVO	Abgedeckt durch § 37 Abs. 3 GemHVO	§ 45 GemH-VO	§ 45 GemH-VO	§ 45 GemH-VO	Verboten

9.11.2 Fifo-Verfahren (first in – first out)

Beim Fifo-Verfahren wird unterstellt, dass die jeweils ältesten Bestände zuerst verbraucht oder veräußert werden. Am Jahresende befinden sich entsprechend dieser Fiktion nur noch die Bestände der zuletzt eingetroffenen Lieferungen auf Lager, die mit entsprechenden Einstandspreisen bewertet werden. Wird die unterstellte Verbrauchsfolge eingehalten, so entspricht das Fifo-Verfahren dem Prinzip der Einzelbewertung zu Anschaffungskosten.

Das Fifo-Verfahren ist handelsrechtlich (vgl. § 256 Satz 1 HGB) und nach IAS zulässig, aber steuerrechtlich verboten.

Beispiel: Fifo-Verfahren

Anfangsbestand	150 kg à	40 €/kg	
+ Zugang	250 kg à	42 €/kg	
+ Zugang	200 kg à	38 €/kg	
	600 kg		
- Verbrauch	500 kg		
Endbestand	100 kg à	38 €/kg*	3.800 €

* letzter Einstandspreis

9.11.3 Lifo-Verfahren (last in – first out)

Das Lifo-Verfahren geht davon aus, dass die zuletzt beschafften Waren oder Bestände als erste das Lager wieder verlassen. Der Bestand am Jahresende wird deshalb mit den Preisen der zuerst beschafften Mengen bewertet.

Beim permanenten Lifo-Verfahren wird fortlaufend während des ganzen Jahres der Materialverbrauch mengen- und wertmäßig erfasst; beim Perioden-Lifo-Verfahren wird der Bestand lediglich zum Ende des jeweiligen Jahres bewertet.

Das Lifo-Verfahren ist handelsrechtlich (vgl. § 256 S.1 HGB) und bedingt steuerrechtlich (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, R 36a Abs. 2 Satz 2 EStR, darf nicht im krassesten Widerspruch zur tatsächlichen Verbrauchsfolge stehen, weitere Voraussetzungen: Gewinnermittlung nach § 5 EStG, gem. dem Maßgeblichkeitsgrundsatz wird die Methode auch in der Handelsbilanz angewandt, kein Bewertungsabschlag nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe m EStG a. F.) zulässig. In den IAS wurde das Lifo-Verfahren abgeschafft.

Beispiel: Perioden-Lifo-Verfahren

Anfangsbestand	150 kg à	40 €/kg	
+ Zugang	250 kg à	42 €/kg	
+ Zugang	200 kg à	38 €/kg	
	600 kg		
- Verbrauch	500 kg		
Endbestand	100 kg à	40 €/kg*	4.000 €

* erster Einstandspreis

Beispiel: Permanentes Lifo-Verfahren

01.01. Anfangsbestand	150 kg à	40 €/kg	6.000 €
15.02. Zugang	250 kg à	42 €/kg	10.500 €
Bestand	400 kg		16.500 €
15.03. Abgang	100 kg à	42 €/kg	4.200 €
Bestand	300 kg		12.300 €
15.05 Zugang	200 kg à	38 €/kg	7.600 €
Bestand	500 kg		19.900 €
15.10. Abgang 400 kg	200 kg à	38 €/kg	7.600 €
	150 kg à	42 €/kg	6.300 €
	50 kg à	40 €/kg	2.000 €
Endbestand	100 kg		4.000 €

9.11.4 Hifo-Verfahren (highest in – first out)

Das Hifo-Verfahren geht von der Annahme aus, dass die zu den höchsten Preisen erworbenen Vorratsgegenstände zuerst verbraucht werden. Da der Bestand am Jahresende auf diese Weise mit den niedrigeren Anschaffungskosten bewertet wird, kommt es zu einer extrem vorsichtigen Bilanzierung des Vorratsvermögens.

Beim permanenten Hifo-Verfahren wird der einzelne Zugang fortlaufend aufgezeichnet und der jeweils nächste Abgang entsprechend der unterschiedlichen Verbrauchsfolge bewertet; beim Perioden-Hifo-Verfahren erfolgt die Bewertung in der Weise, dass der Verbrauch aus den teuersten Zugängen resultiert und der Bestand am Jahresende mit den niedrigsten Beschaffungskosten bewertet wird.

Das Hifo-Verfahren ist handelsrechtlich zulässig, aber steuerrechtlich nicht anerkannt. Nach IAS ist das Hifo-Verfahren in den internationalen Rechnungslegungsstandards nicht zulässig.

Beispiel: Perioden-Hifo-Verfahren

Anfangsbestand	150 kg à	40 €/kg	
+ Zugang	250 kg à	42 €/kg	
+ Zugang	200 kg à	38 €/kg	
	600 kg		
- Verbrauch	500 kg		
Endbestand	100 kg à	38 €/kg*	3.800 €

* niedrigster Einstandspreis

9.11.5 Lifo-Verfahren (lowest in – first out)

Das Lifo-Verfahren darf im NKHR **nicht** angewendet werden.

9.12 Anlage: Referenzmodelle

9.12.1 Handelsgesetzbuch (HGB)

Die (weitgehend) unmodifizierte Übernahme des Regelwerkes des Handelsgesetzbuches (HGB) für das Rechnungswesen und Rechnungslegung von Gebietskörperschaften verbietet sich mindestens deshalb, weil für das HGB wesentliche Grundsätze der Rechnungslegung für den öffentlichen Bereich keine Gültigkeit haben können und weil die Vorschriften des HGB als Folge der internationalen Entwicklung selbst novellierungsbedürftig sind. Zudem enthält das HGB keine Vorschriften für Regelungsnotwendigkeiten im öffentlichen Bereich (z.B. Haushaltsplanung). Dennoch kann das HGB partiell als ein Referenzmodell für das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) in modifizierter Form herangezogen werden. So wurden folgende Paragraphen des HGB wörtlich oder sinngemäß in die neue GemHVO übernommen:

GemHVO (Referentenentwurf vom 08.08.2005)	Handelsgesetzbuch (HGB) (HGB-Paragraphen wurden in GemHVO-Arbeitsentwürfen noch mit „ex“ zitiert.)
§ 34 Abs. 2 Buchführung	§ 238 Abs. 1 Buchführungspflicht
§ 35 Führung der Bücher	§ 239 Führung der Handelsbücher
§ 37 Inventar, Inventur	§ 240 Inventar
§ 38 Inventurvereinfachungsverfahren	§ 241 Inventurvereinfachungsverfahren
§ 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote, Vermögen	§ 246 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 Vollständigkeit, Verrechnungs- verbot § 247 Inhalt der Bilanz § 248 Abs. 2 Bilanzierungsverbote
§ 41 Rückstellungen	§ 249 Rückstellungen
§ 42 Vorbelastung künftiger Haushaltsjahre	§ 251 Haftungsverhältnisse
§ 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze	§ 252 Allgemeine Bewertungsgrundsätze
§ 44 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden	§ 253 Abs. 1 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden § 255 Anschaffungs- und Herstellungskosten

§ 45 Bewertungsvereinfachungs-verfahren	§ 256 Bewertungsvereinfachungs-verfahren
§ 46 Abschreibungen	§ 253 Abs. 2 und 3 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden
§ 47 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung	§ 265 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung
§ 48 Rechnungsabgrenzungsposten	§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten
§ 53 Anhang	§ 284 Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung § 285 Sonstige Pflichtangaben
§ 54 Rechenschaftsbericht	§ 289 Lagebericht

Es kann davon ausgegangen werden, dass soweit HGB-Paragrafen wörtlich oder sinngemäß in die neue GemHVO übernommen wurden, auch die Lehrmeinung und Kommentierung zu den entsprechenden HGB-Paragrafen analog für das NKHR übernommen werden können.

Die Vorschriften des HGB sind stark durch den Grundsatz des Gläubigerschutzes geprägt. Dieser Grundsatz wird insbesondere durch das strenge Anschaffungswertprinzip, das Imparitätsprinzip und durch das Niederwertprinzip konkretisiert. Eines herausgehobenen Gläubigerschutzes bedarf es im öffentlichen Bereich nicht. Der Schutzzwecke der öffentlichen Rechnungslegung lassen sich vielmehr durch eine vollständige und willkürfreie Information der Adressaten erreichen.

9.12.2 International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)



Die **International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)** sind ein internationales Regelwerk zur Rechnungslegung im öffentlichen Sektor. Sie bestehen derzeit aus 22 Standards, die sich weitgehend an den in der Privatwirtschaft im Bereich der internationalen Rechnungslegung angewandten **International Accounting Standards (IAS)** / **International Financial Reporting Standards (IFRS)** orientieren.

9.12.2.1 Geltungsbereich der IPSAS

Der Geltungsbereich der IPSAS umfasst ausschließlich öffentliche Institutionen nicht aber privatwirtschaftlich organisierte Beteiligungsgesellschaften von öffentlichen Institutionen. Für diese wird die Anwendung der bereits im privatwirtschaftlichen Bereich gebräuchlichen IAS empfohlen.

Auf Deutschland bezogen heißt dies, dass Gebietskörperschaften wie Bund, Länder, Kreise oder Kommunen einschließlich der unter- oder nebengeordneten Behörden, Anstalten des öffentlichen Rechts, Verbänden Kammern etc. IPSAS anwenden können. Für Beteiligungsgesellschaften wie zum Beispiel von Kommunen gehaltenen Stadtwerken in Rechtsform einer GmbH oder AG gelten dagegen die IAS.

Bei den IPSAS handelt es sich derzeit lediglich um Empfehlungen. Rechtsverbindlich werden diese Empfehlungen erst, wenn sie in nationales Recht umgesetzt werden. Dies ist in Deutschland bislang nicht der Fall.

Nationale Gebietskörperschaften, die auf das Ressourcenverbrauchskonzept umstellen wollen und sich dabei u.a. den IPSAS bedienen:

Frankreich, Südafrika, Vereinigte Arabische Emirate, Niederlande, Malta, Hong Kong, Thailand, Cayman Inseln, Mongolei, Israel.

Länder, die derzeit auf das Ressourcenverbrauchskonzept umstellen und mit den meisten IPSAS-Standards übereinstimmen:

Australien, Finnland, Island, Kanada, Schweden, Neuseeland, Großbritannien, Fidschi-Inseln

Die OECD stellt seit 200 Jahresabschlüsse nach IPSAS auf, die Europäische Kommission wird erstmals für 2005 Jahresabschlüsse nach IPSAS aufstellen und die NATO wird ab 2006 Jahresabschlüsse nach IPSAS aufstellen.

9.12.2.2 Warum IPSAS?

- True and fair view – externe Kontrolle und Steuerung durch transparente Abschlüsse (Einblick in die tatsächliche Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage)
- Interne Steuerung und Kontrolle durch gesteigerte Qualität der Finanz-Informationen (u.a. neben Gläubigerschutz auch Investorenschutz)
- Kompatibilität mit dem privatwirtschaftlichen Rechnungswesen
- Gewährung von Beihilfen und Subventionen durch Erleichterung des Nachwei-

ses von Voraussetzungen für die Gewährung von Mitteln internationaler Organisationen (UN, Weltbank, Europäische Union etc.).

- Rating: Finanzinvestoren und Fremdkapitalgeber verlangen auch zunehmend von staatlichen Institutionen effiziente Informationen über die Leistungsfähigkeit der Kreditnehmer, um die mit einem Engagement verbundenen Risiken bewerten zu können. Eine valide Beurteilung der Leistungsfähigkeit von öffentlichen Institutionen und das Rating-Verfahren werden durch international standardisiertes qualitativ hochwertiges Rechenwerk erheblich vereinfacht.

9.12.2.3 Entstehung der IPSAS

Die IPSAS werden vom **IPSASB** dem **International Public Sector Accounting Standards Board** (bis 2004 Public Sector Committee (PSC)) erarbeitet und in Kraft gesetzt. Bei dem IPSASB handelt es sich um einen Fachausschuss, der aus der **I-AFC (International Federation of Accountants)** dem internationalen Fachverband der Wirtschaftsprüfer mit Sitz in New York hervorgegangen ist. Ihm gehören Australien, Argentinien, Deutschland, Frankreich (Vorsitz), Großbritannien, Indien, Israel, Japan, Kanada, Malaysia, Mexiko, Neuseeland, Norwegen, Südafrika und die USA an (Stand 2005). Das IPSASB ist eine rein private Organisation und kann daher auch nur Empfehlungen aussprechen.

Basis für die einzelnen Standards sind die entsprechenden **IAS** bzw. zukünftig **International Financial Reporting Standards (IFRS)**. Die IAS/IFRS werden im Hinblick auf die speziellen Zwecke der Rechnungslegung öffentlicher Einrichtungen vom IPSASB modifiziert.

9.12.2.4 Cash Basis of Accounting versus Accrual Basis of Accounting

Die IPSAS unterscheiden zwei Methoden zur Rechnungslegung:

- **Cash Basis of Accounting** (Rechnungslegung anhand des Zahlungsmittelflusses)
- **Accrual Basis of Accounting (entspricht der Doppik).**

Mit dem Cash-Basis-Accounting beschäftigt sich lediglich ein Standard. Für den Accrual Basis of Accounting existieren z.Z. bereits 21 Standards. Aus diesem Verhältnis, aus der Anlehnung an die IAS und aufgrund der offensichtlichen Schwächen des rein zahlungsorientierten Rechnungswesens bevorzugt die IPSAS das doppische Accrual-Basis-Accounting.

9.12.2.5 Elemente eines IPSAS-Jahresabschlusses

- Vermögensrechnung (Statement of financial position)
- Ergebnisrechnung (Statement of financial performance)
- Finanzrechnung (Cash-Flow Statement)
- Eigenkapitalveränderungsrechnung (Changes in Net assets/Equity)
- Anhang.

9.12.2.6 Die Standards

Die Standards sind in englischer Sprache verfasst. Eine autorisierte deutsche Übersetzung existiert derzeit nicht.

Die Standards sind grundsätzlich nach dem gleichen Muster aufgebaut:

- (1) Einleitung zur Darlegung des Regelungsgrundes und Regelungsumfangs des jeweiligen Standards.
- (2) Definition der im Standard verwendeten Begriffe
- (3) Standard mit Erläuterungen
- (4) Inkraftsetzung
- (5) Anhänge

Übersicht über die einzelnen Standards

IPSAS	Titel	Inhalt	Basis (vgl. IAS/IFRS)	Veröffentlicht	Gültig ab
IPSAS 1	Darstellung der Jahresrechnung	Definition der Grundlagen des öffentlichen Rechnungswesens, Aufstellung von Jahresabschlüssen	IAS 1	Mai 2000	01.07.2001
IPSAS 2	Kapitalflussrechnung	Darstellung der Bewegung von Zahlungsmitteln (Kapitalflussrechnung)	IAS 7	Mai 2000	01.07.2001
IPSAS 3	Jahresüberschuss/-fehlbetrag, wesentliche Fehler	Jahresüberschuss, Behandlung von wesentlichen Fehlern und	IAS 8	Mai 2000	01.07.2001

IPSAS	Titel	Inhalt	Basis (vgl. IAS/IFRS)	Veröffentlicht	Gültig ab
	und Bilanzierungsänderungen	Änderung im Jahresabschluss (Bilanzänderungen)			
IPSAS 4	Währungsumrechnung	Prinzipien der Währungsumrechnung	IAS 21	Mai 2000	01.07.2001
IPSAS 5	Fremdkapitalkosten	Bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalkosten	IAS 23	Mai 2000	01.07.2001
IPSAS 6	Konsolidierung und Bilanzierung von Tochterunternehmen	Konzernrechnungslegung	IAS 27	Mai 2000	01.07.2001
IPSAS 7	Bilanzierung von assoziierten Einheiten	Bilanzierung von Beteiligungen an verbundenen/assoziierten Unternehmen	IAS 28	Mai 2000	01.07.2001
IPSAS 8	Bilanzierung von Joint Ventures	Bilanzierung von Joint Ventures	IAS 31	Mai 2000	01.07.2001
IPSAS 9	Erträge aus zweiseitigen Leistungsbeziehungen	Gewinnrealisierung aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen (im Gegensatz zu Non-Exchange Transaktionen wie Steuern)	IAS 18	Juli 2001	01.07.2002
IPSAS 10	Rechnungslegung in Hyperinflationländern	Rechnungslegung in Hyperinflationländern	IAS 29	Juli 2001	01.07.2002
IPSAS 11	Langfristige Fertigungsaufträge	Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen (Bauwerke)	IAS 11	Juli 2001	01.07.2002
IPSAS 12	Vorräte	Bilanzielle Behandlung von Vorräten	IAS 2	Juli 2001	01.07.2002
IPSAS 13	Leasinggeschäfte	Bilanzierung von Leasingverhältnissen	IAS 17	Dez. 2001	01.01.2003
IPSAS 14	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	Behandlung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag	IAS 10	Dez. 2001	01.01.2003
IPSAS 15	Darstellung von	Angaben und Darstellung	IAS 32	Dez.	01.01.2003

IPSAS	Titel	Inhalt	Basis (vgl. IAS/IFRS)	Veröffentlicht	Gültig ab
	und Angaben zu Finanzinstrumenten	lung von Finanzinstrumenten		2001	
IPSAS 16	Investitionsvermögen	Bilanzierung von als Finanzinvestitionen gehaltenen Investitionen (Bauten und Grundstücken)	IAS 40	Dez. 2001	01.01.2003
IPSAS 17	Sachanlagevermögen	Bilanzierung von Sachanlagen	IAS 16	Dez. 2001	01.01.2003
IPSAS 18	Segmentberichterstattung	Segmentberichterstattung	IAS 14	Juni 2002	01.01.2003
IPSAS 19	Rückstellungen, Eventualverpflichtungen und Eventualforderungen	Bilanzierung von Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen	IAS 37	Juni 2001	01.01.2004
IPSAS 20	Angaben über Beziehungen zu verbundenen Einheiten und nahe stehende Personen	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	IAS 24	Juni 2001	01.01.2004
IPSAS 21	Werthaltigkeitstests bei Vermögenswerten, die keine Kapitalflüsse generieren	Wertminderung von nicht gewerblichen Vermögensgegenständen	-----	Juli 2004	01.01.2006
Cash Basis IPSAS	Rechnungslegung bei geldverbrauchsorientiertem Rechnungswesen		-----	Jan. 2003	01.01.2004

IPSAS	Titel	Inhalt	Basis (vgl. IAS/IFRS)	Veröf- fentlicht	Gültig ab
Weitere Standards, die nicht von den IAS/IFRS umfasst sind und die in Bezug auf den öffentlichen Sektor eine spezifische Behandlung erfordern folgen noch.					

Neben den eigentlichen Standards existieren noch zahlreiche Studien, Richtlinien und Forschungsberichte der IPSASB.

Das IPSASB befasst sich z.Z. (2005) mit folgenden Projekten:

- Anforderungen an die Haushaltsberichterstattung von Gebietskörperschaften (Budget Reporting)
- Rechnungslegung über sozialpolitische Verpflichtungen öffentlicher Gebietskörperschaften, die aus einseitigen Leistungsverpflichtungen resultieren
 - Erträge aus einseitigen Leistungsverpflichtungen
 - Berichterstattung zum Haushalt
- Rahmenkonzept für die finanzielle Berichterstattung des öffentlichen Sektors
- Werthaltigkeit von Vermögenswerten
 - Rechnungslegung für die Gewährung von Entwicklungshilfe
 - Ansatz und Bewertung von Kulturgütern
 - Leistungen an Arbeitnehmer
 - Anpassung der IPSAS an geänderte IFRS
- Konvergenz der IPSAS mit den europäischen Standards der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und zur internationalen Finanzstatistik (ESA 95 und GFS) sowie Erarbeitung von Empfehlungen für die Revision der internationalen Standards volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung (SNA)

Soweit derzeit zu bestimmten Einzelthemen noch keine IPSAS-Standards existieren kann ersatzweise auf die entsprechenden IAS/IFRS-Standards zurückgegriffen werden.

9.12.2.7 Zunehmende Bedeutung von internationalen Rechnungslegungsstandards

Die **EU-Verordnung Nr. 1606/2002** über die „Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards“ vom 19. Juli 2002 verpflichtet ab 2005 – in Ausnahmen ab

2007 – kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen zur Rechnungslegung nach IAS/IFRS. Für nicht kapitalmarktorientierte Konzerne und für die Rechnungslegung der Einzelabschlüsse sieht die Verordnung ein **Mitgliedsstaatenwahlrecht** vor, sodass jedes EU-Land für diese Abschlüsse ebenfalls die IAS/IFRS verpflichtend vorschreiben oder zumindest als Wahlrecht zulassen kann. In Deutschland zeichnet sich ab, dass den nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen für die Konzernrechnungslegung und in offen zu legenden Einzelabschlüssen ein Unternehmenswahlrecht eingeräumt wird. Neben den gesetzlichen Vorschriften werden aber auch die internationale Kapitalmarktorientierung und das Rating nach Basel II faktisch zur Bilanzierung nach IAS/IFRS zwingen.

9.12.2.8 IPSAS und die Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Deutschland

Die verschiedenen Modelle des neuen kommunalen Rechnungswesens (so auch das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) in Baden-Württemberg) basieren im Wesentlichen auf den Vorschriften des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) sowie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) unter Berücksichtigung kommunalspezifischer Besonderheiten. Inzwischen sind auch bereits Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR) und unter Berücksichtigung der internationalen und nationalen Entwicklungen erarbeitet worden. Eine explizite Ausrichtung des neuen kommunalen Rechnungswesens an den IAS/IPSAS erfolgte dabei nicht.

Angesichts der Tatsache, dass die IAS/IFRS eine immer stärkere Bedeutung in der deutschen Bilanzierungspraxis bekommen (siehe oben), ist es bedauerlich, dass der Gesetzgeber nicht gleich den großen Schritt von der Kameralistik zu den IPSAS gewagt hat. **Die umstellenden Kommunen sollten daher ihre Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien so gestalten, dass sie – so weit wie möglich – sowohl HGB, NKHR als auch IPSAS-konform sind.** Auch das Innenministerium Baden-Württemberg hat bereits mündlich erklärt, dass eine IPSAS-konforme Auslegung des NKHR anzustreben ist.

Es ist davon auszugehen, dass ähnlich wie im privatwirtschaftlichen Rechnungswesen eine Angleichung der nationalen Vorschriften (GemHVO) an die internationalen Standards erfolgen wird. Eine frühzeitige Berücksichtigung der Anforderungen der IPSAS erspart späteren Umstellungsaufwand (u.a. im Zuge von Anpassungen des

HGB an internationale Rechnungslegungsstandards oder im Zuge von Anpassungen des NKHR an die IPSAS) und minimiert die im Folgenden dargestellten Nachteile einer alleinigen Orientierung am HGB.

9.12.2.9 Nachteile der alleinigen Ausrichtung am Referenzmodell HGB und der Nichtberücksichtigung der IPSAS

Insbesondere im Hinblick auf die Konsolidierung der Einzelabschlüsse und für eine bessere Vergleichbarkeit der Informationen bedarf es neben der Einführung eines einheitlichen Rechnungssystems der Entwicklung bundesweit einheitlicher, verbindlicher Rechnungslegungsvorschriften für Ansatz, Ausweis, Bewertung und die Konsolidierung. Dafür könnten die IPSAS eine Grundlage bilden.

In dem Maße wie die IAS/IFRS im Bereich der öffentlichen Unternehmen Verbreitung findet (z.T. unterliegen sie ab 2005/2007 sogar direkt der IAS-Verordnung; z.B. öffentlich-rechtliche Kreditinstitute, die Mutterunternehmen sind und Wertpapiere emittieren) wird eine Vergleichbarkeit zwischen HGB-orientierten Abschlüssen (der Kommunen) und IAS-orientierten Abschlüssen der Beteiligungen und eine Konsolidierung der Einzelabschlüsse mit dem Abschluss der Kommune erschwert.

Zudem wurde das HGB durch die Reformen der Vergangenheit zunehmend an internationale Rechnungslegungsstandards angeglichen (vgl. EU-Richtlinie 2003/51/EG vom 18.06.2003 über die Modernisierung der 4. und 7. EG-Richtlinie). Weitere Anpassungen sind durch das Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG) vorgesehen (u.a. Weiterentwicklung des HGB anhand der Grundsätze der IAS, vor allem fair value Bilanzierung).

In dem Maße wie international im öffentlichen Sektor die IPSAS Einzug halten werden bei Beibehaltung der Orientierung am HGB die Abschlüsse deutscher Körperschaften immer weniger vergleichbar mit internationalen Organisationen oder anderer Körperschaften. Aber auch die Vergleichbarkeit mit Abschlüssen des privaten Sektors (u.a. auch ein Ziel der Reform des Haushaltsrechtes) werden künftig erschwert.

9.12.2.10 Anwendungschancen und –hemmnisse für die IPSAS in Deutschland

- Das Regelwerk des IPSAS ist u.a. von zahlreichen Wahlrechten geprägt und oft interpretationsfähig. In Folge dessen sind die zahlreichen Regelwerke für ein doppeltes öffentliches Rechnungswesen weitgehend IPSAS-kompatibel oder sie können mit geringen Änderungen IPSAS-kompatibel gemacht werden. Es gibt aber auch nicht heilbare Gegensätze zwischen den IPSAS und den verschiedenen deutschen Regelwerken des neuen Haushaltsrechtes, die es zu beachten gilt.
- Durch die IPSAS ist eine Verbesserung des Finanzmanagements möglich, wenn diese bei der Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens herangezogen werden, da sie das ressourcenverbrauchsorientierte Rechnungskonzept bevorzugen.
- Die IPSAS werden in englischer Sprache veröffentlicht. Inzwischen liegen autorisierte Übersetzungen in zahlreichen Sprachen vor, jedoch nicht in Deutsch.
- Die IPSAS sind noch unvollständig; zahlreiche Standards müssen noch erarbeitet werden.
- Das öffentliche Haushaltsrecht ist stark von Rechtsnormen geprägt und ist daher nicht ohne weiteres mit einem relativ flexiblen, privatrechtlich organisierten Standardsetzungssystem nach anglo-amerikanischem Muster kompatibel. Ein nationales oder europäisches Standardisierungsgremium wie der in § 342a HGB vorgesehene Rechnungslegungsbeirat kann hier hilfreich tätig sein.

9.12.2.11 Literatur und Quellen

Adam, Berit (2004), Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS – eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit)

Adam, Berit (2004), Eine vergleichende Analyse der Internationalen Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS) mit ausgewählten kommunalen Reformkonzeptionen in Deutschland, in „der gemeindehaushalt“ 6/2004, Seite 125 ff.

Srocke, Isabell, IAS/IFRS und IPSAS: Anforderungen an die Reform des öffentlichen Rechnungswesens, in Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Haufe Verlag (CÖV) Kapitel 7 Seite 515 - 526

Lüder, Klaus, Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Bereich, in „finanzreform“ Beitrag 2004-7

Universität St. Gallen (2002), Working Paper Nr. 5 IPSAS 1 –17 (Beschreibung in deutscher Sprache) Achtung: nicht autorisierte deutsche Kurzfassung!

9.12.3 Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg

Die Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg in der zweiten überarbeiteten Auflage aus dem Jahre 2002 (veröffentlicht in der Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 8) können in weiten Teilen zur Ausfüllung der Regelungen des NKHR herangezogen werden. Dies gilt insbesondere für die Erfassung und Bewertung des Vermögens und die erstmalige Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz (vgl. § 62 GemHVO und Kapitel VI). Diese Aussage wird vom Innenministerium Baden-Württemberg mitgetragen.

Es muss allerdings beachtet werden, dass die Leitlinien zu einem Zeitpunkt verfasst wurden, wo die Detailregelungen des NKHR noch nicht absehbar waren und noch keine Entwürfe einer neuen GemHVO und GemO vorlagen. Sie gingen noch von einer Kostenrechnung auf Basis des kameralen Rechnungswesens bzw. einer von den

Kommunalen frei gestalteten doppelten Finanzbuchhaltung bei gleichzeitigem Betrieb der gesetzlich vorgegebenen Kameralistik aus. Daher sind einige Kapitel nur bedingt oder sinngemäß auf das NKHR übertragbar. Dies gilt insbesondere für das Kapitel VII Kontenrahmen, das noch vom Gemeinsamen Kontenrahmen der Kommunen (GKG) ausgeht. Für das NKHR wird hingegen der Kontenplan II/2 in der Fassung für Baden-Württemberg verbindlich vorgegeben. Ob die Leitlinien in einer dritten Auflage noch den gesetzlichen Rahmenbedingungen des NKHR angepasst werden bleibt abzuwarten.

9.13 Anlage: Korrekturwerte / Wertberichtigung

9.13.1 Korrekturwerte

Die GemHVO enthält lediglich im § 46 Abs. 4 eine Regelungen zur Korrektur von Werten. Weiterführende Regelungen sind nicht enthalten. Die in der Tabelle aufgeführten Hinweise sind aus dem HGB und Steuerrecht entnommen.

Umlaufvermögen	Börsen- oder Marktwert (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB)
Anlagevermögen und Umlaufvermögen, für das kein Börsen- oder Marktwert festzustellen ist	Der am Bilanzstichtag niedrigere „beizulegende Wert“ (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB) Maßstab hierfür sind die Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskosten
Umlaufvermögen, bei dem in der nächsten Zukunft mit Wertminderungen zu rechnen ist	Niedrigere Zukunftswert (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB)
Anlagevermögen/Umlaufvermögen	„Willkür-Wert“
Steuerrecht	Steuerrechtliche Sonderabschreibungen (Für BgA von Bedeutung)

9.13.2 Niederstwertprinzip

Nach dem aus dem Imparitätsprinzip hergeleiteten Niederstwertprinzip müssen jegliche niedrigere Korrekturwerte bei Gegenständen des Umlaufvermögens durch entsprechende Verminderung der Buchwerte (außerplanmäßige) Abschreibung berücksichtigt werden (**strenges Niederstwertprinzip/Abschreibungspflicht** nach § 253 Abs. 3 HGB).

Im Anlagevermögen sind solche Korrekturen dagegen nur zwingend vorgeschrieben,

wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (**gemildertes Niederstwertprinzip/Abschreibungspflicht** nach § 253 Abs. 2 HGB; entspricht **§ 46 Abs. 4 GemHVO** für das Sachvermögen!). Entsprechend der langfristigen Nutzung des Anlagevermögens ist bei vorübergehenden Wertminderungen eine außerplanmäßige Abschreibung nicht unbedingt erforderlich (**Abschreibungswahlrecht**).

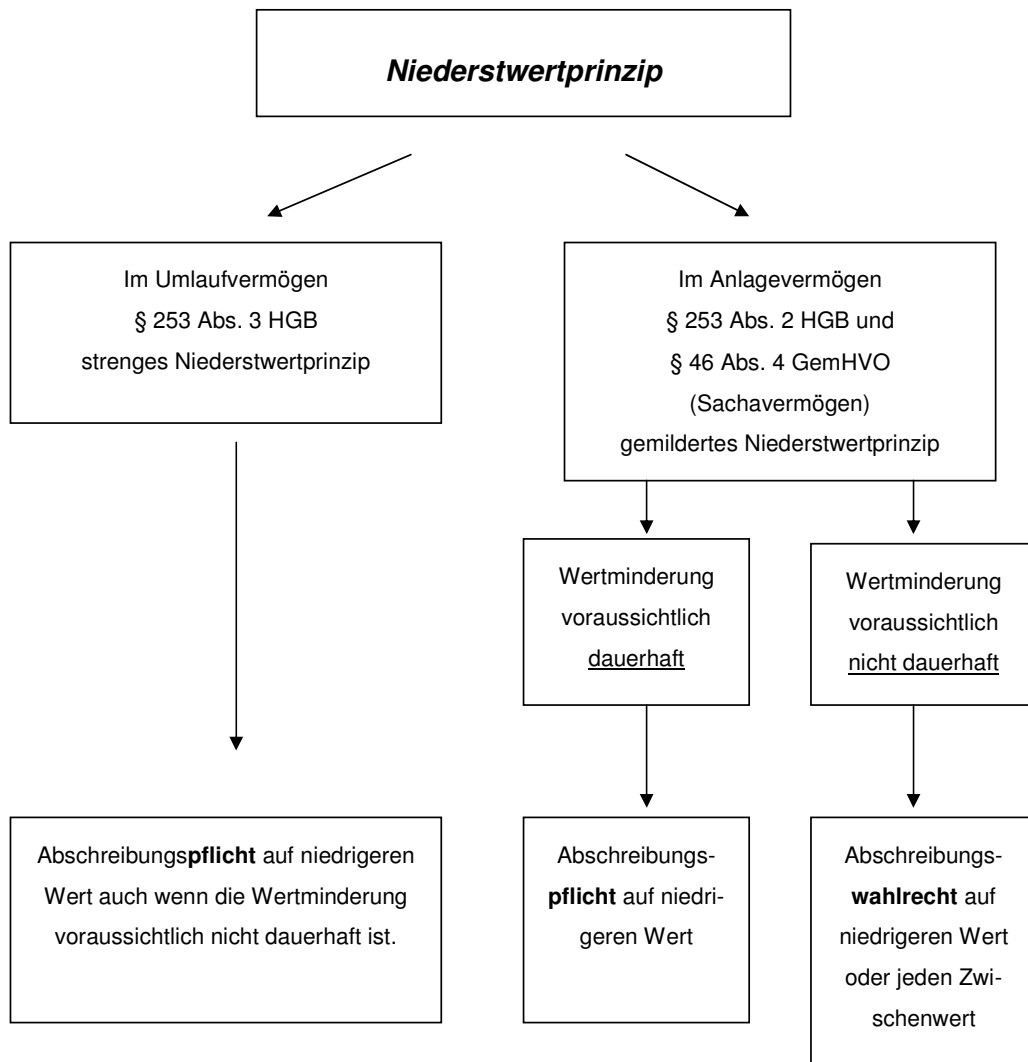


Abbildung 16: Niederstwertprinzip⁹⁸

⁹⁸ Vergleiche: Coenenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Schäffer-Poeschel 2005, Erster Teil 2. Kapitel S. 112

9.13.3 Weitere Wertkorrekturen der Vermögenswerte

Wenn beim **Umlaufvermögen** in der nächsten Zukunft mit Wertminderungen zu rechnen ist, so besteht die Möglichkeit, diese aufgrund vernünftiger kaufmännischer Beurteilung durch einen Korrekturwert vorwegzunehmen. Diese zukünftigen Wertminderungen dürfen gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB bereits vor ihrem Eintritt durch außerplanmäßige Abschreibungen berücksichtigt werden (**Abschreibungswahlrecht**). Voraussetzung ist, dass die Wertminderungen im Laufe der nächsten zwei Jahre nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung – also aufgrund objektiver Anhaltspunkte und unter angemessener Berücksichtigung der Risiken und der Chancen – zu erwarten sind. Ein niedriger Wertansatz nach dieser Vorschrift kommt vor allem bei erwartetem Preisverfall bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, bei sinkenden Wertpapierkursen, bei Absatzschwierigkeiten aufgrund von Modeänderungen oder Nachfrageverschiebungen sowie bei Bonitätsschwankungen der Forderungen in Betracht.

Einzelunternehmer und Personengesellschaften (auch Kommunen?) dürfen zudem im Anlage- und Umlaufvermögen als Korrekturwert einen im Rahmen „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ ermittelten Wertansatz verwenden (§ 253 Abs. 4 HGB). Liegt dieser (bilanzpolitisch motivierte und deshalb willkürliche) Korrekturwert unterhalb des Buchwertes, so erfolgt hieraus eine außerplanmäßige Abschreibung („**Willkürkorrektur in der Handelsbilanz**“).

9.13.4 Zuschreibungen bei Wegfall des Grundes für eine außerplanmäßige Abschreibung (Beibehaltungswahlrecht/Wertaufholungsgebot)

Stellt sich nach einer vorgenommenen Wertkorrektur (außerplanmäßige Abschreibung) in späteren Jahren heraus, dass die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ergibt sich die Frage, ob der niedrigere Buchwert beibehalten wird, oder ob wieder zugeschrieben werden darf bzw. muss.

Nach § 253 Abs. 5 HGB besteht für Personengesellschaften und Einzelunternehmen ein uneingeschränktes **Beibehaltungswahlrecht**. Für Kapitalgesellschaften besteht nach § 280 Abs. 1 HGB ein **Wertaufholungsgebot**, d.h. die Buchwerte sind um den Betrag in früheren Jahren vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen zu erhöhen, falls die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Die ggf. um planmäßige Abschreibungen verminderten Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden dabei auch weiterhin die Obergrenze. Das für Kapitalgesellschaften bedingte Wertaufholungswahlrecht des § 280 Abs. 2 HGB greift nicht mehr, da steuerlich kein Beibehaltungswahlrecht mehr gilt, sondern die Wertaufholung zwingend ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EstG).

Nach § 46 Abs. 4 GemHVO gilt für die Gemeinden ein **Wertaufholungsgebot**.

9.13.5 Höchstwertprinzip für Schulden

Die Folgebewertung der Schulden bezieht sich primär auf die allgemeinen Bewertungsvorschriften des § 252 Abs. 1 HGB. Aus diesen lässt sich in Analogie zu dem Niederstwertprinzip, welches bei der Bewertung der Vermögenswerte Gültigkeit besitzt, ein „Höchstwertprinzip“ definieren. Demnach sind Schulden mit dem höheren Wertansatz zu bewerten, falls die aus ihnen resultierenden Belastungen am Bilanzstichtag über dem bisher angesetzten Buchwert liegen.

Eine Bilanzierung der Passivposten unterhalb deren Zugangswerte ist nicht zulässig, da dies die Erfassung eines nicht realisierten Ertrages zur Folge hätte. Dies widerspricht dem Realisationsprinzip. Eine Wertminderung der Schulden kommt daher, analog der Wertaufholung der Vermögenswerte, nur in Frage, falls die Gründe einer früheren Aufwertung entfallen, und dann auch nur bis zu dem ursprünglichen Zugangswert.

Eine Regelung zum Höchstwertprinzip für Schulden ist in der GemHVO nicht vorhanden.

9.13.6 Wertkorrekturen nach Steuerrecht (für BgA relevant)

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG kann der Buchwert von Wirtschaftsgütern auf den niedrigeren Wert reduziert werden (Teilwertabschreibung), wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist. Dieses Wahlrecht zur Vornahme von Teilwertabschreibungen bei dauerhaften Wertminderungen wird allerdings über das Maßgeblichkeitsprinzip zur **Abschreibungspflicht**. Lediglich für den Fall, dass der beizulegende Zeitwert, welcher der für die Handelsbilanz maßgebliche Korrekturwert ist, dauerhaft über dem steuerrechtlich zu beachtenden Teilwert liegt, besteht in Höhe der Differenz ein steuerrechtliches **Abwertungswahlrecht**. Wird dieses in der Steuerbilanz in Anspruch genommen, so muss aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit der niedrigere Wertansatz auch in der Handelsbilanz abgesetzt werden. Dieses Vorgehen gilt sowohl für das Anlage- als auch für das Umlaufvermögen.

Sollte die Wertminderung am folgenden Bilanzstichtag voraussichtlich nur noch vorübergehend sein, so entfällt die Teilwertabschreibung. Es ist eine Wertaufholung bis zu den fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten vorzunehmen (Wertaufholungsgebot).

9.13.7 Verbote, Pflichten und Wahlrechte zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen nach HGB und Steuerrecht

99

Bilanzposten		Vergleichsergebnis	Fortschreibung der Wertminderung	HGB	EstR (Für BgA relevant)
AV ¹⁰⁰	Immaterielles AV und Sach-AV	Buchwert > beizulegender Zeitwert	dauerhaft	Abschreibungspflicht	Faktische Abschreibungspflicht*
			nicht dauerhaft	KapG ¹⁰¹ : Abschreibungsverbot Sonst: Abschreibungswahlrecht	Abschreibungsverbot

⁹⁹ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Schäffer-Poeschel 2005, Erster Teil 2. Kapitel S. 117


¹⁰⁰ AV = Anlagevermögen

¹⁰¹ KapG=Kapitalgesellschaften

	Finanz-AV		dauerhaft	Abschreibungs- pflicht	Faktische Abschrei- bungspflicht*
			nicht dauerhaft	Abschreibungswahl- recht	Abschreibungsver- bot
UV <small>102</small>		Buchwert > Bör- sen- oder Markt- wert bzw. beizu- legender Zeit- wert	dauerhaft	Abschreibungs- pflicht	Abschreibungswahl- recht
			nicht dauerhaft	Abschreibungs- pflicht	Abschreibungsver- bot
		Buchwert > zu- künftiger ge- schätzter Wert	Zwei Jahre	Abschreibungswahl- recht	Abschreibungsver- bot
AV / UV		Buchwert > "ver- nünftige kauf- männische Beur- teilung"		KapG: Abschrei- bungsverbot Sonst: Abschrei- bungswahlrecht	Abschreibungsver- bot
* Steuerrechtliches Wahlrecht wird über die Maßgeblichkeit zur Abschreibungspflicht					

¹⁰² UV = Umlaufvermögen

9.13.8 Wertkorrekturen nach IPSAS/IAS im Vergleich zum HGB

	 IAS/IFRS	HGB Kommunen analog? Nein	
	Alle Rechtsformen	Einzel- unternehmen/ Personenge- sellschaften	Kapitalgesell- schaften
	<p>Wertminderungstest</p> <p>Erzielbarer Betrag < Buchwert</p> <p>dann Abschreibung auf den erzielbaren Betrag <u>unabhängig von der Wertminderungsdauer</u></p>	<p>Niederstwertprinzip</p> <p>Beizulegender Wert < Buchwert</p> <p>dann Abschreibung bei <u>dauernder Wertminderung</u> auf den beizulegenden Wert</p>	
Abschreibungen nach dem Niederstwertprinzip bei <u>vorübergehender Wertminderung</u>			
Anlagevermögen	Pflicht	Wahlrecht	Wahlrecht (nur bei Finanzanlagevermögen)
Umlaufvermögen	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Abschreibungen nach dem Niederstwertprinzip dauerhafter Wertminderung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Wertmaßstab für die Abschreibung nach dem Niederstwertprinzip			


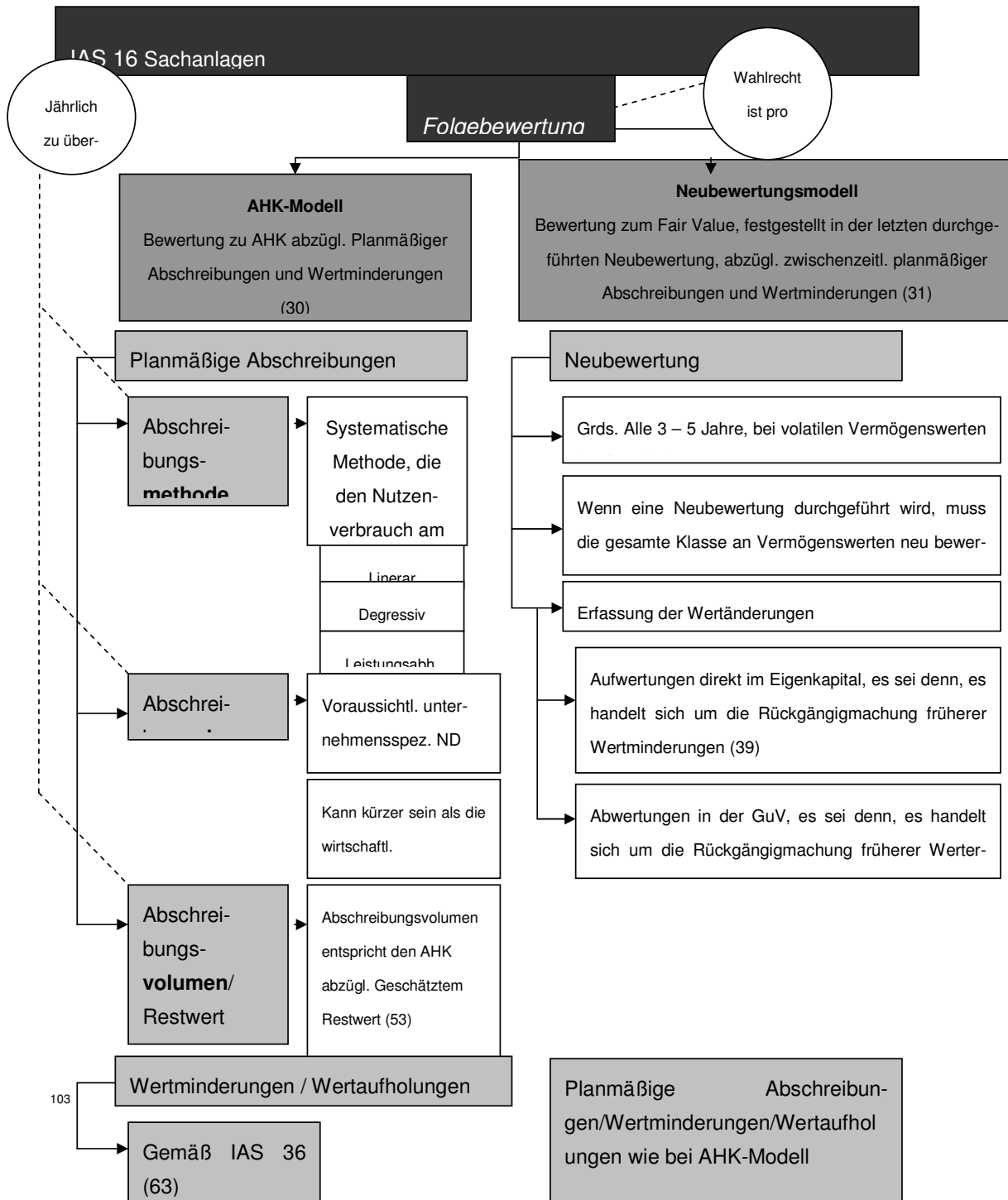
	 IAS/IFRS	HGB Kommunen analog? Nein	
- Anlagevermögen	Erzielbarer Betrag (Orientierung am Absatzmarkt bzw. Weiternutzung) = Höherer Betrag aus: Beizulegenden Zeitwert abzüglich Verkaufskosten Nutzungswert (Barwert der künftigen Einzahlungsüberschüsse)	Beizulegender Wert (Orientierung am Beschaffungsmarkt) Wiederbeschaffungswert (i.d.R.) Einzelveräußerungspreis, wenn die Veräußerung geplant ist Ertragswert	
- Umlaufvermögen	Netto-Veräußerungswert (Orientierung am Absatzmarkt)	Börsen-/Marktpreis Beizulegender Wert (Orientierung je nach Verwendungsabsicht am Absatz- und/oder Beschaffungsmarkt)	
Abschreibungen wegen zukünftiger Wertschwankungen	Verbot	Wahlrecht	
Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	Verbot	Wahlrecht	Verbot
Abschreibungen auf einen steuerlich zulässigen Wert	Verbot	Wahlrecht	Wahlrecht (i.R. der umgekehrten Maßgeblichkeit)
Zuschreibungen bei Wertaufholung	Pflicht bei Änderung der Schätzungen des erzielbaren Betrages	Wahlrecht	Pflicht (i.R. der umgekehrten Maßgeblichkeit)

Abbildung 17: Folgebewertungen bei Sachanlagevermögen nach IAS 16



¹⁰³ aus KPMG, IFRS visuell, Schaeffer-Peschel 2006

9.14 Anlage: Überblick über die rechtlichen Aussagen der IFRS zu den Bewertungsvereinfachungsmethoden



Im Allgemeinen sind die Vorräte nach IFRS einzeln zu bewerten. Dies gilt im Speziellen für bedeutende Objekte, die nicht direkt austauschbar sind oder die in ein spezielles Projekt eingebunden sind. Für gleichartige assets (Vermögenswerte), die austauschbar sind und bei denen es sich um große Stückzahlen von Vorratsgegenständen handelt, sind aus Vereinfachungsgründen auch hier Sammelbewertungen vorgesehen.

Für alle Vermögensgegenstände, die von gleicher Art und Nutzen sind, ist die Kostenermittlung anhand von identischen Verfahren vorzunehmen. Unterschiedliche Bewertungsverfahren können nur dann angewendet werden, wenn sich die Beschaffenheit und Verwendung der Vorräte unterscheidet, wobei allein Unterschiede in geographischen Standorten nicht ausreichend angesehen werden. Ein Einsatz von identischen Vorräten in unterschiedlichen Geschäftssegmenten rechtfertigen allerdings unterschiedliche Methoden.

9.15 Anlage: Sachwertverfahren

Dieses Verfahren wird von den Wirtschaftsprüfern empfohlen, wenn im gewöhnlichen Geschäftsverkehr der verkörperte Sachwert und nicht die Erzielung von Erträgen für die Preisbildung ausschlaggebend ist.

Nach § 21 WertV ist der Herstellungswert von Gebäuden unter Berücksichtigung ihres Alters (§ 23) und von Baumängeln und Bauschäden (§ 24) sowie sonstiger wertbeeinflussender Umstände (§ 25) nach § 22 zu ermitteln.

Nach § 22 WertV sind zur Ermittlung des Herstellungswerts der Gebäude die gewöhnlichen Herstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit (Normalherstellungskosten) mit der Anzahl der entsprechenden Raum-, Flächen- oder sonstigen Bezugseinheiten der Gebäude zu vervielfachen.

Die Normalherstellungskosten werden aus Baukostenkatalogen entnommen.

- Dies bedeutet eine Begehung jeden Gebäudes durch Bausachverständige. Das Gebäude ist auf den Ausstattungsstandard und evtl. Baumängel und Bauschäden bzw. Instandhaltungszustand zu untersuchen, eine Restnutzungsdauer muss geschätzt werden. Für die Erfassung der Daten gibt es standardisierte Erfassungsbögen. Dort wird der Zustand verschiedener Bauwerksteile (z.B. tragende Außenwände, Innenwände, Dachkonstruktion, Türen, Fenster usw.) in eine fünfstufige Schadensklasse eingeteilt und mit einer Dringlichkeitsstufe von I bis III versehen. Außerdem sind die einzelnen Bauwerksteile in einen Ausstattungsstandard (einfach, mittel, gehoben) einzuteilen (Bsp. Nassräume: nur Ölfarbenanstrich, Fliesensockel oder raumhohe Fliesen?).
- Die Summe der Zustände der Bauwerksteile und die Zuordnung des Gebäudes zu einer Baujahrsklasse ergibt dann mit Hilfe des Baukostenkatalogs eine Bandbreite von Normalherstellungskosten (NHK) pro m² Brutto-Grundfläche (=Summe der Grundflächen aller Grundrissebenen).
- Auf diese Normalherstellungskosten muss ein Baupreisindex angewandt werden.
- Zusätzlich sind Baunebenkosten mit Hilfe des Baukostenkatalogs anzusetzen.
- Schließlich sind noch regionale bzw. ortsspezifische Korrekturfaktoren zur Berücksichtigung des regionalen bzw. ortsspezifischen Einflusses auf die NHK anzusetzen.

- Dieser Wert wird mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes multipliziert.
- Abschließend muss der Wert noch mit Hilfe eines Index auf das Jahr der Herstellung rückindiziert werden.

Für weitere Gebäudeteile (z.B. bei einer Schule ein Pavillon, eine Turnhalle etc.) sind jeweils separate Sachwerte zu ermitteln.

9.15.2 Vereinfachte Checkliste zur Gebäudebewertung nach dem Sachwertverfahren

1. Erfassung der vorhandenen Gebäude	Ja	Nein	Anmerkungen/Hinweise
Existieren bereits fertige Bewertungen (wenigstens für einen nennenswerten Teil der vorhandenen Gebäude) ?			Wenn ja, dann muss nur noch geprüft werden, ob sie den jeweiligen Landesvorschriften entsprechen. Wenn dies auch der Fall ist, dann können sie für Zwecke der Eröffnungsbilanz verwendet werden.
Ermitteln Sie den Quadratmeterbestand der vorhandenen Bodenflächen, auf denen Gebäude stehen, sowie die vorhandenen Gebäude und ordnen Sie die Gebäude den entsprechenden Bodenflächen zu.			
Ermitteln Sie die zur Bodenbewertung geltenden Vergleichs- bzw. Bodenrichtwerte, differenziert nach den Nutzungsarten sowie den Standorten der Gebäude.			Um eine solide mengenmäßige Fortschreibung in Folgejahren zu erreichen, ist die Verprobung mit Flurkarten sowie dem ggf. vorhandenen geographischen Informationssystem wichtig.
Legen Sie für jedes Gebäude eine Bestandsakte an, in der alle erforderlichen Gebäudedaten zusammengeführt werden. Hierzu gehören vor allem: je ein Bild pro Gebäudeteil, zugehörige Flurkarten, die vorhandenen architektonische Zeichnungen, insbesondere zur Ermittlung der Bruttogrund- und Mietflächen, bereits			

festgestellte bauliche Mängel, ursprüngliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, auch für alle wertverbessernde Maßnahmen (soweit vorhanden), die derzeit ggf. erzielten Mieteinnahmen pro Jahr, die Bewirtschaftungskosten pro Jahr usw.			
Ermitteln Sie die Anzahl der Gebäude sowie der zugehörigen Gebäudeteile (unterschiedliche Herstellungsjahre oder/und unterschiedliche Bauart oder/und unterschiedliche Nutzungsart) sowie alle vorhandenen Bruttogrund- und Mietflächen.			Die sachgerechte Wahl des DV-Tools zur Gebäudebewertung hängt von der Anzahl der Gebäude sowie ihrer Komplexität ab. Vereinfachend kann folgende Faustregel empfohlen werden: Wenn mehr als 10 einfache Gebäude oder mehr als 5 Gebäude mit mehreren Gebäudeteilen vorhanden sind, sollte aus Gründen der Übersichtlichkeit ein datenbankbasiertes Erfassungsprogramm angewendet werden. Bei kleineren Beständen können auch Excel-basierte Erfassungen/Bewertungen sinnvoll durchgeführt werden (sofern fachkundige Mitarbeiter vorhanden sind).
2. Bewertung der vorhandenen Gebäude			
Besitzt die Kommune eine ausreichende Anzahl von Immobiliensachverständigen im Hochbaubereich, die über praktische Erfahrungen in der Immobilienbewertung verfügen (z.B. Mitarbeit im Gutachterausschuss, vollständige Kenntnis der WertV)? Können die identifizierten Mitarbeiter auch die erforderlichen Begehungen aller Objekte selbst durchführen, die Restnutzungsdauern schätzen und den Instandhaltungszustand gewerkebezogen			Wenn ja (und die Mitarbeiter für die Immobilienbewertung auch ausreichend freigestellt werden können) kann die Kommune mit der Immobilienbewertung beginnen. Die Durchführung der Immobilienbewertung sollte allerdings nicht in der Hand eines einzelnen Mitarbeiters gelegt werden. Die Komplexität der angemessenen Wertfindung setzt eine sorgfältige Projektorganisation und insbesondere die Benennung von Verantwortlichen für die Qualitätssicherung (Nachvoll-

ermitteln (Beseitigungskosten baulicher Mängel) ?			zug der gefundenen Wertansätze durch einen anderen Sachverständigen/Vieraugenprinzip) voraus. Wenn eine der genannten Fragen mit nein beantwortet wird, kommt alternativ ein Coaching-Ansatz in Frage. Dabei können z.B. die Aufgaben Projektorganisation, Handbuch, Erfassungs- und Bewertungssystem, Qualitätssicherung durch Externe an Berater vergeben werden, während die zeitaufwändigen Begehungen selbst durchgeführt werden.
Stellen Sie anhand der in Ihrem Bundesland geltende Rechtslage fest, für welche Gebäude welche Form des Sachwertverfahrens eingesetzt werden kann und soll.			Grundsätzlich muss das jeweilige Landesrecht vorrangig beachtet werden. In den Ländern Hessen und Baden-Württemberg sind grundsätzlich fortgeführte Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen; sofern diese nicht vorliegen, kommt das Sachwertverfahren mit Rückindizierung zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungs- und Herstellungskosten in Frage (dies wird im Folgenden dargestellt)
Zur Durchführung einer exemplarischen Kalkulation nach dem Sachwertverfahren folgen Sie bitte den Hinweisen in den Arbeitsblättern Erfassung und Bewertung.			Vgl. im Einzelnen die Erläuterungen in den Arbeitsblättern Erfassung und Bewertung. Zu ermitteln sind insbesondere folgende Daten: Grundstücksgröße, anzuwendender Vergleichs-/ Bodenrichtwert, Herstellungswert aus Baukostenkatalog NHK 2000, geeignete Baupreisindizes, Gesamt- und Restnutzungsdauer, Beseitigungskosten baulicher Mängel, Index für Rückindizierung. Sobald die genannten Daten vorliegen, können diese im Arbeitsblatt Erfassung eingetragen werden.
<p>Hinweis: Für die Gebäudebewertung ist eine entsprechende Berufserfahrung unerlässlich, damit aussagefähige Ergebnisse erzielt werden (wegen der hohen Komplexität und der Vielzahl der zu beachtenden Einflussfaktoren, die hier nur z.T. gezeigt werden können.) Eine schematische Anwendung der vorliegenden Excel-Sheets durch Nicht-Fachleute führt mit hoher Wahrscheinlichkeit zu falschen Bewertungsergebnissen.</p>			

9.15.2 Erfassung der für das Sachwertverfahren erforderlichen Daten

Daten	Eingaben	Dimension	Erläuterung
Grundstücksgröße	448	qm	gemäß Flurkarte
anzuwendender Vergleichs-/ Bodenrichtwert	500	EUR/qm	sollte mit zuständigem Gutachterausschuss abgestimmt werden
Brutto-Grundfläche (BGF) in m ²	2152	qm	gemäß Bauplan Architekt
Baujahr	1977		Hinweis: Nicht sachgerecht wäre es, die Gesamt- oder Restnutzungsdauer insbesondere älterer Gebäude lediglich auf Basis des tatsächlichen Baujahrs zu schätzen. Vielmehr wird in der Praxis nach Schätzung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer unter Zugrundelegung der üblichen wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer ein fiktives Baujahr berechnet und dieses für die Ermittlung der Alterswertminderung zugrunde gelegt.
Herstellungswert aus Baukostenkatalog NHK 2000	1.230	EUR/m ²	Entnahme aus Baukostenkatalog NHK 2000 für Schulen sowie Berücksichtigung des Ausstattungsstandards gemäß den unten abgebildeten Tabellen
Baupreisindizes	1,0198		Zur Umrechnung der NHK 2000 auf den Stichtag der Eröffnungsbilanz (hier 01.01.2004) ist der entsprechende Baupreisindex (hier vereinfachend als Bruch 103/101 dargestellt) zu ermitteln.
zuzüglich Baunebenkosten	14	%	gemäß NHK 2000 bei Schulgebäuden
regionale Anpassung (Baden-Württemberg)	10	%	regionale Korrekturfaktoren zur Berücksichtigung des regionalen Einflusses auf die NHK gemäß der unten abgebildeten Tabelle
Anpassung wegen Ortsgröße (über 500.000 Einwohner)	5	%	ortsspezifische Korrekturfaktoren zur Berücksichtigung des ortsspezifischen Einflusses auf die NHK gemäß der unten abgebildeten Tabelle

Daten	Eingaben	Dimension	Erläuterung
Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes	80	Jahre	Die Wertminderung ist beim Sachwertverfahren als Verhältnis der Restnutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer der baulichen Anlagen auszudrücken. Nach herrschender Meinung werden die anhand der vorgefundenen Bausubstanz geschätzte Restnutzungsdauer und die für die bauliche Anlage übliche wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer zugrunde gelegt.
Restnutzungsdauer des Gebäudes	53	Jahre	Ermittelt/geschätzt durch fachkundige Begehung
Beseitigungskosten baulicher Mängel	20.000	EUR	Ermittelt/geschätzt durch fachkundige Begehung
Index zur Rückindizierung auf das Jahr der Herstellung	0,4563		Zur Schätzung der fiktiven Anschaffungs- und Herstellungskosten ist der entsprechende Baupreisindex für das Jahr der Herstellung (hier vereinfachend als Bruch 47/103 dargestellt) zu ermitteln.

hellgrün: Eingabefelder (zur Verdeutlichung ist bereits das Zahlenbeispiel aus dem Buch eingetragen, das überschrieben werden kann)

Hinweis: Für die Gebäudebewertung ist eine entsprechende Berufserfahrung unerlässlich, damit aussagefähige Ergebnisse erzielt werden (wegen der hohen Komplexität und der Vielzahl der zu beachtenden Einflussfaktoren, die hier nur z.T. gezeigt werden können.) Eine schematische Anwendung der vorliegenden Excel-Sheets durch Nicht-Fachleute führt mit hoher Wahrscheinlichkeit zu falschen Bewertungsergebnissen. Den Kommunen ist dringend zu empfehlen, eine selbstorganisierte Gebäudebewertung nur bei Vorliegen entsprechender Berufserfahrungen zu beginnen (Alternative: Coaching-Ansatz).

9.15.2 Bewertung: Zusammenfassende Darstellung des Sachwertverfahrens

Rechenschritte	Schulgebäude, Brutto-Grundfläche (BGF) in m ²	2.152
	Baujahr 1977, GND = 80 Jahre, RND = 53 Jahre	EUR
aus NHK 2000	Herstellungswert aus Baukostenkatalog NHK 2000 in EUR/m ²	1.230
x 103/101	Umrechnung mit Baupreisindex zum 01.01.2004	1.254
x 1,14	zuzüglich Baunebenkosten (+ 14%)	1.430
x 1,10	regionale Anpassung (Baden-Württemberg)	1.573
x 1,05	Anpassung wegen Ortsgröße (über 500.000 Einwohner)	1.652
x BGF	Herstellungskosten (HK) zum Stichtag in EUR	3.554.267
x RND : GND	nach Herausrechnung der Alterswertminderung	2.354.702
-	Beseitigungskosten der baulichen Mängel	-20.000
+/-	Korrekturen wegen Marktanpassung	0
=	Sachzeitwert der baulichen Anlagen	2.334.702
x 47/103	fiktive fortgeschriebene AHK nach Rückindizierung	1.065.349
+	Bodenwert	224.000
=	Sachwert des Grundstücks	1.289.349

9.16 Anlage: Ertragswertverfahren

Dieses Verfahren wird empfohlen, sofern der nachhaltig erzielbare Ertrag für die Werteschätzung am Markt im Vordergrund steht. Dies ist vor allem bei Mietshäusern und sonstigen Verwaltungsgebäuden gegeben, sofern sich Rohmieten und Liegenschaftszinssätze aus der Marktanalyse ableiten lassen. Es sollen die Ertragschancen eines Gebäudes ermittelt werden.

Nach § 15 Abs. 1 WertV ist bei der Anwendung des Ertragswertverfahrens der Wert der baulichen Anlagen, insbesondere der Gebäude, getrennt von dem Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags nach den §§ 16 bis 19 zu ermitteln. Nach § 16 Abs. 1 WertV ist bei der Ermittlung des Ertragswerts der baulichen Anlagen von dem nachhaltig erzielbaren jährlichen Reinertrag des Grundstücks auszugehen. Der Reinertrag ergibt sich aus dem Rohertrag (§ 17) abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 18). Der Rohertrag umfasst alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung nachhaltig erzielbaren Einnahmen aus dem Grundstück, insbesondere Mieten und Pachten einschließlich Vergütungen. Umlagen, die zur Deckung von Betriebskosten gezahlt werden, sind nicht zu berücksichtigen. Bewirtschaftungskosten sind die Abschreibung, die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis; durch Umlagen gedeckte Betriebskosten bleiben unberücksichtigt.

- Zunächst ist der Reinertrag zu ermitteln.
Dazu wird der Jahresrohertrag ermittelt: Marktmiete (in Abhängigkeit von Gebäudetyp, Ausstattung und Region) x Nutzfläche. Davon werden die Bewirtschaftungskosten abgezogen.
- Der Reinertrag ist in den Bodenwertanteil und den Gebäudewertanteil aufzuteilen. Der Bodenwertanteil ergibt sich, indem der Bodenwert – nach dem Vergleichsverfahren ermittelt – mit einem marktgerechten Zinssatz (Liegenschaftszins) und der Grundstücksfläche multipliziert wird. Dieser Zinssatz muss ggfs. errechnet werden (durch Gutachterausschuss). Die Differenz aus Reinertrag und Bodenwertanteil ist der Gebäudereinertrag.
- Der Gebäudereinertrag wird unter Ansatz eines Vervielfältigers (abhängig vom Liegenschaftszinssatz und Restnutzungsdauer Gebäude) kapitalisiert, das Ergebnis ist der Gebäudeertragswert.
- Von diesem Wert wird der Instandhaltungsstau bzw. die Beseitigungskosten bau-

licher Mängel und ggf. ein kalkulierter Mietausfall abgezogen. Dies ergibt den Ertragswert des Gebäudes.

Zusammenfassend ergibt sich der Ertragswert durch folgende Formel:

$$\text{Ertragswert (EW)} = (\text{RoE} - \text{BewK} - p \times \text{BW}) \times \frac{q^n - 1}{q^n \times (q - 1)} + \text{BW}$$

RoE = Jahresrohertrag p = Liegenschaftszinssatz in %

BewK = Bewirtschaftungskosten q = 1 + p

BW = Bodenwert n = Restnutzungsdauer

9.16.2 Vereinfachte Checkliste zur Gebäudebewertung nach dem Ertragswertverfahren

1. Erfassung der vorhandenen Gebäude	Ja	Nein	Anmerkungen/Hinweise
Existieren bereits fertige Bewertungen (wenigstens für einen nennenswerten Teil der vorhandenen Gebäude) ?			Wenn ja, dann muss nur noch geprüft werden, ob sie den jeweiligen Landesvorschriften entsprechen. Wenn dies auch der Fall ist, dann können sie für Zwecke der Eröffnungsbilanz verwendet werden.
Ermitteln Sie den Quadratmeterbestand der vorhandenen Bodenflächen, auf denen Gebäude stehen, sowie die vorhandenen Gebäude und ordnen Sie die Gebäude den entsprechenden Bodenflächen zu.			
Ermitteln Sie die zur Bodenbewertung geltenden Vergleichs- bzw. Bodenrichtwerte, differenziert nach den Nutzungsarten sowie den Standorten der Gebäude.			Um eine solide mengenmäßige Fortschreibung in Folgejahren zu erreichen, ist die Verprobung mit Flurkarten sowie dem ggf. vorhandenen geographischen Informationssystem wichtig.

<p>Legen Sie für jedes Gebäude eine Bestandsakte an, in der alle erforderlichen Gebäudedaten zusammengeführt werden. Hierzu gehören vor allem: je ein Bild pro Gebäudeteil, zugehörige Flurkarten, die vorhandenen architektonische Zeichnungen, insbesondere zur Ermittlung der Brutto- und Mietflächen, bereits festgestellte bauliche Mängel, ursprüngliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, auch für alle wertverbesserte Maßnahmen (soweit vorhanden), die derzeit ggf. erzielten Mieteinnahmen pro Jahr, die Bewirtschaftungskosten pro Jahr (nach den Grundsätzen des Ertragswertverfahrens gemäß WertV) usw.</p>			
<p>Ermitteln Sie die Anzahl der Gebäude sowie der zugehörigen Gebäudeteile (unterschiedliche Herstellungsjahre oder/und unterschiedliche Bauart oder/und unterschiedliche Nutzungsart) sowie alle vorhandenen Brutto- und Mietflächen.</p>			<p>Die sachgerechte Wahl des DV-Tools zur Gebäudebewertung hängt von der Anzahl der Gebäude sowie ihrer Komplexität ab. Vereinfachend kann folgende Faustregel empfohlen werden: Wenn mehr als 10 einfache Gebäude oder mehr als 5 Gebäude mit mehreren Gebäudeteilen vorhanden sind, sollte aus Gründen der Übersichtlichkeit ein datenbankbasiertes Erfassungsprogramm angewendet werden. Bei kleineren Beständen können auch Excel-basierte Erfassungen/Bewertungen sinnvoll durchgeführt werden (sofern fachkundige Mitarbeiter vorhanden sind).</p>
<p>2. Bewertung der vorhandenen Gebäude</p>			

<p>Besitzt die Kommune eine ausreichende Anzahl von Immobiliensachverständigen im Hochbaubereich, die über praktische Erfahrungen in der Immobilienbewertung verfügen (z.B. Mitarbeit im Gutachterausschuss, vollständige Kenntnis der WertV)? Können die identifizierten Mitarbeiter auch die erforderlichen Begehungen aller Objekte selbst durchführen, die Restnutzungsdauern schätzen und den Instandhaltungsstau gewerkebezogen ermitteln (Beseitigungskosten baulicher Mängel) ?</p>			<p>Wenn ja (und die Mitarbeiter für die Immobilienbewertung auch ausreichend freigestellt werden können) kann die Kommune mit der Immobilienbewertung beginnen. Die Durchführung der Immobilienbewertung sollte allerdings nicht in der Hand eines einzelnen Mitarbeiters gelegt werden. Die Komplexität der angemessenen Wertfindung setzt eine sorgfältige Projektorganisation und insbesondere die Benennung von Verantwortlichen für die Qualitätssicherung (Nachvollzug der gefundenen Wertansätze durch einen anderen Sachverständigen/Vieraugenprinzip) voraus. Wenn eine der genannten Fragen mit nein beantwortet wird, kommt alternativ ein Coaching-Ansatz in Frage. Dabei können z.B. die Aufgaben Projektorganisation, Handbuch, Erfassungs- und Bewertungssystem, Qualitätssicherung durch Externe an Berater vergeben werden, während die zeitaufwändigen Begehungen selbst durchgeführt werden.</p>
<p>Erlaubt das für Sie zuständige Bundesland für bestimmte Gebäude (z.B. Nordrhein-Westfalen) den Einsatz des Ertragswertverfahrens?</p>			<p>Wenn ja, können Sie für die entsprechenden Gebäude die folgenden Arbeitsblätter Erfassung und Bewertung anwenden.</p>
<p>Stellen Sie anhand der in Ihrem Bundesland geltende Rechtslage fest, für welche Gebäude das Ertragswertverfahren eingesetzt werden kann und soll.</p>			<p>Grundsätzlich muss das jeweilige Landesrecht vorrangig beachtet werden. Nach den allgemeinen Grundsätzen der WertV kommt das Ertragswertverfahren im kommunalen Bereich im Regelfall nur für Mietshäuser und kommunalunspezifische Verwaltungsgebäude in Frage, bei denen eine Rohmiete vorliegt bzw. (bei Eigennutzung) eine Marktmiete leicht ermittelt werden kann.</p>
<p>Zur Durchführung einer exemplarischen Kalkulation nach dem Ertragswertverfahren folgen Sie bitte den Hinweisen im Arbeitsblatt Erfassung.</p>			<p>Vgl. im Einzelnen die Erläuterungen im Arbeitsblatt Erfassung. Zu ermitteln sind insbesondere folgende Daten: Grundstücksgröße, anzuwendender Vergleichs-/ Bodenrichtwert,</p>

			<p>Nutzfläche Wohnen, Rohmiete/Monat, Liegenschaftszinssatz, Bewirtschaftungskosten, Vervielfältiger, Gesamt- und Restnutzungsdauer, Beseitigungskosten baulicher Mängel. Sobald die genannten Daten vorliegen, können diese im Arbeitsblatt Erfassung eingetragen werden.</p>
<p>Hinweis: Für die Gebäudebewertung ist eine entsprechende Berufserfahrung unerlässlich, damit aussagefähige Ergebnisse erzielt werden (wegen der hohen Komplexität und der Vielzahl der zu beachtenden Einflussfaktoren, die hier nur z.T. gezeigt werden können.) Eine schematische Anwendung der vorliegenden Excel-Sheets durch Nicht-Fachleute führt mit hoher Wahrscheinlichkeit zu falschen Bewertungsergebnissen.</p>			

9.16.2 Erfassung der für das Ertragswertverfahren erforderlichen Daten

Daten	Eingaben	Dimension	Erläuterung
Grundstücksgröße	410	qm	gemäß Flurkarte
anzuwendender Vergleichs-/ Bodenrichtwert	500	EUR/qm	sollte mit zuständigem Gutachterausschuss abgestimmt werden
Nutzfläche Wohnen	850	qm	gemäß Bauplan Architekt
Rohmiete/Monat	6	EUR/Mt.	
Liegenschaftszinssatz	5	%	marktübliche Verzinsung muss gemäß § 11 WertV geschätzt werden
Rohertrag	61.200		
Bewirtschaftungskosten prozentualer Erfahrungssatz vom Rohertrag	20	%	enthalten Betriebs-, Verwaltungs-, Instandhaltungskosten und einen Betrag zur Berücksichtigung des Mietausfallwagnisses; vgl. Ziffer 3.5.2 WertR 2002 und Anlage 3 zu WertR 2002 bzw. 2. Berechnungsverordnung. Die Bewirtschaftungskosten können auch pauschal mit einem Erfahrungssatz (prozentual vom Rohertrag, hier z.B. 20%) angesetzt werden, wie sie verschiedene Gutachterausschüsse ermitteln.
Bewirtschaftungskosten	12.240	EUR	
Vervielfältiger (ermittelt aus RND und Zinssatz)	17,774		Umrechnung gemäß geschätzter Restnutzungsdauer und Vervielfältigertabelle, vgl. Anlage zur WertV

Restnutzungsdauer des Gebäudes	45	Jahre	Ermittelt/geschätzt durch fachkundige Begehung
Beseitigungskosten baulicher Mängel	220.000	EUR	Ermittelt/geschätzt durch fachkundige Begehung

hellgrün: Eingabefelder (zur Verdeutlichung ist bereits ein Zahlenbeispiel eingetragen)

Hinweis: Für die Gebäudebewertung ist eine entsprechende Berufserfahrung unerlässlich, damit aussagefähige Ergebnisse erzielt werden (wegen der hohen Komplexität und der Vielzahl der zu beachtenden Einflussfaktoren, die hier nur z.T. gezeigt werden können.) Eine schematische Anwendung der vorliegenden Excel-Sheets durch Nicht-Fachleute führt mit hoher Wahrscheinlichkeit zu falschen Bewertungsergebnissen. Den Kommunen ist dringend zu empfehlen, eine selbstorganisierte Gebäudebewertung nur bei Vorliegen entsprechender Berufserfahrungen zu beginnen (Alternative: Coaching-Ansatz).

9.16.2 Bewertung: Zusammenfassende Darstellung des Ertragswertverfahrens

Rechenschritte mit Beispielwerten	Wohngebäude, 6 EUR Mietzins pro Monat, Mietfläche in m ² =	850
	Liegenschaftszinssatz 5,0%; Vervielfältiger 17,774 (5%; RND 45 Jahre)	
	Baujahr 1970, GND = 80 Jahre, RND = 45 Jahre	EUR
	Bodenwert = 410 m ² x 500 EUR/ m ² BRW	205.000
= 850 x 72	Rohertrag (= Mietfläche x EUR 6 x 12 Monate)	61.200
	Bewirtschaftungskosten	-12.240
=	Reinertrag	48.960
- 205.000 x 5%	Bodenwertanteil	10.250
=	Gebäudewertanteil	38.710
x 17,774	Gebäudeertragswert	688.034
-	Beseitigungskosten baulicher Mängel	-220.000
=	Gebäudewert	468.034
+	Bodenwert	205.000
=	Ertragswert des Objekts	673.034

9.17 Anlage: Vergleichswertverfahren

Das Vergleichswertverfahren wird angewandt, wenn sich der Grundstücksmarkt an Vergleichspreisen orientiert. Es ist das Regelverfahren bei unbebauten und bebauten Grundstücken und wird (selten) auch bei weitgehend typisierten Gebäuden verwendet.

Nach § 13 WertV sind bei Anwendung des Vergleichswertverfahrens Kaufpreise solcher Grundstücke heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen (Vergleichsgrundstücke). Finden sich in dem Gebiet, in dem das Grundstück gelegen ist, nicht genügend Kaufpreise, können auch Vergleichsgrundstücke aus vergleichbaren Gebieten herangezogen werden. Zur Ermittlung des Bodenwerts können neben oder anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke auch geeignete *Bodenrichtwerte* herangezogen werden. Bodenrichtwerte sind geeignet, wenn sie entsprechend den örtlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung von Lage und Entwicklungszustand gliedert und nach Art und Maß der baulichen Nutzung, Erschließungszustand und jeweils vorherrschender Grundstücksgestalt hinreichend bestimmt sind. Bei bebauten Grundstücken können neben oder anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke insbesondere die nach § 12 ermittelten Vergleichsfaktoren herangezogen werden. Der Vergleichswert ergibt sich durch Vervielfachung des jährlichen Ertrags oder der sonstigen Bezugseinheit des zu bewertenden Grundstücks mit dem nach § 12 ermittelten Vergleichsfaktor; Zu- oder Abschläge nach § 14 sind dabei zu berücksichtigen. Bei Verwendung von Vergleichsfaktoren, die sich nur auf das Gebäude beziehen, ist der getrennt vom Gebäudewert zu ermittelnde Bodenwert gesondert zu berücksichtigen.

Weichen die wertbeeinflussenden Merkmale der Vergleichsgrundstücke oder der Grundstücke, für die Bodenrichtwerte oder Vergleichsfaktoren bebauter Grundstücke abgeleitet worden sind, vom Zustand des zu bewertenden Grundstücks ab, so ist nach § 14 WertV dies durch Zu- oder Abschläge oder in anderer geeigneter Weise zu berücksichtigen. Dies gilt auch, soweit die den Preisen von Vergleichsgrundstücken und den Bodenrichtwerten zugrunde liegenden allgemeinen Wertverhältnisse von denjenigen am Wertermittlungstichtag abweichen. Dabei sollen vorhandene Indexreihen und Umrechnungskoeffizienten herangezogen werden.

Voraussetzung des Verfahrens für die Gebäudebewertung ist, dass eine genügend große Anzahl von Vergleichsobjekten vorhanden ist. Je spezifischer die Immobilie ist, umso weniger ist das Vergleichswertverfahren für die Praxis geeignet

Das Vergleichswertverfahren wird von den Leitlinien des Innenministeriums für die Bewertung von Grundstücken vorgeschlagen. Dabei sollen alle Grundstücke, die vor dem 31.12.1974 beschafft wurden, zu Bodenrichtwerten zum Stichtag 31.12.1974 bewertet werden, ab 1975 sind die Bodenrichtwerte zum jeweiligen Anschaffungsjahr zugrunde zu legen.

9.18 Indextabelle für Gebäudeversicherungsumrechnung (100 Reichsmark in DM)

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

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

Die Indextabelle weicht von der wowi-Tabelle ab, da die aktuellen Zahlen des Statistischen Bundesamts vom November 2006 zugrunde gelegt wurden. Eine Rückfrage ergab, dass die Indexzahlen ca. alle 5 Jahre

9.19 Anlage: Bilanzielle Zuordnung von Wirtschaftsgütern, die auch von BgAs genutzt werden

Wirtschaftsgüter (ausgenommen Grundstücke und Gebäude)

Alle Wirtschaftsgüter, ausgenommen Grundstücke und Gebäude, die

- *ausschließlich und unmittelbar* für die betrieblichen Zwecke genutzt werden, sind notwendiges Betriebsvermögen.
- *zu mehr als 50 %* betrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen.
- *nur teilweise in einem Umfang von bis zu 50 %* betrieblich genutzt werden, sind gewillkürtes Betriebsvermögen. Gewillkürtes Betriebsvermögen setzt voraus, dass die Wirtschaftsgüter in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind. Weitere Voraussetzung ist, dass die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen durch einen entsprechenden Ausweis in der Bilanz zum Ausdruck kommen muss. Wenn kein objektiver Zusammenhang besteht, wird der Vermögensgegenstand nicht in der Bilanz ausgewiesen.
Wenn ein objektiver Zusammenhang besteht, kann der BgA den Vermögensgegenstand zu 100% aufnehmen. Wird der Vermögensgegenstand nicht dem BgA zugeordnet ist der anteiligen Aufwand intern zu verrechnen.
- *unter 10 %* betrieblich genutzt werden, gehören zum außerbetrieblichen Verwaltungsvermögen und werden nicht in der Bilanz des BgA erfasst.

Grundstücke und Gebäude

Alle Grundstücke und Gebäude, die

- *ausschließlich und unmittelbar* für die betrieblichen Zwecke des BgA genutzt werden, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen.
- *nur teilweise* betrieblich genutzt werden, gehören mit dem anteiligen Gebäudeanteil und dem anteiligen Grund und Boden zum notwendigen Betriebsvermögen.

Hinweis für die technische Abbildung: In der Anlagenbuchhaltung wird der Ver-

mögensgegenstand in einem Wirtschaftsgut abgebildet. Eine Aufteilung kann manuell in einer Nebenrechnung erfolgen.

- zwar teilweise betrieblich genutzt werden, deren anteiliger Wert aber nicht mehr als ein Fünftel des Werts des gesamten Grundstücks/Gebäudes und nicht mehr als 20.500 Euro beträgt, brauchen nicht als notwendiges Betriebsvermögen behandelt zu werden.

Soweit Wirtschaftsgüter vollständig dem Betriebsvermögen zugeordnet sind, dürfen die auf die außerbetriebliche Nutzung entfallenden Aufwendungen (hierzu gehören auch die Abschreibungen) den steuerlichen Gewinn nicht mindern. Insoweit müssen die Aufwendungen anteilig gekürzt werden.

Soweit ein BgA Wirtschaftsgüter für betriebliche Zwecke nutzt, die nach den vorstehenden Grundsätzen nicht zum Betriebsvermögen des BgA gehören, sind im Rahmen der Gewinnermittlung die auf die betriebliche Nutzung entfallenden Aufwendungen, z.B. Abschreibungen anteilig als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Ist ein Fachbereich nur mit Drittumsätzen oder bestimmten Tätigkeiten BgA und werden demzufolge Wirtschaftsgüter nur anteilig durch den BgA genutzt, ist nach den obigen Grundsätzen eine feste Zuordnung für den BgA vorzunehmen. Soweit der jährliche prozentuale BgA-Anteil von der festen Zuordnung nach oben oder unten abweicht, sind in der Gewinn- und Verlustrechnung Korrekturen der Abschreibungen und Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen vorzunehmen.

Anerkennung und Behandlung von Verbindlichkeiten

Regelungen der Körperschaft des öffentlichen Rechts mit ihrem BgA über verzinsliche Darlehen sind nach Abschnitt 28 Abs. 3 der Körperschaftssteuer-Richtlinien (KStR) steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn der BgA mit einem angemessenen Eigenkapital ausgestattet ist. Eine angemessene Eigenkapitalausstattung liegt dann vor, wenn das Eigenkapital mindestens 30 % des Anlagevermögens beträgt. Für die Berechnung der Eigenkapitalquote ist von den Buchwerten in der Steuerbilanz am Anfang des Wirtschaftsjahres auszugehen. Das Anlagevermögen ist um Baukostenzuschüsse und passive Wertberichtigungsposten zu kürzen.

Von der Gemeinde gewährte unverzinsliche Darlehen sind als Eigenkapital zu be-

handeln. Pensionsrückstellungen werden wie echte Verpflichtungen nicht zum Eigenkapital gerechnet.

Für die auf den BgA entfallende Kreditaufnahme ist ein Zins- und Tilgungsplan zu erstellen. Die auf die Verbindlichkeiten entfallenden Fremdkapitalzinsen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Soweit auf den BgA nur anteilig Fremdkapital entfällt (z.B. Betriebe, die nur mit ihren Drittumsätzen oder bestimmten Tätigkeiten BgA sind), gilt folgendes:

Die Darlehen sind grundsätzlich mit einem festen Zuordnungsschlüssel zuzuordnen. Der Zuordnungsschlüssel wird nicht verändert. Die jährliche Tilgung (fest Zuordnung wie beim Darlehen) reduziert das Verbindlichkeitenkonto.

Die Fremdkapitalzinsen sind ebenfalls nach dem festen Prozentsatz als Aufwand geltend zu machen. Soweit sich im jeweiligen Jahr ein höherer oder niedriger Prozentsatz ergibt, werden die Korrekturen in Bezug auf die Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgabe bzw. Betriebseinnahme berücksichtigt.

Soweit beim Beteiligungsmanagement nach steuerlichen Vorschriften Darlehen berücksichtigt worden, sind diese in die Eröffnungsbilanz der Kommune als Forderungen einzustellen und fortzuführen.

Zuordnung von Abschreibungen

Über die dem BgA zugeordneten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Anlageverzeichnis zu führen. In diesem Anlagenverzeichnis sind die AHK der Wirtschaftsgüter, nachträgliche AHK, Zu- und Abgänge sowie die jährlichen Abschreibungen nachzuweisen. Die auf den BgA entfallenden Abschreibungen sind in der GuV zu berücksichtigen. Hier gelten die gleichen Ausführungen wie bei den Fremdkapitalzinsen.

Pensionsrückstellungen / Aufwendungen von Zahlungen für die Zusatzversorgungsrente

¹⁰⁴Für die beim BgA tätigen Beamten sind Pensionsrückstellungen zu bilden. Soweit die gesetzlichen Bestimmungen es vorsehen, gilt das gleiche für Aufwendungen von Zahlungen für Zusatzversorgungsrenten. Die Berechnungen können nur durch das Personalamt auf Basis versicherungsmathematischer Verfahren mit einem Kalkulationszinssatz von derzeit 6% (§ 6 a Abs. 3 Satz 3 EStG) ermittelt werden. Soweit das Personal anteilig für den BgA tätig wird, kann die Rückstellung nur nach dem Umfang der Tätigkeit des Mitarbeiters gebildet werden.

Im Übrigen bietet es sich zur Vermeidung von bilanziellen Überschuldungen an, dass der BgA mit der Stadt (ähnlich wie die Eigenbetriebe) eine allerdings vereinfachte Vereinbarung über die Zahlung der vollen Ruhegehälter trifft. In diesem Fall kann der BgA eine der Pensionsrückstellung entsprechende gleich hohe Forderung an die Stadt ausweisen.

Mieten und Pachten für die Nutzung von stadteigenen Gebäuden durch einen BgA

Mieten und Pachten, die die Immobilienwirtschaft für die Nutzung stadteigener Gebäude dem BgA in Rechnung stellt (z.B. Verwaltungs- und Bürogebäude) werden steuerlich nicht anerkannt, da es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA handelt. Diese Betriebsausgaben sind nicht abzugsfähig. Stattdessen sind die vom BgA genutzten Gebäude und Gebäudeteile nach den oben aufgezeigten Grundsätzen (Zuordnung von Vermögensgegenständen) als notwendiges Betriebsvermögen in der Bilanz des BgA auszuweisen, ebenso die mit diesem Vermögen in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten. Abschreibungen und Fremdkapitalzinsen sind als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Soweit die Stadt Gebäude von Dritten anmietet, die voll oder anteilig vom BgA genutzt werden, kann entsprechend dem Umfang der unternehmerischen Nutzung die tatsächlich von der Stadt gezahlte Fremdmiete als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Ämter/Fachbereiche, die mit Drittumsätzen oder bestimmten Tätigkeiten BgA sind

Ämter bzw. Fachbereiche, die nur mit ihren Drittumsätzen oder bestimmten Tätigkeiten BgA sind, müssen in der Bilanz eine feste Zuordnung des anteilig genutzten Aktiv- und Passivvermögens vornehmen, die unverändert fortzuführen ist. Abschreibungen und Fremdkapitalzinsen werden in der GuV unterjährig mit diesem festen

¹⁰⁴ Hinweise kann auch das BFH Urteil Pensionsrückstellungen und das BFH Urteil Beihilferückstellungen geben.

Zuordnungsschlüssel gebucht. Soweit sich im jeweiligen Jahr ein höherer oder niedriger Schlüssel ergibt, werden Korrekturen bei der AfA und den Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgabe bzw. –einnahme erfasst. Die übrigen Betriebsausgaben können mit dem jährlichen Schlüssel gebucht werden.

Problem: Die tatsächlichen Schlüssel stehen oftmals erst bei Erstellen der Umsatzsteuerjahreserklärung, d.h. Mitte des darauf folgenden Jahres, fest.

Lösung: Hier ist lediglich die Steuerkorrektur vorzunehmen. Weitere Veranlassungen sind nicht erforderlich.

Umsatzsteuerrechtliche Regelungen

- Vorsteuerabzug bei Bezug einheitlicher Gegenstände

Erfolgt die Anschaffung und Nutzung eines einheitlichen Gegenstandes ausschließlich nur durch den BgA und steht dieser Gegenstand mit steuerpflichtigen Umsätzen in Verbindung, ist die Vorsteuer unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG abzugsfähig.

Soweit ein Gegenstand für den Hoheitsbereich angeschafft wird, ist der Vorsteuerabzug für den BgA ausgeschlossen. Wird ein für den Hoheitsbereich angeschaffter Gegenstand zu einem späteren Zeitpunkt in den BgA überführt, kann nachträglich keine Vorsteuer geltend gemacht werden.

Erfolgt die Anschaffung eines Gegenstandes sowohl für den BgA als auch für den hoheitlichen Bereich (gemischte Nutzung), ist es wie bisher gehandhabt ratsam, nur den vom BgA benutzten Anteil dem Unternehmen zuzuordnen und somit die Vorsteuer nur anteilig in Anspruch zu nehmen.

Bei voller Zuordnung und voller Inanspruchnahme der Vorsteuer muss dauerhaft eine Versteuerung für unternehmensfremde Zwecke als unentgeltliche Wertabgabe erfolgen.

- Vorsteuerabzug bei Bezug vertretbarer¹⁰⁵ Sachen und sonstigen Leistungen

Bei Verwendung von vertretbaren Sachen und sonstigen Leistungen ausschließlich im BgA-Bereich kann ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden, wenn die Leistungen im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen stehen und die übrigen Vor-

¹⁰⁵ Zur Definition von "vertretbaren Gütern" kann § 91 BGB (Vertretbare Sachen) herangezogen werden: "Vertretbare Sachen im Sinne des Gesetzes sind bewegliche Sachen, die im Verkehr nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmt zu werden pflegen."

aussetzungen des § 15 UStG gegeben sind. Erfolgt die Verwendung ausschließlich für den NICHT-BgA-Bereich, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Bei Verwendung sowohl für den BgA als auch für den NICHT-BgA-Bereich muss eine Aufteilung der Vorsteuer entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren Anteil (Verwendung für BgA-Zwecke) und in einen nicht abziehbaren Anteil (Verwendung für Zwecke außerhalb des BgA) erfolgen.

- **Ausbuchung der Umsatzsteuer und der abzugsfähigen Vorsteuer**

Die Aufzeichnungspflichten des BgA zur Umsatzsteuer ergeben sich aus dem Umsatzsteuergesetz. Die auf die steuerpflichtige Einnahme entfallende Umsatzsteuer wird auf dem Umsatzsteuerkonto, die abzugsfähige Vorsteuer auf dem Vorsteuerkonto verbucht. Sofern der BgA nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, müssen aus dem Vorsteuerkonto oder anderen Aufzeichnungsunterlagen die

- 1 insgesamt angefallen,
- 2 abziehbaren und
- 3 nicht abziehbaren

Vorsteuerbeträge erkennbar sein.

Die nichtabzugsfähige Vorsteuer muss als Kostenfaktor dem entsprechenden Aufwandskonto zugebucht werden, so dass auf dem Vorsteuerkonto die abzugsfähige Vorsteuer verbleibt. Umsatz- und Vorsteuerkonto werden am Monatsende über ein drittes Konto aufgelöst. Der Saldo ergibt eine Schuld oder eine Forderung gegenüber dem Finanzamt.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer besteht Unternehmereinheit. Aus diesem Grund müssen die Umsatzsteuervoranmeldungen und -jahreserklärungen der einzelnen BgA beim Beteiligungsmanagement zu einer Voranmeldung / Jahreserklärung zusammengefasst werden.

Eine sich ergebende Umsatzsteuerzahllast des jeweiligen BgA muss über das Beteiligungsmanagement (Verwahr- und Vorschusskonto) an das Finanzamt abgeführt werden, ein Erstattungsbetrag wird vom Verwahr- und Vorschusskonto auf das Erstattungskonto des jeweiligen BgA's überwiesen. Dies setzt voraus, dass die Verfügungsberechtigung über das Zahllast- und Erstattungskonto des jeweiligen BgA's weiterhin beim Beteiligungsmanagement liegt.

9.20 Anlage: Vermögens- und Abschlusskonten im ShV (Anlage 5 zu § 28 GemKVO-kameral)

B 12 BW Vermögensrechnung

Anlage 5
(zu § 28 GemKVO)

Vermögens- und Abschlusskonten im ShV

RS	LS	lit	Best.	Einnahmen	Ausgaben	RS	LS	lit	Best.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
				Abschnitt 9000 – Finanzanlagen – *)	Abschnitt 9000 – Finanzanlagen – *)	0			-0-
				Abschnitt 9100 – Deckungskapital – *)	Abschnitt 9100 – Deckungskapital – *)				
				Abschnitt 9200 – Geldanlagen –	Abschnitt 9200 – Geldanlagen –				
				9210 Einlagen bei Kreditinstituten	9210 Einlagen bei Kreditinstituten	-0-			-0-
				9220 Bausparanlagen	9220 Bausparanlagen	-0-			-0-
				9230 Wertpapiere	9230 Wertpapiere	-0-			-0-
				9240 Darlehensforderungen	9240 Darlehensforderungen	-0-			-0-
				9290 Sonstige	9290 Sonstige	-0-			-0-
				Abschnitt 9300 – Kredite – *)	Abschnitt 9300 – Kredite – *)				
				Abschnitt 9390 – Tilgungsanspruch – *)	Abschnitt 9390 – Tilgungsanspruch – *)	-0-			-0-
				Abschnitt 9400	Abschnitt 9400				
				9490 Forderung aus Interest Darlehen	9490 Interest Darlehen	-0-			-0-
				Abschnitt 9500 – Rücklagen –	Abschnitt 9500 – Rücklagen –				
				9510 Allgemeine Rücklage	9510 Allgemeine Rücklage				
				9520 Sonderrücklage	9520 Sonderrücklage				
				9521	9521				
				9522	9522				
				9530 Sondervermögen in Geld	9530 Sondervermögen in Geld				
				9531	9531				
				9532	9532				
				Abschnitt 9700 – Kassenrücklage –	Abschnitt 9700 – Kassenrücklage –				
				Aufnahme eines Kassencredits	Kassenrücklage				
				Abschnitt 9900	Abschnitt 9900				
				– Buchmäßiger Kassenbestand –	– Buchmäßiger Kassenbestand –				
				9910 Kassenbestand	9910 Kassenbestand				
				9920 Kassenvergriff	9920 Kassenvergriff	-0-			-0-
				(Übernahme des Kassenvergriffs vom folgenden H.)	(Weitergabe des Kassenbestandes des H. 1/1 an das folgende H.)				

*) Anmerkungen: Das Muster des Finanzministeriums wurde um weitere Bestandskonten ergänzt, die eine herkömmliche GVWR im Rahmen des ShV ermöglichen (vgl. V. 8).

Arbeitskreis III "Kommunale Angelegenheiten"
der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder
Den 8./9. Oktober 2003

Gemeindehaushaltsverordnung
für ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen

- I Erläuterungen zum Leittext für eine
Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppeltes
Haushalts- und Rechnungswesen S. 2**
- II Leittext Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppeltes
Haushalts- und Rechnungswesen S. 42**

**I. Erläuterungen
zum Leittext einer
„doppischen“
Gemeindehaushaltsverordnung**

1. Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung

Der Auftrag aus der von der Ständigen Konferenz der Innenminister und –senatoren der Länder am 11.06.1999 verabschiedeten "Konzeption zur Reform des Kommunalen Haushaltsrechts" sieht vor, ein doppisches Haushalts- und Rechnungssystem bereitzustellen. Ziel der Arbeit des Unterausschusses „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ ist daher die Erarbeitung eines Regelwerkes (Leittextes) für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen.

Dadurch soll

- der Einsatz betriebswirtschaftlicher Instrumente und Methoden,
 - die Output-Orientierung der Verwaltungsleistungen in Produktform als Grundlage für Zielvereinbarungen sowie als Grundlage für die Kostenermittlung und –zuordnung,
 - die Darstellung des vollständigen, mit der Leistungserstellung verbundenen Ressourceneinsatzes,
 - eine veränderte Darstellung des Haushaltsplans nach den Erfordernissen der dezentralen Ressourcenverantwortung, z.B. in Budgetform,
 - eine verstärkte Dezentralisierung der Bewirtschaftungsbefugnis für den Ressourceneinsatz auf der Fachebene,
 - die Entwicklung von Kennzahlen über Kosten und Qualität der Verwaltungsleistungen als Information für die Verwaltungssteuerung,
 - ein Berichtswesen auch für unterjährige Berichte über die Erreichung der Leistungsziele (Controlling) als Steuerungsinstrument zur Unterstützung der dezentralen Ressourcenverantwortung innerhalb der Verwaltung und gegenüber dem Rat,
 - die Gesamtdarstellung von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch sowie der Vermögens- und Kapitalposition (konsolidierter Gesamtabchluss)
- ermöglicht werden.

Der o.a. Auftrag, der auf Vorschlag des UARG durch Positionsbestimmungen des AK III näher bestimmt worden ist, wird durch den vorliegenden Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung vollständig umgesetzt.

Die neuen Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnung orientieren sich im Wesentlichen an den heutigen Regelungen für die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug und den kaufmännischen Standards des Handelsgesetzbuches unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit nicht wichtige kommunale Besonderheiten Abweichungen erforderlich machen. Zentraler Rechnungsstoff sind die kaufmännischen Erfolgsgrößen Aufwand und Ertrag als Ergebnisgrößen im neuen öffentlichen Rechnungswesen.

Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der kommunalen Verwaltung. Wie im heutigen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt wird es auch künftig „laufende“ Ausgaben und Investitionsausgaben geben. Der Haushaltsplan bildet dabei den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen im Ergebnishaushalt ab, der ausgeglichen sein muss, damit die Aufgabenerledigung dauerhaft gesichert ist. Die Ein- und Auszahlungen sowie der erforderliche Kreditbedarf werden im Finanzhaushalt ausgewiesen. Dieser gibt Auskunft über die Eigenfinanzierungsfähigkeit der Kommune und ist neben dem Ergebnishaushalt eine wichtige Informationsquelle zur Beurteilung der finanziellen Situation der Kommune.

Die in einem neuen Haushaltsplan abzubildenden aggregierten Produkte bilden die Verbindung zwischen den an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den damit angestrebten Zielen und Wirkungen. Die produktorientierte Gliederung soll deshalb das führende und verbindliche Gliederungsprinzip für den Haushalt sein und gleichwohl eine Budgetbildung zu lassen. Für eine flexible Haushaltswirtschaft nach den neuen Steuerungsmodellen enthält der Leittext auch entsprechende Bewirtschaftungsregeln.

Der Positionsbestimmung folgend knüpfen die Regelungen über den Haushaltsausgleich an den Ressourcenverbrauch an: Aufwendungen müssen durch grundsätzlich Erträge in der gleichen Periode ausgeglichen werden. Jenseits dieses Grundsatzes werden länderspezifisch mehrstufige Regeln und weitere Kriterien vorgestellt.

Im Mittelpunkt des kommunalen Rechnungswesens stehen jetzt auch die klassischen Bestandteile des kaufmännischen Rechnungswesens, die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung. Dabei wird die Gewinn- und Verlustrechnung neutral als Ergebnisrechnung bezeichnet und um eine weitere zahlungsorientierte Rechnung (die Finanzrechnung) ergänzt. Die Pflicht zur Aufstellung des Finanzhaushalts bzw. -rechnung ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet und knüpft im Übrigen an internationale Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften an.

Auch bei den Regeln für die Bilanzierung hat sich der Leittext an kaufmännischen Normen orientiert. Die besondere Struktur der kommunalen Bilanz und Ergebnisrechnung spiegelt die kommunale Besonderheiten, z.B. das Infrastrukturvermögen, wider. Allerdings treten bei den Ansatz- und Bewertungsregeln die Unterschiede der länderspezifischen Konzepte deutlich zu Tage, z.B. in der Bilanzgliederung oder bei der Bewertung für die Eröffnungsbilanz. Ergänzend zum Jahresabschluss für die Kernverwaltung soll entsprechend den kaufmännischen Normen auch ein Gesamtabchluss (Kernverwaltung zusammen mit den ausgegliederten Vermögensmassen, die ebenfalls über ein doppisches Rechnungswesen verfügen) erstellt werden.

Als zusätzliches Instrument der Steuerung des Verwaltungshandelns soll eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden, deren Ausgestaltung die Kommunen selbst bestimmen können.

Die gesamten Regelungen des Leittextes lassen die Rechte der Gemeindeorgane unangetastet. Daher sind z.B. Vorschriften aus der „kameralen“ Bewirtschaftung des Haushalts, über die Aufstellung und Beschlussfassung über den Haushaltsplan und den Jahresabschluss weitgehend übernommen worden.

Nach alledem ist die Gliederung der „doppischen“ Gemeindehaushaltsverordnung wie folgt auf den heute in allen Ländern geltenden Gemeindehaushaltsverordnungen aufgebaut:

Erster Abschnitt	Haushaltsplan
Zweiter Abschnitt	Planungsgrundsätze
Dritter Abschnitt	Deckungsgrundsätze
Vierter Abschnitt	Liquidität, Rücklagen
Fünfter Abschnitt	Haushaltsausgleich und Ausgleich von Jahresfehlbeträgen
Sechster Abschnitt	Weitere Vorschriften über die Haushalts- wirtschaft
Siebter Abschnitt	Buchführung und Inventar
Achter Abschnitt	Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden
Neunter Abschnitt	Jahresabschluss
Zehnter Abschnitt	Gesamtabschluss
Elfter Abschnitt	Begriffsbestimmungen, Schlussvorschriften

Die wesentlichen Inhalte der einzelnen Abschnitte in der Gemeindehaushaltsverordnung werden nachfolgend näher erläutert. Soweit in den nachfolgend genannten Abschnitten auf Einzelregelungen eingegangen wird, sind diese im nachfolgenden „Leittext“ enthalten. In einer Synopse sind die jeweiligen neuen haushaltsrechtlichen Regelungen der „doppischen“ Gemeindehaushaltsverordnungen für die Länder Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen zusammen mit dem „Leittext“ zusammengestellt worden. Außerdem wurde eine Synopse über die neuen Regelungen der Gemeindeordnungen in den drei Ländern erstellt. Die Haushaltsreform und damit der Leittext beruhen auf dem in der Fachliteratur als Ressourcenverbrauchskonzept bezeichneten Haushalts- und Rechnungskonzept, das bereits der Reformkonzeption nach dem IMK-Beschluss vom 11.6.1999 zugrunde liegt und dessen Ausgestaltung sich aus den im Literaturverzeichnis (vgl. nachfolgend Nr.4) genannten Publikationen ergibt.

Der erarbeitete Leittext ist ein Regelungsvorschlag für die Länder, der die Ländereinheitlichkeit gewährleistet und gleichzeitig für länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede Raum lässt. Das vollständige Regelungswerk bildet zusammen mit den Arbeitsentwürfen der Länder Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen einen Abschnitt im Prozess zur Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts in den Ländern. Im Rahmen der Normgebungsverfahren sowie aus den Erfahrungen aus der praktischen Anwendung in den Ländern können sich noch Änderungen ergeben. Dieser Prozess bedarf wegen seiner Bedeutung der länderübergreifenden Begleitung.

1.1 Erster Abschnitt „Haushaltsplan“

Der neue kommunale Haushaltsplan bildet den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen im Ergebnishaushalt und die Investitions- und Finanzierungstätigkeit im Finanzhaushalt ab. Die neuen Steuerungsmodelle und der Übergang von Zahlungsermächtigungen auf Ressourcenverbrauchsermächtigungen, die zu Budgets für die Aufgabenbereiche zusammengefasst werden können, führt zu einer neuen Gliederungsstruktur des Haushaltsplans. Deshalb sind der Ergebnishaushalt und der Finanzhaushalt als neue Elemente sowie die Gliederung des Haushaltsplans besonders herauszustellen.

Ergebnishaushalt (§ 2)

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird dadurch angemessen umgesetzt, dass eine Ergebnisplanung und –rechnung mit den Rechengrößen „Aufwendungen“ und „Erträge“ zur Planung bzw. zur Messung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens neu eingeführt werden. Der Ergebnishaushalt ist die Planungskomponente zur Ergebnisrechnung.

Der Ergebnishaushalt hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Ergebniskomponenten vollständig und klar zu informieren. Er zeigt die Quellen und Ursachen des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs auf und weist den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbetrag aus. Die Aufwendungen und Erträge werden grundsätzlich in der Periode gebucht, in der sie verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Ergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr begrenzt. Der Ausweis des Ergebnisses eines Haushaltsjahres sowie seine Höhe und Quellen im Haushaltsplan dienen als Grundlage für die Entscheidung der kommunale Organe über die Verwendung und den Einsatz der Ressourcen.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Bei der Ermittlung des Jahresergebnisses ist es aus Transparenzgründen notwendig, zwischen dem ordentlichen und dem Sonderergebnis zu differenzieren, indem die regelmäßig wiederkehrenden Geschäftsvorfälle (Verwaltungsvorfälle) und die selten oder nicht regelmäßig anfallenden Geschäftsvorfälle getrennt ausgewiesen werden.

Im kaufmännischen Rechnungswesen ist die Abgrenzung des außerordentlichen Ergebnisses (§ 277 Abs. 4 HGB) auf Ausnahmetatbestände beschränkt, die „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ anfallen, z.B. Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Unwetterschäden, Brandschäden oder Schuld nachlässen. Insbesondere Vermögenserlöse zählen nach HGB zu den ordentlichen Erträgen.

In der kommunalen Finanzwirtschaft werden bisher Vermögenserlöse und -aufwendungen nicht der laufenden Rechnung (Verwaltungshaushalt) zugeordnet. Nach einer Auffassung wird dem Ressourcenverbrauchskonzept eine Deckungsregel zu Grunde gelegt, die vorsieht, dass die regelmäßig wiederkehrende, im Zusammenhang mit der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit stehende Aufwendungen nur mit regelmäßig wiederkehrenden, zur Finanzierung der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit bestimmten Erträgen gedeckt werden sollen. Dazu sollen insbesondere Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen nicht zählen. Umgekehrt sollen außergewöhnliche, periodenfremde Aufwendungen nicht der Ausgleichsverpflichtung nur einer Rechnungsperiode unterliegen. Dies erfordert eine Modifizierung der handelsrechtlichen Ergebnisspaltung.

Die Ergebnisspaltung nach dem Ressourcenverbrauchskonzept ist in den Arbeitsentwürfen von Baden-Württemberg (§ 2 Abs. 2) und Hessen (§ 2 Abs. 3) vorgesehen. Der Arbeitsentwurf Nordrhein-Westfalen geht von der Ergebnisspaltung nach HGB aus.

Finanzhaushalt (§ 3)

Auch im doppelten Haushaltsrecht kann auf eine Planung der Einzahlungen und Auszahlungen, insbesondere der Investitionen nicht verzichtet werden. Der Finanzhaushalt ist die Planungskomponente zur Finanzrechnung, eine gegenüber dem kaufmännischen Rechnungswesen neue Rechnungskomponente.

Durch die Aufnahme aller Zahlungen in den Finanzhaushalt wird es möglich, aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Kommune zu liefern. Im einzelnen sind folgende Zielsetzungen bedeutsam:

- Zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen),
- Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und –verwendungsrechnung),
- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes,
- Ermächtigung für investive Einzahlungen und Auszahlungen,
- die Finanzrechnung kann für die Finanzstatistik genutzt werden.

Der Finanzhaushalt bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit dem Ergebnishaushalt einen integralen Bestandteil des neuen Haushalts. Es ist unstrittig, dass der Finanzhaushalt die kommunalen Investitionen und die Kreditaufnahme umfasst.

Hinweis:

Erläuterungen zu den Methoden der Finanzrechnung sind im Abschnitt „Jahresabschluss“ enthalten.

Gliederung des Haushaltsplans (§ 4 Abs. 1 ff.)

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebte Verbesserung der Steuerung der Kommunalverwaltungen wird durch eine neue Gliederung des Haushaltsplans umgesetzt. Dem entsprechend sind Regelungen über

- die Budgetierung der Ressourcenverbräuche und des Ressourcenaufkommens,
 - die Ermöglichung einer Verbindung von Ressourcen- und Fachverantwortung und
 - die Outputorientierung des Haushalts auf der Basis einer Darstellung der erbrachten Dienstleistungen in Produktform
- geschaffen worden.

Die in einem neuen Haushaltsplan abzubildenden aggregierten Produkte bilden die Verbindung zwischen den für sie anfallenden Ressourcenverbrauch und den damit angestrebten Zielen und Wirkungen. Deshalb ist mehr als bisher der Blick der Entscheidungsträger in Rat und Verwaltung auf die Produkte/Leistungen zu lenken. Aus Steuerungsgesichtspunkten ist es ausreichend, im Haushaltsplan die aggregierte Ebene "Produktbereiche" abzubilden. Die

produktorientierte Gliederung soll deshalb der führende Grundbaustein für den Haushalt sein. Daraus können auch die finanzstatistischen Anforderungen (Daten bezogen auf kommunale Aufgabenbereiche) einfacher erfüllt werden.

Weil insbesondere für die interne Steuerung das haushaltswirtschaftliche Instrument "Budget" vielfach genutzt wird, soll für die Gliederung des Haushaltsplans wahlweise die einheitliche Produktbereichsgliederung oder die organisatorische, produktorientierte Gliederungsform möglich sein. In beiden Gliederungsformen soll der einheitliche Produktbereichsplan die Basis bilden, der gegenüber der heutigen Haushaltsgliederung wesentlich gestrafft wurde.

Bei beiden Gliederungsprinzipien werden die inputorientierten, monetären Budgetansätze durch outputorientierte Kennzahlen und Ziele für Produktgruppen oder Einzelprodukte ergänzt.

Statt der bisherigen Gliederung in Einzelpläne wird der Gesamthaushalt in Teilhaushalte gegliedert. Die Teilhaushalte bilden ein Budget (Bewirtschaftungseinheit) und bestehen aus einem (Teil-)Ergebnishaushalt und einem (Teil-)Finanzhaushalt. Der (Teil-)Finanzhaushalt kann auf die Darstellung der Investitionen beschränkt werden.

1.2 Zweiter Abschnitt „Planungsgrundsätze“

Zu diesem Abschnitt sind die Planungsgrundsätze und die Kosten- und Leistungsrechnung besonders herauszustellen.

Planungsgrundsätze

Die allgemeinen Planungsgrundsätze sind Ausdruck der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft und nicht abhängig vom Rechnungsstil. Sie sollen sicherstellen, dass der Haushaltsplan mit seinen Ansätzen ein vollständiges und übersichtliches Bild über die zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben erforderlichen Ressourcen gibt. Das soll auch im neuen Haushaltsrecht durch eine Reihe von Geboten erreicht werden. So soll z.B. gelten:

- Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen.
- Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Einzahlungen und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen.
- Für die kommunale Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden.
- Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen.
- Bei Investitionen ist die für die Kommune wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln und die Kosten der Maßnahme sowie die nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen festzustellen.
- Zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung soll eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden, deren Umfang die Kommune nach ihren örtlichen Bedürfnissen bestimmt.
- Im Haushaltsplan sind Ansätze von besonderer Bedeutung zu erläutern.

Kosten- und Leistungsrechnung (§ 14)

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) ist Bestandteil der Haushaltsreform. Sie dient in erster Linie der internen Steuerung des Verwaltungsgeschehens und stellt in Ergänzung des kommunalen Haushalts Informationen bereit. Als zusätzliches Instrument bietet die Kosten- und Leistungsrechnung die Möglichkeit einer differenzierteren Betrachtungsweise von Produkten und darüber hinaus auch von Kostenträgern unter Einbeziehung von Leistungsmengen und Kennzahlen, die auf der Ebene der Produktbereiche nicht oder nicht sachgerecht abgebildet werden können. Wie differenziert die Kosten- und Leistungsrechnung von der jeweiligen Kommune eingesetzt wird, muss sie unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse festlegen.

1.3 Dritter Abschnitt „Deckungsgrundsätze“

Nach dem Prinzip der Gesamtdeckung ist es erforderlich, dass alle Erträge alle Aufwendungen und alle Einzahlungen alle Auszahlungen decken. Das Gesamtdeckungsprinzip wird sowohl im Ergebnishaushalt als auch im Finanzhaushalt beibehalten. Zusätzlich wird durch besondere Bewirtschaftungsregeln zugelassen, dass auch einzelne Erträge bzw. Einzahlungen für bestimmte Aufwendungen bzw. Auszahlungen gebunden werden.

Zweckbindung

Als Ausnahme vom Grundsatz der Gesamtdeckung muss auch zukünftig die Beschränkung von Erträgen auf die Verwendung für bestimmte Aufwendungen möglich sein. Zudem soll bestimmt werden können, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen bzw. dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. Dies kann auch durch Budgetregeln bestimmt werden, ohne dass es einer weiteren haushaltsrechtlichen Regelung bedarf.

Deckungsfähigkeit

Auch zukünftig ist es im Interesse einer flexiblen Haushaltsführung erforderlich, Aufwendungen im Ergebnishaushalt für einseitig oder gegenseitig deckungsfähig erklären zu können. Wenn sie aber zu einem Budget gehören, ist eine gesonderte Erklärung nicht erforderlich. In beiden Fällen darf der geplante Saldo des Finanzhaushalts aus laufender Verwaltungstätigkeit hierdurch jedoch nicht verschlechtert werden. Dies bedeutet, dass dies unmittelbar auch für die entsprechenden Auszahlungen im Finanzhaushalt gilt.

Auch Auszahlungen für Investitionen können für gegenseitig oder einseitig deckungsfähig erklärt werden.

Zudem wird ermöglicht, zahlungswirksame Aufwendungen eines Budgets für einseitig deckungsfähig zu Gunsten von Investitionsauszahlungen des Budgets zu erklären.

Übertragbarkeit

Wie bisher wird die Möglichkeit einer Übertragbarkeit im Sinne einer wirtschaftlichen Haushaltsführung vorgesehen, weil am Ende des Haushaltsjahres oft festgestellt wird, dass die Ansätze nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden sind, der verfügbare Teil aber erst im nächsten Haushaltsjahr benötigt wird. Daher sind alle Ergebnis- bzw. Finanzpositionen grundsätzlich übertragbar. Es bedarf jedoch einer besonderen Erklärung der Übertragbarkeit im Rahmen des Haushaltsplans.

Bewirtschaftungsregeln

Die Bewirtschaftungsregeln zur Zweckbindung, Deckungsfähigkeit und Übertragbarkeit können zentral in der Haushaltssatzung oder an geeigneter Stelle im Haushaltsplan genannt werden. Sie sind damit in die Entscheidung des Rates über den Haushalt einbezogen. Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können die Erträge und Aufwendungen in den Teilhaushalten zu Budgets verbunden werden. Die im Haushaltsplan aufzuführenden Budgetregeln legen fest, wie das Budget im einzelnen ausgestaltet ist. Auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen können Budgets gebildet werden.

Hinweis:

In der Diskussion wird von Kommunen u.a. die Auffassung vertreten, die Themen „Zweckbindung“ und „Deckungsfähigkeit“ beinhalteten nach wie vor "kammerales Recht", denn es würden lediglich die Wertgrößen (z.B. aus Ausgaben--> Aufwand/Auszahlung) ausgetauscht. Sie verlangen, dass dem Grunde nach nur noch flexible Budgets gebildet werden sollen, mit denen bestimmte Ziele erreicht und die kommunale Finanzverantwortung weiter gestärkt wird. Daher soll in Nordrhein-Westfalen auf die Begriffe „Zweckbindung“ und „Deckungsfähigkeit“ bei der Budgetbildung bewusst verzichtet werden. Das gemeinsame Ziel der Länder über eine flexible Haushaltsführung wird dadurch nicht verändert.

1.4 Vierter Abschnitt „Liquidität, Rücklagen“

Die Vorhaltung einer Liquiditätsreserve im Sinne des bisherigen Mindestbetrags der allgemeinen Rücklage wird nicht vorgeschrieben, weil als Liquiditätsreserve die liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz gelten sollen. Das neue Haushaltsrecht schreibt jedoch eine Pflicht der Kommunen vor, ihre Zahlungsfähigkeit dauernd aufrecht zu erhalten.

Als Rücklageform wird mindestens die Ergebnisrücklage vorgeschrieben. Länderspezifisch können zusätzlich z.B. eine Kapitalrücklage oder eine Ausgleichsrücklage zugelassen werden, die jedoch ebenfalls aus Ergebnisüberschüssen zu bilden sind.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Bei getrennter Ermittlung des ordentlichen und des Sonderergebnisses können Ergebnisüberschüsse bei beiden Ergebnisarten entstehen. In diesem Fall sind getrennte Rücklagen für das ordentliche Ergebnis und Sonderergebnis vorzugeben.

Wird beim Ansatz des Vermögens in der Bilanz die Trennung in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen wahlweise ermöglicht (vgl. § 40 Abs. 6 Arbeitsentwurf BW), können infolge der Bewertung des realisierbaren Vermögens zum Verkehrswert gesondert auszuweisende Überschüsse des Bewertungsergebnisses entstehen. Für solche Bewertungsüberschüsse ist gleichfalls eine besondere Rücklage vorzugeben.

Baden-Württemberg schreibt besondere Rücklagen für das Sonderergebnis und das Bewertungsergebnis vor (§ 23). Nordrhein-Westfalen sieht keine solchen Rücklagen vor; Hessen schreibt eine besondere Rücklage für das Sonderergebnis vor.

1.5 Fünfter Abschnitt „Haushaltsausgleich und Ausgleich von Jahresfehlbeträgen“

Haushaltsausgleich (§ 24)

Zentrales Element und zugleich finanzwirtschaftlich gravierende Konsequenz des Ressourcenverbrauchskonzeptes ist der Deckungsgrundsatz, wonach in jedem Rechnungsjahr der Ressourcenverbrauch (Aufwand) durch das Ressourcenaufkommen (Ertrag) zu decken ist. Dies ist Ausdruck des Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit: Jede Generation soll für die von ihr verbrauchten Ressourcen aufkommen.

Ein auf der Basis von Einnahmen und Ausgaben definierter Haushaltsausgleich - wie bisher - ist in der Ressourcenrechnung nicht mehr realisierbar. Statt dessen wäre theoretisch denkbar, ihn auf die Größen der Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung zu beziehen. Dies würde jedoch dem Reformziel, die auf die ausschließliche Betrachtung der finanziellen Ressourcen verengte Sichtweise der Kameralistik zu Gunsten einer Betrachtung sämtlicher Ressourcen zu überwinden, nicht gerecht. Der Haushaltsausgleich wird daher auf die Ergebnisgrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ bezogen.

Zum Haushaltsausgleich hat der AK III im Oktober 2002 folgende, vom UARG vorgeschlagene Positionsbestimmung als geeignete Grundlage für die weitere Bearbeitung beschlossen:

„Die Anforderungen an den Haushaltsausgleich sollen sich im künftigen doppelten und erweiterten kameralen Haushaltsrecht materiell entsprechen. Nach dem Ressourcenverbrauchskonzept soll der Ressourcenverbrauch, insbesondere die Abschreibungen erwirtschaftet werden. Die Verpflichtung zur Erfassung und Bewertung von Neuvermögen ist in den Regelungen aufzunehmen.“

Für die Regelung zum Haushaltsausgleich sollen unter Beachtung des Ressourcenverbrauchskonzeptes folgende Grundsätze/Eckpunkte gelten:

Erträge und Aufwendungen in der Rechnungsperiode sollen unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen sein.

Wegen der zwangsläufigen Schwankungen von Erträgen und Aufwendungen sowie infolge notwendiger Anpassungen der Aufgabenstruktur an gesellschaftliche Strukturentwicklungen (z.B. Altersaufbau, Bevölkerungsrückgang, Wirtschaftsstruktur), aber auch in der Zeit des Übergangs zum Ressourcenverbrauchskonzept, ist ein periodenscharfer Haushaltsausgleich nicht immer möglich. Deshalb muss der genannte Deckungsgrundsatz über einen mehrjährigen Zeitraum durch mehrstufige Regeln modifiziert werden.

Zur Erreichung des Haushaltsausgleichs können folgende gestufte Ausgleichsregelungen vorgesehen werden:

- Gesonderte Ermittlung und Einbeziehung des Sonderergebnisses einschließlich Vermögenserlösen,
- Verwendung von Ergebnismöglichkeiten, wenn Sparmöglichkeiten und Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind,
- Ausgleich über mehrere Haushaltsjahre (Zulässigkeit der Veranschlagung eines Fehlbetrages bei Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes),
- Verwendung von Eigenkapital/Basisreinvermögen bzw. Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital/Basisreinvermögen.

Ergänzend soll die Möglichkeit bestehen, ein Haushaltssicherungs-(Haushaltskonsolidierungs-)konzept als Instrument zur Festlegung der Konsolidierungslinie und der dafür notwendigen Maßnahmen einzuführen. Es muss zur Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs Festlegungen über

- das Konsolidierungsziel (z.B. Haushaltsausgleich nach Stufen 1 und 2),
- den Konsolidierungszeitraum (z.B. max. 5 - 8 Jahre)
- und die dafür notwendigen Maßnahmen

enthalten.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Nach dem Ressourcenverbrauchskonzept gilt für den Haushaltsausgleich der Grundsatz, dass sämtliche Ressourcenverbräuche durch Erträge in der gleichen Periode ausgeglichen werden

müssen. Nach einer konzeptionellen Auffassung ist dieser Ausgleichsgrundsatz auf das ordentliche Jahresergebnis zu beschränken. Dies wird wie folgt begründet:

- Das außerordentliche (realisierte) Ergebnis ist durch außergewöhnliche, unregelmäßig auftretende und nicht planbare Erträge und Aufwendungen gekennzeichnet; ein Ausgleich kann sich daher nur zufällig ergeben.
- Ein Ausgleich außergewöhnlicher Aufwendungen durch Erträge einer Rechnungsperiode wäre unbillig und ggfs. nicht erfüllbar.
- Eine Verwendung außergewöhnlicher Erträge für den Haushaltsausgleich einer Rechnungsperiode würde eine Unterdeckungssituation verschleiern.
- Der Deckungsgrundsatz (Ausgleich laufender Aufwendungen durch laufende Erträge) könnte durch Vermögensveräußerungen ausgehöhlt werden; deshalb ist eine Zuordnung von Vermögensveräußerungserlösen zum Sonderergebnis notwendig.

Hieraus ergeben sich folgende zwei erste Stufen der Deckungsregel:

- Der Ergebnishaushalt ist in ordentlichen Erträgen und Aufwendungen unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren auszugleichen;
- Ist der Ausgleich der ordentlichen Erträge und Aufwendungen unter Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten nicht erreichbar, können Sonder-Erträge und Mittel der Überschussrücklage aus Sonder-Erträgen zum Haushaltsausgleich verwendet werden.

Nach vorstehendem Konzept ist die Regelung für den Haushaltsausgleich im Arbeitsentwurf Baden-Württemberg (§ 24) und von Hessen (§ 24) gestaltet.

Der Regelungsentwurf von Nordrhein-Westfalen (§ 75 GO) sieht für den Haushaltsausgleich keine Trennung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen vor, weil in Übereinstimmung mit dem HGB der Begriff „Außerordentlichen Ergebnis“ eng ausgelegt wird. Die Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen müssen danach nicht gesondert berücksichtigt werden. Die geordnete kommunale Haushaltswirtschaft ist nicht gefährdet, da bei Vermögensveräußerungen dem Grunde nach lediglich ein Vermögenstausch stattfindet und dies in der Bilanz offengelegt wird. Diese Verpflichtung zum Haushaltsausgleich gilt auch als erfüllt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan durch Inanspruchnahme der Aus-

gleichsrücklage (Ergebnisrücklage) gedeckt werden kann. Der weitere Verzehr von Eigenkapital durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage führt zu einer Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde, mit der Bedingungen und Auflagen für die Konsolidierung des Haushalts verbunden werden können. Droht ein vollständiger Verzehr des Eigenkapitals (Überschuldung), ist ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen.

Die vorgenannten Konzeptionen der Länder für den Haushaltsausgleich sind finanzwissenschaftlich umstritten.

Fehlbetragsdeckung (§ 25)

Fehlbeträge sind unverzüglich, spätestens im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr zu veranschlagen. Ein danach verbleibender Fehlbetrag kann aus der Ergebnisrücklage gedeckt (Hessen) und auf das Basisreinvermögen verrechnet werden (Baden-Württemberg, Hessen), wenn ein Haushaltssicherungskonzept vorliegt.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Bei Ergebnisspaltung (BW: § 2 Abs. 3; HE: § 2 Abs. 3) und Vermögenstrennung (BW: § 40 Abs. 6) ist die Fehlbetragsdeckung aus den Rücklagen des ordentlichen Ergebnisses, des Sonderergebnisses und des Bewertungsergebnisses vorzusehen (vgl. BW: § 25).

1.6 Sechster Abschnitt „Weitere Vorschriften über die Haushaltswirtschaft“

Die nicht vom Rechnungsstil geprägten Vorschriften dieses Abschnittes über die

- Überwachung der Erträge und Forderungen (§ 26),
- Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen (§ 27),
- haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 29),
- vorläufigen Rechnungsvorgänge (§ 30)

sind lediglich redaktionell an die Begriffe des Ressourcenverbrauchskonzepts angepasst worden. Unverändert übernommen, weil vom Rechnungskonzept nicht beeinflusst, werden die Vorschriften über

- Vergabe von Aufträgen (§ 31),
- Stundung, Niederschlagung und Erlass (§ 32),
- Kleinbeträge (§ 33).

Eine Berichtspflicht der Verwaltung gegenüber dem Rat über den Haushaltsvollzug (§ 28) bestand bisher in fast allen Ländern nur anlassbezogen bei Gefährdung des Haushaltsausgleichs oder bei wesentlichen Ausgabenüberschreitungen von Maßnahmen des Vermögenshaushalts. Die mit der Budgetierung verbundene Verlagerung (Dezentralisierung) der Ressourcenverantwortung auf die Verwaltung hat keine Einschränkung des Budgetrechts des Rates zur Folge. Die Neuregelung sieht deshalb zum Ausgleich zusätzlich die Pflicht vor, mehrmals jährlich (d.h. mindestens zweimal) den Rat über die Erreichung der Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten.

1.7 Siebter Abschnitt „Buchführung und Inventar“

Die erforderlichen Vorschriften über die Buchführung und das Inventar sind in diesem Abschnitt zusammengefasst.

Die handelsrechtlichen Vorschriften über die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung können inhaltlich für die Kommunen übernommen werden.

Die Kommunen haben zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung und danach für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben (Inventar). Dabei sollen für bestimmte Vorgänge Inventarvereinfachungsverfahren zugelassen werden.

Wie bisher sind Vorschriften erforderlich, mit denen die Aufbewahrung von Unterlagen (Bücher, Belege) und die Aufbewahrungsfristen geregelt werden.

1.8 Achter Abschnitt „Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden

Vermögensbewertung (§§ 40 ff.)

Die Vermögenserfassung und Bewertung bildet die Grundlage für die kommunale Vermögensrechnung (Bilanz). In der Reform des Gemeindehaushaltsrechts nach doppelten Grundsätzen ist die Vermögensrechnung (Bilanz) die dritte Säule.

Zur Vermögensbewertung und Vermögenserfassung hat der AK III im Oktober 2002 folgende, vom UARG vorgeschlagene Positionsbestimmung als eine geeignete Grundlage für die weitere Bearbeitung beschlossen:

„Für die Bewertung im Dauerbetrieb sind für neu zugehende Vermögensgegenstände die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen.“

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Diese Regelung ist Ausdruck des Nominalwertprinzips, das durchgängige Grundlage des deutschen Handels- und Steuerrechts ist. Ein Wertansatz höherer Wiederbeschaffungswerte zum Ausgleich von inflationären Effekten und technischem Fortschritt wird generell ausgeschlossen. Die Begriffe der Anschaffungskosten und Herstellungskosten und die in die Bewertung einzubeziehenden Aufwendungen werden in § 255 Abs. 1 HGB (Anschaffungskosten) und in § 255 Abs. 2 bis 3 HGB (Herstellungskosten) definiert.

Es bestand daher Einigkeit für folgende **Allgemeine Bewertungsgrundsätze** bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.
2. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.

3. Es ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten. Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind; Risiken und (Wert-) Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine geringe Wahrscheinlichkeit spricht, bleiben außer Betracht. (Wert-) Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
4. Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

Hinweise auf Konzeptunterschiede:

Baden-Württemberg hat vorgesehen, dass die Kommunen in Ausübung eines Wahlrechts in der Vermögensrechnung zwischen Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen unterscheiden können (§ 40 Abs. 6). Zum realisierbaren Vermögen gehören die nicht als Verwaltungsvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben eingesetzten Gegenstände und Beteiligungen. Dementsprechend wird auch in der Bilanz auf der Aktivseite (§ 52 Abs. 3 Satz 2) in Verwaltungsvermögen ein realisierbares Vermögen unterschieden.

Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz sind im 11. Abschnitt besondere Vorschriften vorgesehen.

Für ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen sind Rückstellungen zu bilden. Von verschiedenen Seiten wird gefordert, abschließend zu regeln, für welche konkreten Verbindlichkeiten und konkreten Aufwendungen Rückstellungen zu bilden sind. Wahlrechte, die sich aus der zum Teil abstrakten Formulierung des § 249 HGB für Kaufleute ergeben, sollen den Kommunen nicht zugestanden werden.

Baden-Württemberg und Hessen greifen diese Forderung auf und wollen den Ansatz von Rückstellungen abschließend regeln. Neben den Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, Lohn- und Gehaltszahlungen im Rahmen der Altersteilzeit, unterlassene Instandhaltungen an

Bauten, Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien, Sanierung von Altlasten, Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen (Gemeinde als Steuergläubiger) und drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren, sollen die Kommunen Rückstellungen bilden dürfen, wenn dies auf grund einer rechtlichen Verpflichtung erforderlich ist. Dies ist z.B. der Fall im Abgabenrecht (Kostenüberschreitungsverbot/Gebührenaussgleich), bei übernommenen Pflichten zur Dauergrabpflege und bei der Behandlung von Beiträgen zur Ablösung von Stellplatzverpflichtungen.

Nordrhein-Westfalen schreibt die Bildung von einzelnen Rückstellungen vor, überlässt es darüber hinaus aber den Kommunen, unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen, weitere Rückstellungen zu bilden (vgl. § 36 Abs. 4 GemHVO-NRW).

Es soll grundsätzlich gelten, dass die Länder die Verbindlichkeiten und Aufwendungen, für die die Bildung von Rückstellungen zugelassen werden soll, selbst bestimmen können.

1.9 Neunter Abschnitt „Jahresabschluss“

Durch den Jahresabschluss im neuen kommunalen Haushalt soll die Transparenz und Qualität der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr erhöht werden. Gleichzeitig soll dieser zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeit beitragen. Die Funktion des Jahresabschlusses besteht in der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune. Hierzu hat auch der Anhang in geeigneter Form beizutragen.

Der Jahresabschluss lehnt sich an den handelsrechtlichen Jahresabschluss für große Kapitalgesellschaften an (§§ 264 ff. HGB). Zusätzlich werden in diesem Abschluss eine Finanzrechnung - analog zur kameralen Verfahrensweise – und Plan- und Ist-Beträge des Haushaltsjahres gegenübergestellt.

Der Jahresabschluss besteht aus

- Ergebnisrechnung mit Teilergebnisrechnungen,
- Finanzrechnung mit Teilfinanzrechnungen (Investitionsmaßnahmen),
- Vermögensrechnung (Bilanz),
- Anhang.

Diesem ist ein Rechenschaftsbericht, eine Anlagenübersicht, eine Forderungsübersicht und eine Verbindlichkeitenübersicht beizufügen. Die wichtigen Informationen aus den kameralen Vermögens-, Schulden- und Rücklagenübersichten werden durch die Informationen aus der Vermögensrechnung (Bilanz) sowie der Anlagen-, Forderungs- und der Verbindlichkeitenübersicht ersetzt bzw. geht der Jahresabschluss über die wichtigen Informationsgehalte der kameralen Rechnungen, Übersichten und Berichte hinaus.

Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung ist die Gegenüberstellung aller Aufwendungen und Erträge der Kommune. In ihr sind jeweils Jahressummen für die Ertrags- und Aufwandsarten, d.h. für die Ergebnispositionen, zu bilden. Die Jahresergebnisse sind den Ansätzen für das Haushaltsjahr (Rechnungsperiode) gegenüberzustellen, um in einem Planvergleich die

Ansatz- /Ist-Abweichungen festzustellen. Außerdem ist es sachgerecht, in der Ergebnisrechnung zu den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres anzugeben.

Finanzrechnung

Die Finanzrechnung ist die Übersicht über die tatsächlichen Ein- und Auszahlungen der Kommune, sowohl für die laufende Verwaltungstätigkeit als auch für die Investitions- und die Finanzierungstätigkeit. Es sind jeweils Jahressummen für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten auszuweisen und ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen.

Der AK III hat im Oktober 2002 folgende, vom UARG vorgeschlagene Positionsbestimmung zum Umfang der Finanzrechnung im konsumtiven Bereich als eine geeignete Grundlage für die weitere Bearbeitung beschlossen:

„Die Finanzrechnung bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz einen integralen Bestandteil des neuen Rechnungswesens. Eine retrograde Ermittlung der Zahlungen im Haushaltsjahr soll nicht erfolgen. Dabei bedarf es keiner Festlegung, auf welchem Buchungsweg das Finanzergebnis ermittelt wird. Es ist unstrittig, dass der Finanzhaushalt die kommunalen Investitionen und die Kreditaufnahme umfasst.“

Buchungsmethoden in der Finanzrechnung:

Direkte Ermittlung			Indirekte Ermittlung
Originäre Buchung		Direkt derivative Ermittlung	
Integration in den doppelten Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens 1	Statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens 2	Direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten 3	Indirekte Rückrechnung aus dem Jahresergebnis 4

Unter Beachtung der o.a. Positionsbestimmung kann die Finanzrechnung auf drei Arten entwickelt werden:

- Die Einzahlungen und Auszahlungen können laufend mitgebucht werden. In diesem Fall wird von einer originären Buchung gesprochen. Dies wiederum ist in zwei verschiedenen Arten möglich:
 - ① Es können im Kontenrahmen Finanzrechnungskonten vorgesehen werden. Diese werden dann bei Einzahlungen und Auszahlungen anstelle des Kontos ‚Bank‘ angesprochen.
 - ② Alternativ kann in der klassischen Weise doppisch gebucht werden, Einzahlungen und Auszahlungen werden also sämtlich gegen ‚Bank‘ (oder andere Zahlungsmittelkonten wie Kasse) gebucht. Die Information über die betroffene Finanzposition wird dem Buchungssatz dann im DV-System durch eine Zusatzkontierung mitgegeben.
 - ③ Daneben können im Wege der direkt derivativen Ermittlung die Einzahlungen und Auszahlungen zahlungsartenscharf aus dem Buchungsstoff der Ergebnisrechnung bzw. der Bilanz zurückgerechnet werden. Aus den Konten werden die zahlungswirksamen Vorgänge hergeleitet. Bei dieser Rückrechnung wird auf alle betroffenen Konten zugegriffen und jeweils die exakten Werte berechnet. Daher wird auch in diesem Fall von einer direkten Ermittlung gesprochen.
 - ④ Nicht zugelassen ist hingegen die indirekte Ermittlung durch eine vereinfachte, summarische (saldierte) Rückrechnung aus dem Saldo der Ergebnisrechnung (retrograde Ermittlung).

Die direkte Ermittlung hat den Vorteil, dass sie exakte, unsaldierte Ergebnisse für einzelne Zahlungsarten liefert. Die indirekte Ermittlung kann nur den Saldo ermitteln und nicht die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten darstellen, die zu der Veränderung des Gesamtsaldos der Zahlungsmittel geführt haben. Aus diesem Grund ist die indirekte (oder retrograde) Ermittlung für das kommunale Haushaltswesen grundsätzlich ausgeschlossen worden. Sie kann den Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Finanzrechnung nicht genügen und liefert keine hinreichende Transparenz über die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nach ihren Arten.

Dies entspricht im Übrigen auch der Tendenz bei der Entwicklung internationaler Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor.

Teilrechnungen

Entsprechend der Gliederung des Haushalts in den Teilhaushalte werden Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung erstellt. Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen. Zusätzlich zu den im Plan enthaltenen Leistungsmengen und Kennzahlen sind Ist-Werte anzugeben. Dadurch soll eine Einschätzung der Zielerreichung ermöglicht werden.

Vermögensrechnung (Bilanz)

Insbesondere die Vermögensrechnung (Bilanz) enthält Informationen, die es in der Jahresrechnung bisher nicht gab. Sie ist zudem als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Kommune zu einem Stichtag das zentrale Element des doppelten Rechnungssystems. Die Gliederung der Bilanz orientiert sich größtenteils an den Vorschriften des kaufmännischen Rechnungswesens (§§ 264 ff. HGB). Entsprechend der Bilanzgliederung ist zu jedem Posten der Vergleichswert des Vorjahres anzugeben.

Die Erarbeitung einer bundeseinheitlichen Bilanzgliederung und eines Kontenrahmens ist auf Grund unterschiedlicher konzeptioneller Vorstellungen der Länder sehr schwierig. Auch bei Erreichung eines Kontenrahmens, der die größtmögliche Einheitlichkeit darstellt, wird es länderspezifische Vorstellungen im Bereich der Bilanz/Vermögensrechnung, z.B. zum kommunalen Gesamtabchluss oder zur Unterscheidung von realisierbarem Vermögen und Verwaltungsvermögen, geben, die sich in der Bilanzstruktur zeigen werden.

Anhang

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen (§§ 284 - 287 HGB) enthält der Anhang Erläuterungen zu einzelnen Bilanz- und Ergebnisrechnungspositionen, insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Anhang bestimmte Zusatzinformationen anzugeben, die die Aussagekraft einzelner Elemente des Jahresabschlusses erhöhen.

Im Anhang werden zudem detaillierte Erläuterungen zum außerordentlichen Ergebnis der Ergebnisrechnung und die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse (z. B. Bürgschaftsverpflichtungen) aufgeführt.

1.10 Zehnter Abschnitt „Gesamtabschluss“

Ein wichtiges Ziel der Reform des Haushaltsrechts ist die Verbesserung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen, aber auch die Rückgewinnung des Gesamtüberblicks, da heute die Kommunen und ihre Ausgliederungen mit unterschiedlichen Rechnungssystemen arbeiten.

Dieser Gesamtüberblick soll durch einen konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) wieder erreicht werden, in den die Abschlüsse ausgegliederter kommunaler Aufgabenbereiche, unabhängig von der Rechts- oder Organisationsform, einbezogen werden. Dabei wird die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in den konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) einbezogenen Einheiten und der Kommune dann insgesamt so dargestellt, als ob es sich bei der Kommune um ein einziges „Unternehmen“ handeln würde.

Zu dem konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) hat die Kommune ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche zusammen zu führen. Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts sind in den Gesamtabschluss einzubeziehen, wenn sie unter der einheitlichen Leitung der Kommune stehen oder die Kommune allein oder mit anderen Kommunen zusammen auf sie einen beherrschenden Einfluss hat. Die Kommune ist verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für die ausgegliederten kommunalen Aufgabenbereiche darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen alle Aufklärung und Nachweise zu verlangen, die für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich sind.

Für den konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) soll deshalb grundsätzlich geregelt werden, dass Aufgabenträger nur dann in den konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) einzubeziehen sind, wenn sie für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune zu vermitteln, von Bedeutung sind. Ist dies gegeben, sind mit dem Jahresabschluss der Kommune die Jahresabschlüsse

- der verselbständigten Aufgabenbereiche, die mit der Kommune eine Rechtseinheit bilden,
- der rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Kommune eine Beteiligung hält,
- der Anstalten, die von der Kommune getragen werden, mit Ausnahme der Sparkassen,
- der Zweckverbände,
- der rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen,
- der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtung wesentlich durch die Kommune gesichert wird,

zu konsolidieren.

Für die Konsolidierung soll zudem gelten, dass Aufgabenträger, auf die die Kommune einen beherrschendem Einfluss hat, entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB zu konsolidieren sind (Vollkonsolidierung) und solche, auf die die Kommune einen maßgeblichem Einfluss hat, entsprechend den §§ 311 und 312 HGB zu konsolidieren sind (Eigenkapitalmethode).

Der konsolidierte Jahresabschluss (Gesamtabschluss) besteht aus der konsolidierten Ergebnisrechnung (Gesamtergebnisrechnung) und der konsolidierten Vermögensrechnung (Gesamtbilanz). Für die Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses (Gesamtabschlusses) sollen die Vorschriften über den Jahresabschluss der Kommune entsprechend angewendet werden. Außerdem ist der konsolidierte Jahresabschluss (Gesamtabschlusses) durch eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) zu ergänzen und durch einen Bericht ggf. mit Anhang zu erläutern. Der Bericht muss auch Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz enthalten.

Es wird den Kommunen empfohlen, vor dem ersten Gesamtabschluss ein Konsolidierungshandbuch zu erstellen und ein Reporting-System innerhalb des „Konzerns Gemeinde“ aufzubauen. Für die Erstellung des Gesamtabschlusses muss beschrieben und geregelt werden, welche Angaben von wem, wann, an wen innerhalb der Konsolidierungsaufbau- und Ablauforganisation zu liefern sind. In diesem Zusammenhang können auch die Kontenpläne der Ausgliederungen vereinheitlicht werden.

1.11 Elfter Abschnitt „Begriffsbestimmungen, Schlussvorschriften“

Zu diesem Abschnitt ist die Eröffnungsbilanz besonders herauszustellen.

Eröffnungsbilanz (§ 62 ff.)

Bei der Bewertung des Vermögens in der Eröffnungsbilanz sind die Länder bei ihrem Modellvorhaben unterschiedliche Wege gegangen. Der AK III hat auf Vorschlag des UARG folgende von ihm im Oktober 2002 beschlossene Positionsbestimmung, in der eine Vielfalt zugelassen wird, als eine geeignete Grundlage für die weiteren Arbeiten bezeichnet:

„Bei der Eröffnungsbilanz ist neben der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungsaufwand auch eine Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich, wobei bei beiden Modellen Sonderregelungen für Bewertungserleichterungen vorgesehen werden. Die Festlegung des maßgebenden Bewertungsverfahrens für die Eröffnungsbilanz erfolgt durch die Länder, wobei diese die zu erwartende Stellungnahme des IDW in ihre Entscheidungsfindung einbeziehen.“

Die Eröffnungsbilanz bildet den Ausgangspunkt und den Bezugsrahmen der kaufmännischen Rechnungslegung der bilanzierenden Kommune. Sie wird für die einzelne Kommune und ihre zukünftige Entwicklung und für externe Adressaten erhebliche Bedeutung haben. Erstmalig wird dadurch im kommunalen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, woraus die wirtschaftliche Lage der Kommune erkennbar ist.

Die in der Eröffnungsbilanz dargestellte Bewertung von Vermögen und Schulden wird den Ressourcenverbrauch (Aufwand) und das Ressourcenaufkommen (Ertrag) der Kommune für die zukünftigen Jahre beeinflussen und sich auf die Steuerung der Kommune auswirken. Wegen dieser zentralen Bedeutung muss ein besonderes Augenmerk auf eine möglichst gleiche praktische Vorgehensweise bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz jeder Kommune angestrebt und möglichst eindeutig bestimmte Verfahren oder Methoden dafür benannt werden.

Der Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen auf der Aktivseite der Bilanz orientiert sich überwiegend an den hergebrachten handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften, die u.a. eine vorherige Inventur vorsehen, bei der Inventurvereinfachungen zur Reduzierung des Aufwandes möglich sein müssen. Davon ausgehend sind für die Bewertung im Dauerbetrieb die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Ergänzend dazu bedarf es jedoch für die Eröffnungsbilanz einiger Sonderregelungen, um zu Beginn des neuen Rechnungswesens ein realistisches Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Kommune zu vermitteln. Aus dieser Anforderung ergibt sich für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz, dass für die kommunalen Vermögensgegenstände indizierte Werte, Zeitwerte oder stichtagsbezogene Werte zu ermitteln sind. Auch wenn diese nicht in allen Ländern einheitlich vorgegeben werden, werden sich die anfangs vorhandenen Unterschiede im Laufe der Jahre "auswachsen". Es muss jedoch sichergestellt werden, dass innerhalb eines Landes die Vermögensbewertung einheitlich erfolgt.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Baden-Württemberg und Hessen wollen auch für die Eröffnungsbilanz die Bewertung der Vermögensgegenstände nach Anschaffungs- und Herstellungskosten vorschreiben.

Nordrhein-Westfalen hat sich dafür entschieden, in der Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände mit ihrem vorsichtig geschätzten Zeitwert anzusetzen und wird dabei vom Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) unterstützt. Nach Auffassung dieses Instituts sei die Bewertung nach den aktuellen Zeitwerten nicht aufwändiger als die Bewertung nach historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Es empfiehlt den Ländern, für die Eröffnungsbilanz die Anwendung des Sachwerteverfahrens nach der Wertermittlungsverordnung 1998 auf Basis der Normalherstellungskosten 2000 vorzugeben; bereits vorliegende Vermögensbewertungen nach einem anderen Verfahren sollten „Bestandsschutz“ erhalten, um Kosten für Doppelbewertungen zu vermeiden.

Baden-Württemberg und Hessen schätzen für ihre Kommunen den Verwaltungsaufwand für die Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht sehr hoch ein, und wollen bei diesem Bewertungsverfahren bleiben.

2. Überblick über die Regelungen in der Gemeindeordnung

Bei der Ausgestaltung der haushaltsrechtlichen Regelungen für die Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens durch die Länder soll von einem bundesweit vergleichbaren Rahmen ausgegangen werden. Wegen der unterschiedlichen Entwicklungen in den einzelnen Ländern und dem heutigen Stand der geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen in den einzelnen Gemeindeordnungen wurden keine Musterregelungen erarbeitet, jedoch die Regelungsbereiche dargestellt.

Die Einführung eines kommunalen Haushaltsrechts auf der Grundlage des Ressourcenverbrauchskonzepts mit Hilfe der doppelten Buchführung (GemHVO-Doppik) wird im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Parlamentsvorbehalt einen Änderungsbedarf bei den gesetzlichen Regelungen über die Haushaltswirtschaft - in den Gemeindeordnungen der Länder - zur Folge haben.

In der beigefügten Synopse von Regelungstexten der Gemeindeordnungen der Länder Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen (*erste Arbeitsentwürfe*) spiegelt sich die Ausgangslage wider (vgl. Anlage 3). **Am Beispiel der Hessischen Gemeindeordnung (HGO)** werden die erforderlichen Rechtsanpassungen (HGO-E) aufgezeigt. Dabei werden Konzeptunterschiede nicht dargestellt, weil sie bereits unter der Nummer 1 „Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung“ beschrieben sind.

2.1 Wahlrecht

Die Einräumung eines Wahlrechtes zwischen dem System der Kameralistik und einem Haushaltsrecht auf doppischer Grundlage bedarf einer entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung (vgl. § 92 Abs. 3 HGO-E). Die für das System der Doppik geltenden Bestimmungen können entweder in einem eigenen Abschnitt oder jeweils im Anschluss an die vergleichbaren Bestimmung der Kameralistik als a-Paragraphen dargestellt werden (vgl. §§ 93 a ff. HGO-E Hessen).

2.2 Neue Planungs-/Rechnungsgrößen

Das bisherige kamerale Haushaltsrecht basiert hinsichtlich der Haushaltsplanung, Haushaltsausführung und Jahresrechnung auf Einnahmen und Ausgaben. Ein doppisches Haushaltsrecht beinhaltet hingegen im Ergebnishaushalt Erträge und Aufwendungen und im Finanzhaushalt Einzahlungen und Auszahlungen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO-Doppik E-Hessen). In den Gemeindeordnungen müssen daher bei den Regelungen betreffend die Doppik im erforderlichen Umfang Einnahmen und Ausgaben durch die Begriffspaare Erträge und Aufwendungen bzw. Einzahlungen und Auszahlungen ersetzt werden (vgl. z.B. §§ 93 a Abs. 2, 94 a Abs. 2, 95 a Abs. 2 HGO E-Hessen).

2.3 Haushaltsplan

Die bisherigen kameralen Haushaltspläne werden in den Verwaltungs- und den Vermögenshaushalt unterteilt. Im doppischen System sind der Ergebnishaushalt und der Finanzhaushalt vorgesehen, die jeweils in Teilhaushalte untergliedert werden (vgl. § 95 Abs. 3 HGO-E Hessen, § 1 Abs. 1 GemHVO-Doppik E-Hessen).

2.4 Vermögens- und Schuldenbewertung

Das System der Doppik beinhaltet eine Vollvermögensrechnung. Dies erfordert eine Bestimmung über den Wertansatz von Vermögen und Schulden zum Ausweis in der Bilanz bzw. zur Ermittlung der Abschreibungen für das Anlagevermögen (vgl. § 108a Abs. 3 HGO-E Hessen).

2.5 Produktrahmen, Kontenrahmen

Vergleichbar dem kameralen Gliederungs- und Gruppierungsplan wird im System der Doppik ein landesweit gültiger Produktrahmen und ein Kontenrahmen für die Buchführung erforderlich werden. Durch diese Vereinheitlichung wird der Gemeinde die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen erleichtert (vgl. Ermächtigungsgrundlage § 154 Abs. 4 Nr. 6 HGO-E Hessen).

2.6 Jahresabschluss/Jahresrechnung

Der gegenüber der Kameralistik veränderte Inhalt der Buchführung erfordert eine Anpassung der Regelungen über den Inhalt des Jahresabschlusses (Jahresrechnung). Im System der Doppik besteht der Jahresabschluss aus einer

- Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen (Ergebnisrechnung),
- Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden (Vermögensrechnung, Bilanz)
- Gegenüberstellung der Einzahlungen und Auszahlungen (Finanzrechnung) (vgl. § 112 a Abs. 2 HGO-E Hessen).

2.7 Konsolidierung

Ein doppelisches Haushaltswesen ermöglicht neben dem Jahresabschluss für die Kernverwaltung auch einen Jahresabschluss mit den ausgegliederten Vermögensmassen, die ebenfalls ein doppelisches Rechnungswesen führen (Konsolidierung). In die Gemeindeordnung müssen Regelungen über die in die Konsolidierung einzubeziehenden Vermögensmassen (Konsolidierungskreis) – siehe § 112 a Abs. 6 HGO-E – sowie über das Konsolidierungsverfahren (siehe § 112 a Abs. 7 HGO-E) aufgenommen werden.

2.8 Rechnungsprüfung

Das neue doppelische Haushalts- und Rechnungswesen erfordert keine Änderung der Zuständigkeiten der örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfung.

3. Übergangsregelungen

Einführungsfristen

Die Länder haben die Notwendigkeit von Einführungsfristen diskutiert. Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Sachsen-Anhalt wollen die Anwendung des doppelten Haushaltsrechts verbindlich vorschreiben. In Nordrhein-Westfalen wird dazu für die Umstellung eine Übergangsfrist zwischen 3 und 5 Jahren diskutiert, in Sachsen-Anhalt soll die Umstellung bis zum Jahr 2008 abgeschlossen sein. In Niedersachsen ist die Dauer der Umstellungsfrist noch offen.

In den Ländern, die den Kommunen ein Wahlrecht zwischen der Einführung der Doppik und der erweiterten Kameralistik einräumen wollen, müssen Einführungsfristen nicht geregelt werden, weil die Kommunen in Ausübung dieses Wahlrechts den Zeitpunkt der Umstellung auf das doppelte Haushalts- und Rechnungssystem selbst bestimmen können.

Haushaltsausgleich

Die Länder haben ferner erörtert, ob den Kommunen ein Zeitraum vorgegeben werden soll, innerhalb dessen der Haushaltsausgleich mit vollständigem Ausgleich des Ressourcenverbrauchs erreicht werden muss. Der Arbeitsentwurf des Landes Baden-Württemberg sieht dafür einen Zeitraum bis zu 8 Jahren vor. In den anderen Ländern wird diese Frage noch diskutiert.

4. Literaturverzeichnis

- Deutscher Standardisie- Entwurf DSR 2 zur Kapitalflussrechnung vom 27.09.1999
rungsrat (Hrsg.): *Internetadresse: www.drsc.de*
- Hessisches Ministerium Kontierungshandbuch Verwaltungskontenrahmen (VKR),
der Finanzen (Hrsg.): 2. Auflage, Wiesbaden, 1998
Internetadresse: www.hmf.hessen.de
- Institut der Wirtschafts- Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungs-
prüfer in Deutschland legung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der
e.V.: doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1), Stand: 30.10.2001
Internetadresse: www.idw.de
- Innenministerium Lüder, K., Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen
Baden-Württemberg Rechnungswesens: Speyerer Verfahren (1995), 2. Auflage, Stutt-
(Hrsg.): gart, 1999
- Innenministerium Lüder, K., Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen
Baden-Württemberg Haushaltswesens, Stuttgart, 1998
(Hrsg.):
- Innenministerium Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-
Baden-Württemberg Württemberg (1997), 2. Auflage, Stuttgart, 2002
(Hrsg.):

- Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.): Neues Kommunales Finanzmanagement – Eckpunkte der Reform, Düsseldorf, 1999
Internetadresse: www.IM.NRW.de
- KGSt (Hrsg.): Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenkonzept, Köln, Bericht Nr. 1/1995
Internetadresse: www.kgst.de
- KGSt (Hrsg.): Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept: Die kommunale Bilanz, Köln, Bericht Nr. 7/1997
Internetadresse: www.kgst.de
- KGSt (Hrsg.): Budgetierung: Ein neues Verfahren zur Steuerung kommunaler Haushalte, Köln, Berichte Nr. 6/1993 und 9/1997
Internetadresse: www.kgst.de
- Horst Körner Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem, Grundlagen der Entwicklung eines doppischen Rechnungs- und Haushaltswesens, Nürnberg, 2002, (Modellprojekt Hessen)
Internetadresse: www.doppik-hessen.de
- Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW (Hrsg.): Neues Kommunales Finanzmanagement, Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppische Haushaltsrecht, 3. Auflage, Freiburg, 2003
Internetadresse: www.Neues-Kommunales-Finanzmanagement.de

Statistisches Bundesamt Eckpunkte der Finanzstatistik für die Reform des kommunalen
(Hrsg.): Haushaltsrechts, Wiesbaden, 21.01.2000

Strobel, W.: Der Entwurf eines DRS 2 zur Kapitalflussrechnung, in: DStR,
Juni 1999

II. Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung

Inhaltsübersicht

Erster Abschnitt Haushaltsplan

- § 1 Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen
- § 2 Ergebnishaushalt
- § 3 Finanzhaushalt
- § 4 Teilhaushalte
- § 5 Stellenplan
- § 6 Vorbericht
- § 7 Haushaltsplan für zwei Jahre
- § 8 Nachtragshaushaltsplan
- § 9 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze

- § 10 Allgemeine Planungsgrundsätze
- § 11 Verpflichtungsermächtigungen
- § 12 Investitionen
- § 13 Verfügungsmittel
- § 14 Kosten- und Leistungsrechnung
- § 15 Fremde Finanzmittel
- § 16 Weitere Vorschriften für Erträge und Aufwendungen
- § 17 Erläuterungen

Dritter Abschnitt Deckungsgrundsätze

- § 18 Grundsatz der Gesamtdeckung
- § 19 Zweckbindung
- § 20 Deckungsfähigkeit
- § 21 Übertragbarkeit

Vierter Abschnitt Liquidität, Rücklagen

- § 22 Liquidität
- § 23 Rücklagen

Fünfter Abschnitt Haushaltsausgleich und Ausgleich von Jahresfehlbeträgen

- § 24 Haushaltsausgleich
- § 25 Ausgleich von Jahresfehlbeträgen

Sechster Abschnitt Weitere Vorschriften über die Haushaltswirtschaft

- § 26 Überwachung der Erträge und Forderungen

- § 27 Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen
- § 28 Berichtspflicht
- § 29 Haushaltswirtschaftliche Sperre
- § 30 Durchlaufende Posten
- § 31 Vergabe von Aufträgen
- § 32 Stundung, Niederschlagung und Erlass
- § 33 Kleinbeträge

Siebter Abschnitt Buchführung und Inventar

- § 34 Buchführungspflicht
- § 35 Buchführung
- § 36 Bücher, Belege
- § 37 Inventur, Inventar
- § 38 Inventurvereinfachungsverfahren
- § 39 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

Achter Abschnitt Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden

- § 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote
- § 41 Rückstellungen
- § 42 Haftungsverhältnisse
- § 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze
- § 44 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden
- § 45 Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 46 Abschreibungen

Neunter Abschnitt Jahresabschluss

- § 47 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung
- § 48 Rechnungsabgrenzungsposten
- § 49 Ergebnisrechnung, Planvergleich
- § 50 Finanzrechnung, Planvergleich
- § 51 Teilrechnungen, Planvergleich
- § 52 Vermögensrechnung (Bilanz)
- § 53 Anhang
- § 54 Rechenschaftsbericht
- § 55 Anlagenübersicht, Forderungsübersicht, Verbindlichkeitenübersicht

Zehnter Abschnitt Gesamtabschluss

- § 56 Konsolidierter Jahresabschluss
- § 57 Kapitalflussrechnung
- § 58 Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz

Elfter Abschnitt Begriffsbestimmungen, Schlussvorschriften

- § 59 Anwendungsbereich
- § 60 Sondervermögen, Treuhandvermögen
- § 61 Begriffsbestimmungen
- § 62 Erstmalige Bewertung (Eröffnungsbilanz)
- § 63 Berichtigungen nach Aufstellung der Eröffnungsbilanz

Regelungstext

Erster Abschnitt Haushaltsplan

§ 1 Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen

- (1) Der Haushaltsplan besteht aus
 1. dem Ergebnishaushalt,
 2. dem Finanzhaushalt,
 3. den Teilhaushalten,
 4. dem Stellenplan,
 5. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss.

- (2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen
 1. der Vorbericht,
 2. die Bilanz des Vorvorjahres,
 3. der konsolidierte Gesamtabschluss,
 4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
 5. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten,
 6. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
 7. das der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde liegende Investitionsprogramm,
 8. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen für die Sonderrechnungen geführt werden,
 9. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist; in diesen Fällen genügt auch eine kurzgefasste Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen,
 10. eine Übersicht über die Budgets gemäß § 4 Absatz 7.

§ 2 Ergebnishaushalt

- (1) Der Ergebnishaushalt enthält als ordentliche Erträge
 1. Steuern und ähnliche Abgaben,
 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 3. sonstige Transfererträge,
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 7. sonstige ordentliche Erträge,

8. aktivierte Eigenleistungen,
9. Bestandsveränderungen,
10. Finanzerträge,

als ordentliche Aufwendungen

11. Personalaufwendungen,
12. Versorgungsaufwendungen,
13. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
14. bilanzielle Abschreibungen,
15. Transferaufwendungen,
16. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen,
17. sonstige ordentliche Aufwendungen,

außerdem

18. außerordentliche Erträge,
19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnishaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen als Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit,
2. der Saldo aus den Finanzerträgen und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen,
3. der Saldo aus den Salden nach Nr. 1 und Nr. 2 als ordentliches Ergebnis,
4. der Saldo aus den außerordentlichen Erträgen und den außerordentlichen Aufwendungen als außerordentliches Ergebnis,
5. die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis als Jahresergebnis (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag)

auszuweisen.

(3) Sind Jahresfehlbeträge aus Vorjahren nach Maßgabe des § 25 abzudecken, ist das Jahresergebnis nach Abs. 2 Nr. 5 um diese Jahresfehlbeträge zu vermindern.

§ 3

Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält

die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und –beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus Finanzierungstätigkeit

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,
2. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
3. die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,
4. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,
5. die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,
6. die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen.

§ 4

Teilhaushalte

(1) Der Gesamthaushalt ist in Teilhaushalte zu gliedern. Die Teilhaushalte können nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden. Mehrere Produktbereiche können zu einem Teilhaushalt zusammengefasst oder Produktbereiche nach Produktgruppen auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden. Die Teilhaushalte sind in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern.

(2) Teilhaushalte bilden eine Bewirtschaftungseinheit (Budget). Den Teilhaushalten ist eine Übersicht über die Produktgruppen, die Schlüsselprodukte, die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beizufügen.

(3) Die Teilergebnispläne sind entsprechend § 2 aufzustellen. Für jeden Teilergebnisplan ist ein Jahresergebnis entsprechend § 2 Abs. 2 darzustellen. Soweit Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden, sind diese zusätzlich abzubilden.

(4) Im Teilfinanzhaushalt sind die Einzahlungen

1. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
2. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
3. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
4. aus Beiträgen u.ä. Entgelten,
5. die sonstigen Investitionseinzahlungen,

und die Auszahlungen

6. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
7. für Baumaßnahmen,
8. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
9. für den Erwerb von Finanzanlagen,
10. von aktivierbaren Zuwendungen sowie
11. die sonstigen Investitionsauszahlungen

einzeln sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Zusätzlich sind Investitionen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, und Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenze einzeln darzustellen und dazu die Verpflichtungsermächtigungen und ihre Aufteilung auf die Folgejahre, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die Investitionssumme anzugeben.

(5) In jedem Teilhaushalt sollen die Produktgruppen, die wesentlichen Produkte, die Ziele und Leistungen beschrieben sowie Angaben zur Zielerreichung gemacht werden.

(6) Nicht ergebniswirksame Einzahlungen und Auszahlungen, die den Teilhaushalten zugeordnet werden können, sollen gesondert dargestellt werden.

(7) Wird von der Gliederung nach Produktbereichen und -gruppen abgewichen, ist dem Haushaltsplan eine Übersicht über die Budgets und die den einzelnen Budgets zugeordneten Produktgruppen als Anlage beizufügen.

§ 5

Stellenplan

(1) Der Stellenplan hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Angestellten und Arbeiter auszuweisen. Stellen von Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert aufzuführen.

(2) Im Stellenplan ist ferner für jede Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppe die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben. Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sind zu erläutern.

(3) Dem Stellenplan ist eine Übersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen auf die Teilhaushalte beizufügen, sofern nicht alle Stellen in den Teilhaushalten ausgewiesen sind. Soweit die Gemeinde über Beamte zur Anstellung, Nachwuchskräfte oder informatorisch beschäftigte Dienstkräfte verfügt, ist dem Stellenplan eine Übersicht über die vorgesehene Zahl beizufügen.

§ 6

Vorbericht

(1) Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Die aktuelle Situation der Gemeinde ist anhand der im Haushaltsplan dargestellten Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen.

(2) Die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung sind zu erläutern.

§ 7

Haushaltsplan für zwei Jahre

(1) Werden in der Haushaltssatzung Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre getroffen, sind im Haushaltsplan die Ansätze für Erträge, Einzahlungen, Aufwendungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für jedes der beiden Haushaltsjahre getrennt zu veranschlagen.

(2) Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im ersten Haushaltsjahr ist der Gemeindevertretung vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres vorzulegen.

(3) Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 und 9, die nach der Beschlussfassung über einen Haushaltsplan nach Abs. 1 erstellt worden sind, müssen der Fortschreibung nach Absatz 2 beigelegt werden.

§ 8

Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Ansätze von Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. Bereits geleistete oder angeordnete über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen brauchen nicht veranschlagt zu werden.

(2) Werden im Nachtragshaushaltsplan Mehrerträge und Mehreinzahlungen veranschlagt oder Kürzungen von Aufwendungen und Auszahlungen vorgenommen, die der Deckung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen dienen, sind diese Aufwendungen oder Auszahlungen abweichend von Abs. 1 Satz 2 in den Nachtragshaushaltsplan aufzunehmen; sie können in einer Summe zusammengefasst werden, unerhebliche Beträge können unberücksichtigt bleiben.

(3) Enthält der Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen, sind deren Auswirkungen auf die mittelfristige Finanzplanung anzugeben; die Übersicht nach § 1 Abs. 2 Nr. 4 ist zu ergänzen.

§ 9

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

(1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen. Die im Haushaltsplan zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen und die Einzahlungen und Auszahlungen sind um die Ansätze des laufenden Haushaltsjahres und um die Planungsansätze der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre zu ergänzen. Die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres sind voranzustellen.

(2) Der Ergebnis- und Finanzplanung ist das Investitionsprogramm zugrunde zu legen. Darin sind die im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen. Jeder Jahresabschnitt soll die fortzuführenden und neuen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen mit den auf das betreffende Jahr entfallenden Teilbeträgen wiedergeben. Unbedeutende Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen können zusammengefasst werden. Ergeben sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans wesentliche Änderungen für die folgenden Jahre, so ist ein entsprechender Nachtrag dem Programm beizufügen.

(3) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom ... bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

(4) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung soll für die einzelnen Jahre in Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen ausgeglichen sein.

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze

§ 10 Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Einzahlungen und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen; sie sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.

(3) Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

§ 11 Verpflichtungsermächtigungen

Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen werden. Für Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

§ 12 Investitionen

(1) Bevor Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, mindestens durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.

(2) Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen erst veranschlagt werden, wenn Pläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Kosten der Maßnahme, des Grunderwerbs und der Einrichtung sowie die voraussichtlichen Jahresraten unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter und ein Bauzeitplan im Einzelnen ersichtlich sind. Den Unterlagen ist eine Schätzung der nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen beizufügen.

(3) Vor Beginn einer Investition unterhalb der festgelegten Wertgrenzen muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.

§ 13 Verfügun gsmittel

Im Ergebnishaushalt können in angemessener Höhe Verfügungsmittel des Bürgermeisters veranschlagt werden. Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten werden, sind nicht deckungsfähig und nicht übertragbar.

§ 14 Kosten- und Leistungsrechnungen

Zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung soll eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden. Die Ausgestaltung bestimmt die Gemeinde nach ihren örtlichen Bedürfnissen.

§ 15 Fremde Finanzmittel

Im Finanzhaushalt sind gesondert auszuweisen

1. durchlaufende Finanzmittel,
2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund eines Gesetzes unmittelbar für den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers einnimmt oder ausgibt, einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel,
3. Finanzmittel, die die Kasse des zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträgers oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträgers abrechnet, an Stelle der Gemeindekasse einnimmt oder ausgibt.

§ 16 Weitere Vorschriften für Erträge und Aufwendungen

(1) Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen. Satz 1 gilt entsprechend für geleistete Umlagen, die an die Gemeinde zurückfließen oder für die noch eine verfügbare Haushaltsermächtigung besteht.

(2) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. Die für den ersten Monat des Haushaltsjahres vor dessen Beginn zu zahlenden Beträge sind in die Veranschlagung einzubeziehen.

(3) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen sind auf die Teilergebnishaushalte nach der Höhe der dort veranschlagten Personalaufwendungen aufzuteilen.

(4) Interne Leistungen zwischen den Teilergebnishaushalten sind angemessen zu verrechnen. Das gilt auch für aktivierungsfähige Leistungen, die einzelnen Maßnahmen des Teilfinanzhaushalts zuzurechnen sind.

§ 17 Erläuterungen

(1) Es sind zu erläutern

1. die größeren Ansätze von Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, soweit sie von den Ansätzen des Vorjahres erheblich abweichen,
2. neue Investitionsmaßnahmen; erstrecken sie sich über mehrere Jahre, ist in jedem folgenden Haushaltsplan die bisherige Abwicklung darzulegen,
3. Notwendigkeit und Höhe der Verpflichtungsermächtigungen,
4. Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen zur Erfüllung von Verträgen, die die Gemeinde über ein Jahr hinaus zu erheblichen Zahlungen verpflichtet,
5. die von den Bediensteten aus Nebentätigkeiten abzuführenden Beträge,
6. Abschreibungen, soweit sie von den planmäßigen Abschreibungen oder den im Vorjahr angewendeten Abschreibungsmethoden abweichen,
7. besondere Bestimmungen im Haushaltsplan, z.B. Sperrvermerke, Zweckbindung von Erträgen und Einzahlungen.

(2) Im Übrigen sind die Ansätze soweit erforderlich zu erläutern.

Dritter Abschnitt Deckungsgrundsätze

§ 18 Grundsatz der Gesamtdeckung

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

1. die Erträge des Ergebnishaushalts insgesamt zur Deckung der Aufwendungen des Ergebnishaushalts,
2. die Einzahlungen des Finanzhaushalts insgesamt zur Deckung der Auszahlungen des Finanzhaushalts.

§ 19 Zweckbindung

(1) Erträge sind auf die Verwendung für bestimmte Aufwendungen zu beschränken, soweit sich dies aus einer rechtlichen Verpflichtung ergibt. Sie können auf die Verwendung für bestimmte Aufwendungen beschränkt werden,

1. wenn die Beschränkung sich aus der Herkunft oder Natur der Erträge ergibt oder
2. wenn ein sachlicher Zusammenhang dies erfordert und durch die Zweckbindung die Bewirtschaftung der Mittel erleichtert wird.

Zweckgebundene Mehrerträge dürfen für entsprechende Mehraufwendungen verwendet werden.

(2) Es kann bestimmt werden, dass bestimmte Mehrerträge bestimmte Ansätze für Aufwendungen erhöhen oder bestimmte Mindererträge bestimmte Ansätze für Aufwendungen vermindern. Ausgenommen hiervon sind Mehrerträge aus Steuern in Höhe des nicht zur Deckung überplanmäßiger Umlageverpflichtungen gebundenen Betrages und Mehrerträge aus allgemeinen Zuweisungen und Umlagen.

(3) Mehraufwendungen nach den Absätzen 1 und 2 gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten für Einzahlungen und Auszahlungen entsprechend.

§ 20 Deckungsfähigkeit

(1) Aufwendungen, die zu einem Budget gehören, sind gegenseitig deckungsfähig, wenn im Haushaltsplan nichts anderes bestimmt wird. Die Inanspruchnahme darf nicht zu einer Minderung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit nach § 2 Abs. 2 Nummer 1 führen.

(2) Aufwendungen, die nicht nach Absatz 1 deckungsfähig sind, können für gegenseitig oder einseitig deckungsfähig erklärt werden, wenn sie sachlich zusammenhängen. Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten für Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für Investitionstätigkeit entsprechend.

(4) Zahlungswirksame Aufwendungen eines Budgets können für einseitig deckungsfähig zu Gunsten von Investitionsauszahlungen des Budgets nach § 3 Absatz 1 Nr. 17 und 18 erklärt werden.

§ 21 Übertragbarkeit

(1) Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen können ganz oder teilweise für übertragbar erklärt werden. Sie bleiben längstens bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres verfügbar.

(2) Ermächtigungen für Investitionen bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar, bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Bau oder der Gegenstand in seinen wesentlichen Teilen benutzt werden kann. Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.

Vierter Abschnitt Liquidität, Rücklagen

§ 22 Liquidität

Die liquiden Mittel müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein.

§ 23 Rücklagen

Die Gemeinde hat aus Überschüssen der Ergebnisrechnung eine Rücklage zu bilden und auf der Passivseite der Bilanz unter dem Posten „Eigenkapital“ gesondert auszuweisen.

Fünfter Abschnitt Haushaltsausgleich und Deckung von Fehlbeträgen

§ 24 Haushaltsausgleich

Es sollen folgende Grundsätze gelten:

Der Haushaltsausgleich ist gegeben, wenn der Ergebnishaushalt unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen ist.

Dazu können gestufte Ausgleichsregelungen zur Erreichung des Haushaltsausgleichs als mehrstufiges Verfahren vorgesehen werden:

1. Gesonderte Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses/Sonderergebnisses einschließlich Vermögenserlösen,
2. Verwendung von Ergebnisrücklagen, wenn Sparmöglichkeiten und Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind,

3. Ausgleich über mehrere Haushaltsjahre (Genehmigung eines veranschlagten Fehlbetrages und Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes),
4. Verwendung von Eigenkapital/Basisreinvermögen bzw. Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital/Basisreinvermögen.

Ergänzend kann bei Berücksichtigung von Eigenkapital ein Haushaltssicherungs- (Haushaltskonsolidierungs-) konzept als Instrument zur Festlegung der Konsolidierungslinie und der dafür notwendigen Maßnahmen eingeführt werden. Es muss zur Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs Festlegungen über

- das Konsolidierungsziel (z.B. Haushaltsausgleich nach den Stufen 1 und 2),
- den Konsolidierungszeitraum (z.B. max. 5 – 8 Jahre) und
- die dafür notwendigen Maßnahmen

enthalten.

§ 25

Ausgleich von Jahresfehlbeträgen

(1) Ein Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (Jahresfehlbetrag) soll unverzüglich ausgeglichen werden. Der Ausgleich ist spätestens im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr im Haushaltsplan auszuweisen. Ein Fehlbetrag darf durch Entnahme aus der Rücklage aus Überschüssen des Ergebnishaushalts ausgeglichen werden. Ist dies nicht möglich, darf der Fehlbetrag auf höchstens drei Jahre vorgetragen werden. .

(2) Steht für die Deckung von Fehlbeträgen kein Eigenkapital zur Verfügung, ist am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen.

Sechster Abschnitt

Weitere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

§ 26

Überwachung der Erträge und Forderungen

Die Gemeinde hat sicherzustellen, dass die ihr zustehenden Erträge vollständig erfasst und die Forderungen rechtzeitig eingezogen werden.

§ 27

Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen

(1) Die im Ergebnishaushalt veranschlagten Ansätze für Aufwendungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung es erfordert. Dies gilt entsprechend für Auszahlungen im Finanzhaushalt, soweit die Deckungsmittel rechtzeitig bereitge-

stellt werden können. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

(2) Die Inanspruchnahme der Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen sowie der bewilligten über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist zu überwachen. Die noch zur Verfügung stehenden Mittel müssen stets zu erkennen sein.

§ 28

Berichtspflicht

(1) Der Rat ist mehrmals jährlich über den Stand des Haushaltsvollzugs (Erreichung der Finanz- und Leistungsziele) zu unterrichten.

(2) Der Rat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich abzeichnet, dass

1. sich das Planergebnis des Ergebnishaushalts oder des Finanzhaushalts wesentlich verschlechtert oder
2. sich die Gesamtauszahlungen einer Maßnahme des Finanzhaushalts wesentlich erhöhen werden.

§ 29

Haushaltswirtschaftliche Sperre

Wenn die Entwicklung der Erträge und Einzahlungen oder Aufwendungen und Auszahlungen es erfordert, ist die Inanspruchnahme von Ansätzen für Aufwendungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen aufzuschieben.

§ 30

Durchlaufende Posten

(1) Eine Auszahlung darf als durchlaufender Posten nur behandelt werden, wenn die Verpflichtung zur Leistung feststeht, die Deckung gewährleistet ist und die Zuordnung zu haushaltswirksamen Konten noch nicht möglich ist.

(2) Eine Einzahlung darf als durchlaufender Posten nur behandelt werden, wenn eine Zuordnung zu haushaltswirksamen Konten noch nicht möglich ist.

§ 31

Vergabe von Aufträgen

(1) Der Vergabe von Aufträgen muss eine öffentliche Ausschreibung vorausgehen, sofern nicht die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe rechtfertigen.

(2) Bei der Vergabe von Aufträgen und dem Abschluss von Verträgen sind die Vergabe-grundsätze anzuwenden, die ... bekannt gibt.

§ 32

Stundung, Niederschlagung und Erlass

(1) Ansprüche können ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fäl-ligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird. Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzin-sen.

(2) Ansprüche dürfen niedergeschlagen werden, wenn feststeht, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zur Höhe des An-spruchs stehen.

(3) Ansprüche dürfen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. Das gleiche gilt für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen.

§ 33

Kleinbeträge

Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche von weniger als zwanzig Euro geltend zu ma-chen, es sei denn, dass die Einziehung aus grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. Mit juris-tischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

Siebter Abschnitt Buchführung und Inventar

§ 34

Buchführungspflicht

(1) Die Buchführung hat

1. die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Durchführung des Planvergleichs zu ermöglichen,
2. die Überprüfung des Umgangs mit öffentlichen Mitteln im Hinblick auf Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu ermöglichen und
3. Informationen für den Haushaltsvollzug und für die künftige Haushaltsplanung bereitzu-stellen.

(2) Die Gemeinde ist zur Erfüllung der in Absatz 1 genannten Zwecke verpflichtet, Bücher zu führen, in denen

1. die Lage ihres Vermögens,
2. alle Vorgänge, die zu einer Änderung der Höhe oder der Zusammensetzung des Vermögens führen, insbesondere Aufwendungen und Erträge, und
3. die sonstigen, nicht das Vermögen der Gemeinde berührenden wirtschaftlichen Vorgänge, insbesondere durchlaufende Finanzmittel,

nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgezeichnet werden. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Finanzvorfälle und über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermitteln kann. Die Finanzvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

§ 35 Buchführung

(1) Die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auf Datenträgern (DV-Buchführung) oder in visuell lesbarer Form geführt werden. Der Bürgermeister bestimmt, in welcher Form die Bücher geführt werden.

(2) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und nachprüfbar vorgenommen werden. Die Bedeutung von verwendeten Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen muss im Einzelfall eindeutig festgelegt sein. Bei visuell lesbarer Buchführung sind die Eintragungen urkundenecht vorzunehmen.

(3) Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(4) Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

(5) Bei der Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme sichergestellt werden, dass

1. fachlich geprüfte Programme verwendet werden; sie müssen dokumentiert und von der vom Bürgermeister bestimmten Stelle freigegeben sein,
2. in das automatisierte Verfahren nicht unbefugt eingegriffen werden kann,
3. die gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt verändert werden können,
4. die Buchungen bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfristen der Bücher jederzeit in angemessener Frist ausgedruckt werden können; § 39 Abs. 3 bleibt unberührt,
5. die Unterlagen, die für den Nachweis der ordnungsgemäßen maschinellen Abwicklung der Buchungsvorgänge erforderlich sind, einschließlich der Dokumentation der verwendeten Programme und eines Verzeichnisses über den Aufbau der Datensätze bis zum Ab-

lauf der Aufbewahrungsfrist der Bücher verfügbar sind und jederzeit in angemessener Frist lesbar gemacht werden können.

(6) Der Bürgermeister regelt das Nähere über die Sicherung des Buchungsverfahrens. Die Bücher sind durch geeignete Maßnahmen gegen Verlust, Wegnahme und Veränderungen zu schützen.

§ 36 Bücher, Belege

(1) Die Buchungen sind nach zeitlicher Ordnung im Zeitbuch und nach sachlicher Ordnung im Hauptbuch vorzunehmen. Das Hauptbuch kann durch Vorbücher ergänzt werden. Die Ergebnisse der Vorbücher sind mindestens vierteljährlich in das Hauptbuch zu übernehmen. Der Bürgermeister bestimmt, welche weiteren Bücher geführt werden.

(2) Die Buchung im Zeitbuch umfasst mindestens

1. die laufende Nummer,
2. den Buchungstag,
3. einen Hinweis, der die Verbindung mit der Buchung im Hauptbuch herstellt,
4. den Betrag.

(3) Das Hauptbuch enthält die für die Aufstellung der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung erforderlichen Sachkonten.

(4) Buchungen müssen durch Unterlagen, aus denen sich der Grund der Buchung ergibt (begründende Unterlagen), belegt sein. Die Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen.

§ 37 Inventar, Inventur

(1) Die Gemeinde hat zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung und danach für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Grundstücke, ihre Forderungen und Schulden, den Betrag ihres baren Geldes sowie ihre sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Körperliche Vermögensgegenstände sind durch eine körperliche Bestandsaufnahme zu erfassen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist. Das Inventar ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.

(2) Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

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

§ 38

Inventurvereinfachungsverfahren

(1) Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

(2) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluss eines Haushaltsjahrs bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluss eines Haushaltsjahrs brauchen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet zu werden, wenn

1. die Gemeinde ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines nach Absatz 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Haushaltsjahrs aufgestellt ist, und
2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Haushaltsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

(4) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 60 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, kann verzichtet werden.

(5) Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht.

§ 39

Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

(1) Die Bücher und Belege sind sicher aufzubewahren. Soweit begründende Unterlagen nicht den Kassenanordnungen beigelegt sind, obliegt ihre Aufbewahrung den anordnenden Stellen.

(2) Die Jahresabschluss ist dauernd aufzubewahren, bei DV-Buchführung in ausgedruckter Form. Die Bücher und Inventare sind zehn Jahre, die Belege sechs Jahre aufzubewahren. Ergeben sich Zahlungsgrund und Zahlungspflichtige oder Empfangsberechtigte nicht aus den Büchern, sind die Belege so lange wie die Bücher aufzubewahren. Gutschriften, Lastschriften und die Kontoauszüge der Kreditinstitute sind wie Belege aufzubewahren. Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

(3) Nach Abschluss der überörtlichen Prüfung, frühestens nach Ablauf von drei Jahren seit Beginn der Aufbewahrungsfrist, können die Bücher, Inventare und Belege auf Bild- oder Datenträgern aufbewahrt werden, wenn sichergestellt ist, dass der Inhalt der Bild- oder Datenträger mit den Originalen übereinstimmt und jederzeit lesbar gemacht werden kann. Die Bild- oder Datenträger sind nach den Absätzen 1 und 2 anstelle der Originale aufzubewahren. Der Bürgermeister kann zulassen, dass der Inhalt von Büchern und Belegen vor Ablauf der in Satz 1 genannten Frist auf Bild- oder Datenträger übernommen wird, wenn sichergestellt ist, dass die Daten innerhalb der Frist jederzeit in ausgedruckter Form lesbar gemacht werden können. Die Verfilmung von Fremdbelegen muss farbecht erfolgen. Bevor eine solche Regelung zugelassen wird, ist die für die überörtliche Prüfung zuständige Stelle zu hören. Bei Betrieben gewerblicher Art ist § 147 der Abgabenordnung zu beachten.

Achter Abschnitt

Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden

§ 40

Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote

(1) In der Vermögensrechnung sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig auszuweisen.

(2) Anlagevermögen sind die Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd der Tätigkeit der Gemeinde zu dienen.

(3) Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Einzahlungen nicht mit Auszahlungen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

(4) Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.

§ 41

Rückstellungen

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

1. die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen,
 2. die Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
 3. im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden,
 4. die Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien,
 5. die Sanierung von Altlasten,
 6. ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen und
 7. drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren sowie
 8. sonstige Rückstellungen, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.
- Für andere Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden.

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

§ 42 Haftungsverhältnisse

Unter der Vermögensrechnung (Bilanz) sind die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre zu vermerken, insbesondere Bürgschaften, Gewährleistungsverträge, in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen und Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften. Jede Art der Vorbelastung darf in einem Betrag angegeben werden. Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

§ 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden gilt Folgendes:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.
2. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
3. Es ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten. Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind; Risiken und (Wert-) Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine geringe Wahrscheinlichkeit spricht, bleiben außer Betracht. (Wert-)Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
4. Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
5. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

§ 44

Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden

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

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

(3) Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

(4) Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen; dabei ist der Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für Pensionsrückstellungen maßgebend ist.

§ 45

Bewertungsvereinfachungsverfahren

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

§ 46

Abschreibungen

(1) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die planmäßige Abschreibung erfolgt grundsätzlich in gleichen Jahresraten über die Dauer, in der der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (lineare Abschreibung). Ausnahmsweise ist eine Abschreibung mit fallenden Beträgen (degressive Abschreibung) oder nach Maßgabe der Leistungsabgabe (Leistungsabschreibung) zulässig, wenn dies dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entspricht. Maßgeblich ist die betriebsgewöhnli-

che Nutzungsdauer, die auf der Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung von Beschaffenheit und Nutzung des Vermögensgegenstands zu bestimmen ist. Wird durch die Instandsetzung des Vermögensgegenstands eine Verlängerung der Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen; entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.

(2) Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekanntgegebene Abschreibungstabelle für Kommunen zu Grunde zu legen. Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnissen die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie ihre späteren Änderungen sind der Aufsichtsbehörde spätestens einen Monat vor der erstmaligen Anwendung schriftlich anzuzeigen.

(3) Für bewegliche Vermögensgegenstände gilt im Anschaffungsjahr der volle Abschreibungssatz, wenn sie in der ersten Jahreshälfte angeschafft oder hergestellt worden sind, sonst der halbe Abschreibungssatz. Für die Abschreibung von Vermögensgegenständen bis zu einem Wert von 410 Euro ist § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden.

(4) Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Stellt sich in einem späteren Jahr heraus, dass die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

(5) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben. Absatz 3 Satz 2 gilt entsprechend.

Neunter Abschnitt Jahresabschluss

§ 47 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung

(1) Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Ergebnisrechnungen, Finanzrechnungen und Vermögensrechnungen (Bilanzen), ist beizubehalten,

soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen.

(2) In der Vermögensrechnung (Bilanz) ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Haushaltsjahres anzugeben. Erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(3) Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Vermögensrechnung, so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

(4) Eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird. Die Ergänzung ist im Anhang anzugeben und zu begründen.

(5) Ein Posten der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung oder der Vermögensrechnung, für den kein Betrag auszuweisen ist, braucht nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, dass im Jahresabschluss des Vorjahres unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

§ 48

Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite vor dem Abschlussstichtag geleisteten Auszahlungen auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Ferner darf die als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen ausgewiesen werden.

(2) Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten vor dem Abschlussstichtag erhaltene Einzahlungen auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(3) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Aufwand- bzw. Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag auf der Aktivseite als Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

§ 49

Ergebnisrechnung, Planvergleich

(1) In der Ergebnisrechnung sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen gegenüberzustellen. Erträge und Aufwendungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

(2) Die Ergebnisrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 2 entsprechend.

(3) Zur Ermittlung des Jahresergebnisses der Ergebnisrechnung sind die Gesamterträge und Gesamtaufwendungen gegenüberzustellen. Ein Überschuss ist der Rücklage aus Überschüssen des Ergebnisses der Ergebnisrechnung zuzuführen.

(4) Den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen und ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen.

§ 50

Finanzrechnung, Planvergleich

(1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

(2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend. § 49 Abs. 4 findet entsprechend Anwendung.

§ 51

Teilrechnungen, Planvergleich

(1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 49 Abs. 4 findet entsprechend Anwendung.

(2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 52

Vermögensrechnung (Bilanz)

(1) Die Vermögensrechnung (Bilanz) ist in Kontoform aufzustellen.

(2) In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind die in den Absätzen 3 und 4 bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen.

(3) Aktivseite:

1. Anlagevermögen,
 - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
 - 1.2 Sachanlagevermögen,
 - 1.3 Finanzanlagevermögen,
2. Umlaufvermögen,

- 2.1 Vorräte,
- 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
- 2.3 Transferforderungen,
- 2.4 Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks,
- 3. Aktive Rechnungsabgrenzung,,
- 4. Nicht durch Eigenkapital (Basisreinvermögen) gedeckter Fehlbetrag.

(4) Passivseite:

- 1. Eigenkapital/Nettoposition,
- 2. Sonderposten,
- 3. Rückstellungen,
- 4. Verbindlichkeiten,
- 5. Passive Rechnungsabgrenzung.

§ 53 Anhang

(1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung (Bilanz) vorgeschrieben sind.

(2) Im Anhang sind ferner anzugeben:

- 1. die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- 2. Abweichungen von den bisher angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit einer Begründung; die sich dadurch ergebenden Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind gesondert darzustellen,
- 3. Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten,
- 4. Haftungsverhältnisse, die nicht in der Bilanz auszuweisen sind,
- 5. Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen ergeben können,
- 6. in welchen Fällen aus welchen Gründen die lineare Abschreibungsmethode nicht angewendet wird,
- 7. Veränderungen der ursprünglich angenommenen Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
- 8. Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften,
- 9. die durchschnittliche Zahl der während des Haushaltsjahres Beschäftigten Angestellten, Arbeiter und Beamten,
- 10. mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen die Mitglieder der Gemeindevertretung und des Gemeindevorstandes, auch wenn sie im Haushaltsjahr den Gemeindeorganen nur zeitweise angehört haben.

§ 54 Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dabei sind die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und erhebliche Abwei-

chungen der Jahresergebnisse von den Haushaltsansätzen zu erläutern und eine Bewertung der Abschlussrechnungen vorzunehmen.

(2) Der Rechenschaftsbericht soll auch Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und zu erwartende mögliche Risiken von besonderer Bedeutung darstellen.

§ 55

Anlagenübersicht, Forderungsübersicht, Verbindlichkeitenübersicht

(1) In der Anlagenübersicht sind der Stand des Anlagevermögens zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres, die Zu- und Abgänge sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen darzustellen. Die Anlagenübersicht ist entsprechend § 52 Abs. 3 Nummer 1 zu gliedern.

(2) In der Forderungsübersicht sind die Forderungen der Gemeinde nachzuweisen. Anzugeben sind der Gesamtbetrag zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres, die Restlaufzeit unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren. Die Forderungsübersicht ist entsprechend § 52 Abs. 3 Nummer 2.2 und 2.3 zu gliedern.

(3) In der Verbindlichkeitenübersicht sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. Anzugeben sind der Gesamtbetrag zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres, die Restlaufzeit unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren. Die Verbindlichkeitenübersicht ist entsprechend § 52 Abs. 4 Nummer 4 in die Posten ... (länderspezifisch) zu gliedern.

Zehnter Abschnitt Gesamtabschluss

§ 56

Konsolidierter Jahresabschluss

Der konsolidierte Jahresabschluss besteht aus der konsolidierten Ergebnisrechnung und der konsolidierten Vermögensrechnung (Bilanz); die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde sind entsprechend anzuwenden.

§ 57

Kapitalflussrechnung

Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form entsprechende Anwendung.

§ 58
Konsolidierungsbericht und Angaben
zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz

(1) Im Konsolidierungsbericht sind darzustellen:

1. ein Gesamtüberblick, bestehend aus
 - a) einer Darstellung der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Gemeinde, so dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild vermittelt wird;
 - b) Angaben über den Stand der kommunalen Aufgabenerfüllung,
 - c) Angaben über den Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks der konsolidierten Organisationseinheiten und Vermögensmassen,
 - d) den in § ... der Gemeindeordnung für den Beteiligungsbericht beschriebenen Mindestangaben,
2. Erläuterungen des konsolidierten Jahresabschlusses, bestehend aus
 - a) Informationen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden,
 - b) Erläuterungen zu den einzelnen Positionen des konsolidierten Jahresabschlusses sowie den Nebenrechnungen,
 - c) Einzelangaben zur Zusammensetzung globaler Jahresabschlusspositionen,
3. ein Ausblick auf die künftige Entwicklung, insbesondere bestehend aus
 - a) Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind,
 - b) Angaben über die erwartete Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen, insbesondere über die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken.

(2) Für die Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz gilt § ... der Gemeindeordnung entsprechend.

Elfter Abschnitt
Begriffsbestimmungen, Schlussvorschriften

§ 59
Anwendungsbereich

...

§ 60
Sondervermögen, Treuhandvermögen

Soweit auf Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde gesetzliche Vorschriften über die Haushaltswirtschaft Anwendung finden, gilt diese Verordnung sinngemäß.

§ 61
Begriffsbestimmungen

...

§ 62

Erstmalige Bewertung (Eröffnungsbilanz)

(1) In der Eröffnungsbilanz sind die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 46, anzusetzen. Bei beweglichen Vermögensgegenständen kann eine pauschale Abschreibung von 50 vom Hundert vorgenommen werden; der Restwert ist in diesem Fall innerhalb von fünf Jahren abzuschreiben.

(2) Für Vermögensgegenstände, die vor dem Stichtag für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt worden sind, darf von Absatz 1 abgewichen werden, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können. In diesem Fall sind den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte anzusetzen, vermindert um Abschreibungen nach § 46 seit diesem Zeitpunkt.

(3) Als Wert von Beteiligungen ist, wenn die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde, das anteilige Eigenkapital anzusetzen.

(4) Zusammengehörende Vermögensgegenstände der Betriebs- oder Geschäftsausstattung können mit einem Durchschnittswert angesetzt werden, wenn sie in vergleichbarer Zusammensetzung in erheblicher Anzahl vorhanden sind und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist.

§ 63

Berichtigung nach Aufstellung der Eröffnungsbilanz

(1) Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass bei der erstmaligen Bewertung in der Eröffnungsbilanz

1. Vermögensgegenstände oder Sonderposten nicht oder mit einem zu niedrigen Wert oder Schulden oder Sonderposten zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert angesetzt worden sind,
2. Vermögensgegenstände oder Sonderposten zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert oder Schulden oder Sonderposten nicht oder mit einem zu geringen Wert angesetzt worden sind,

so ist in der späteren Bilanz der unterlassene Ansatz nachzuholen oder der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt; dies gilt auch, wenn die Vermögensgegenstände oder Schulden am Bilanzstichtag nicht mehr vorhanden sind, jedoch nur für den auf die Vermögensänderung folgenden Jahresabschluss.

(2) Eine Berichtigung kann letztmals im Vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.

Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken

Datum: 6. Dezember 1988

Fundstelle: BGBl I 1988, 2209

Textnachweis ab: 1.1.1990

(+++ Stand: Geändert durch Art. 3 G v. 18.8.1997 I 2081 +++)

WertV 1988 Eingangsformel

Auf Grund des § 199 Abs. 1 des Baugesetzbuchs in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Dezember 1986 (BGBl. I S. 2253) verordnet die Bundesregierung:

Erster Teil Anwendungsbereich, allgemeine Verfahrensgrundsätze und Begriffsbestimmungen

WertV 1988 § 1 Anwendungsbereich

(1) Bei der Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken und bei der Ableitung der für die Wertermittlung erforderlichen Daten sind die Vorschriften dieser Verordnung anzuwenden.

(2) Absatz 1 ist auf die Wertermittlung von grundstücksgleichen Rechten, Rechten an diesen und Rechten an Grundstücken entsprechend anzuwenden.

WertV 1988 § 2 Gegenstand der Wertermittlung

Gegenstand der Wertermittlung kann das Grundstück oder ein Grundstücksteil einschließlich seiner Bestandteile, wie Gebäude, Außenanlagen und sonstige Anlagen sowie des Zubehörs, sein. Die Wertermittlung kann sich auch auf einzelne der in Satz 1 bezeichneten Gegenstände beziehen.

WertV 1988 § 3 Zustand des Grundstücks und allgemeine Wertverhältnisse

(1) Zur Ermittlung des Verkehrswerts eines Grundstücks sind die allgemeinen Wertverhältnisse auf dem Grundstücksmarkt in dem Zeitpunkt zugrunde zu legen, auf den sich die Wertermittlung bezieht (Wertermittlungstichtag). Dies gilt auch für den Zustand des Grundstücks, es sei denn, daß aus rechtlichen oder sonstigen Gründen ein anderer Zustand des Grundstücks maßgebend ist.

(2) Der Zustand eines Grundstücks bestimmt sich nach der Gesamtheit der verkehrswertbeeinflussenden rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks. Hierzu gehören insbesondere der Entwicklungszustand (§ 4), die Art und das Maß der baulichen Nutzung (§ 5 Abs. 1), die wertbeeinflussenden Rechte und Belastungen (§ 5 Abs. 2), der beitrags- und abgabenrechtliche Zustand (§ 5 Abs. 3), die Wartezeit bis zu einer baulichen oder sonstigen Nutzung (§ 5 Abs. 4), die Beschaffenheit und Eigenschaft des Grundstücks (§ 5 Abs. 5) und die Lagemerkmale (§ 5 Abs. 6).

(3) Die allgemeinen Wertverhältnisse auf dem Grundstücksmarkt bestimmen sich nach der Gesamtheit der am Wertermittlungstichtag für die Preisbildung von Grundstücken im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für Angebot und Nachfrage maßgebenden Umstände, wie die allgemeine Wirtschaftssituation, der Kapitalmarkt und die Entwicklungen am Ort. Dabei bleiben ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (§ 6) außer Betracht.

WertV 1988 § 4 Zustand und Entwicklung von Grund und Boden

(1) Flächen der Land- und Forstwirtschaft sind entsprechend genutzte oder nutzbare Flächen,

1. von denen anzunehmen ist, daß sie nach ihren Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und Lage, nach ihren Verwertungsmöglichkeiten oder den sonstigen Umständen in absehbarer Zeit nur land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden,
2. die sich, insbesondere durch ihre landschaftliche oder verkehrliche Lage, durch ihre Funktion oder durch ihre Nähe zu Siedlungsgebieten geprägt, auch für außerlandwirtschaftliche oder außerforstwirtschaftliche Nutzungen eignen, sofern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr eine dahingehende Nachfrage besteht und auf absehbare Zeit keine Entwicklung zu einer Bauerwartung bevorsteht.

(2) Bauerwartungsland sind Flächen, die nach ihrer Eigenschaft, ihrer sonstigen Beschaffenheit und ihrer Lage eine bauliche Nutzung in absehbarer Zeit tatsächlich erwarten lassen. Diese Erwartung kann sich insbesondere auf eine entsprechende Darstellung dieser Flächen im Flächennutzungsplan, auf ein entsprechendes Verhalten der Gemeinde oder auf die allgemeine städtebauliche Entwicklung des Gemeindegebiets gründen.

(3) Rohbauland sind Flächen, die nach den §§ 30, 33 und 34 des Baugesetzbuchs für eine bauliche Nutzung bestimmt sind, deren Erschließung aber noch nicht gesichert ist

oder die nach Lage, Form oder Größe für eine bauliche Nutzung unzureichend gestaltet sind.

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

WertV 1988 § 5 Weitere Zustandsmerkmale

(1) Art und Maß der baulichen Nutzung ergeben sich in der Regel aus den für die städtebauliche Zulässigkeit von Vorhaben maßgeblichen §§ 30, 33 und 34 des Baugesetzbuchs unter Berücksichtigung der sonstigen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorschriften, die Art und Maß der baulichen Nutzung mitbestimmen. Wird vom Maß der zulässigen Nutzung am Wertermittlungsstichtag in der Umgebung regelmäßig nach oben abgewichen oder wird die zulässige Nutzung nicht voll ausgeschöpft, ist die Nutzung maßgebend, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zugrunde gelegt wird.

(2) Als wertbeeinflussende Rechte und Belastungen kommen solche privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie Dienstbarkeiten, Nutzungsrechte, Baulasten und sonstige dingliche Rechte und Lasten, in Betracht.

(3) Für den beitrags- und abgabenrechtlichen Zustand des Grundstücks ist die Pflicht zur Entrichtung von öffentlich-rechtlichen Beiträgen und nichtsteuerlichen Abgaben maßgebend.

(4) Die Wartezeit bis zu einer baulichen oder sonstigen Nutzung eines Grundstücks richtet sich nach der voraussichtlichen Dauer bis zum Eintritt der rechtlichen und tatsächlichen Voraussetzungen, die für die Zulässigkeit der Nutzung erforderlich sind.

(5) Die Beschaffenheit und die tatsächlichen Eigenschaften des Grundstücks werden insbesondere durch die Grundstücksgröße und Grundstücksgestalt, die Bodenbeschaffenheit (z.B. Bodengüte, Eignung als Baugrund, Belastung mit Ablagerungen), die Umwelteinflüsse, die tatsächliche Nutzung und Nutzbarkeit bestimmt. Bei bebauten Grundstücken wird die Beschaffenheit vor allem auch durch den Zustand der baulichen Anlagen hinsichtlich der Gebäudeart, des Baujahrs, der Bauweise und Baugestaltung, der Größe und Ausstattung, des baulichen Zustands und der Erträge bestimmt.

(6) Lagemerkmale von Grundstücken sind insbesondere die Verkehrsanbindung, die Nachbarschaft, die Wohn- und Geschäftslage sowie die Umwelteinflüsse.

WertV 1988 § 6 Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse

(1) Zur Wertermittlung und zur Ableitung erforderlicher Daten für die Wertermittlung sind Kaufpreise und andere Daten wie Mieten und Bewirtschaftungskosten heranzuziehen, bei denen anzunehmen ist, daß sie nicht durch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse beeinflusst worden sind. Die Kaufpreise und die anderen Daten, die durch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse beeinflusst worden sind, dürfen nur herangezogen werden, wenn deren Auswirkungen auf die Kaufpreise und die anderen Daten sicher erfaßt werden können.

(2) Kaufpreise und andere Daten können durch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse beeinflusst werden, wenn

1. sie erheblich von den Kaufpreisen in vergleichbaren Fällen abweichen,
2. ein außergewöhnliches Interesse des Veräußerers oder des Erwerbers an dem Verkauf oder dem Erwerb des Grundstücks bestanden hat,
3. besondere Bindungen verwandtschaftlicher, wirtschaftlicher oder sonstiger Art zwischen den Vertragsparteien bestanden haben oder
4. Erträge, Bewirtschaftungs- und Herstellungskosten erheblich von denen in vergleichbaren Fällen abweichen.

(3) Eine Beeinflussung der Kaufpreise und der anderen Daten kann auch vorliegen, wenn diese durch Aufwendungen mitbestimmt worden sind, die aus Anlaß des Erwerbs und der Veräußerung entstehen, wenn diese nicht zu den üblicherweise vertraglich vereinbarten Entgelten gehören, namentlich besondere Zahlungsbedingungen sowie die Kosten der bisherigen Vorhaltung, Abstandszahlungen, Ersatzleistungen, Zinsen, Steuern und Gebühren.

WertV 1988 § 7 Ermittlung des Verkehrswerts

(1) Zur Ermittlung des Verkehrswerts sind das Vergleichswertverfahren (§§ 13 und 14),

das Ertragswertverfahren (§§ 15 bis 20), das Sachwertverfahren (§§ 21 bis 25) oder mehrere dieser Verfahren heranzuziehen. Der Verkehrswert ist aus dem Ergebnis des herangezogenen Verfahrens unter Berücksichtigung der Lage auf dem Grundstücksmarkt (§ 3 Abs. 3) zu bemessen. Sind mehrere Verfahren herangezogen worden, ist der Verkehrswert aus den Ergebnissen der angewandten Verfahren unter Würdigung ihrer Aussagefähigkeit zu bemessen.

(2) Die Verfahren sind nach der Art des Gegenstands der Wertermittlung (§ 2) unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls zu wählen; die Wahl ist zu begründen.

Zweiter Teil Ableitung erforderlicher Daten

WertV 1988 § 8 Erforderliche Daten

Die für die Wertermittlung erforderlichen Daten sind aus der Kaufpreissammlung (§ 193 Abs. 3 des Baugesetzbuchs) unter Berücksichtigung der jeweiligen Lage auf dem Grundstücksmarkt abzuleiten. Hierzu gehören insbesondere Indexreihen (§ 9), Umrechnungskoeffizienten (§ 10), Liegenschaftszinssätze (§ 11) und Vergleichsfaktoren für bebaute Grundstücke (§ 12).

WertV 1988 § 9 Indexreihen

(1) Änderungen der allgemeinen Wertverhältnisse auf dem Grundstücksmarkt sollen mit Indexreihen erfaßt werden.

(2) Bodenpreisindexreihen bestehen aus Indexzahlen, die sich aus dem durchschnittlichen Verhältnis der Bodenpreise eines Erhebungszeitraums zu den Bodenpreisen eines Basiszeitraums mit der Indexzahl 100 ergeben. Die Bodenpreisindexzahlen können auch auf bestimmte Zeitpunkte des Erhebungs- und Basiszeitraums bezogen werden.

(3) Die Indexzahlen der Bodenpreisindexreihen werden für Grundstücke mit vergleichbaren Lage- und Nutzungsverhältnissen aus den geeigneten und ausgewerteten Kaufpreisen für unbebaute Grundstücke des Erhebungszeitraums abgeleitet. Kaufpreise solcher Grundstücke, die in ihren wertbeeinflussenden Merkmalen voneinander abweichen, sind nach Satz 1 zur Ableitung der Bodenpreisindexzahlen nur geeignet, wenn die Abweichungen

1. in ihren Auswirkungen auf die Preise sich ausgleichen,
2. durch Zu- oder Abschläge oder
3. durch andere geeignete Verfahren berücksichtigt werden können.

Das Ergebnis eines Erhebungszeitraums kann in geeigneten Fällen durch Vergleich mit den Indexreihen anderer Bereiche und vorausgegangener Erhebungszeiträume überprüft werden.

(4) Bei der Ableitung anderer Indexreihen, wie für Preise von Eigentumswohnungen, sind die Absätze 2 und 3 entsprechend anzuwenden.

WertV 1988 § 10 Umrechnungskoeffizienten

(1) Wertunterschiede von Grundstücken, die sich aus Abweichungen bestimmter wertbeeinflussender Merkmale sonst gleichartiger Grundstücke ergeben, insbesondere aus dem unterschiedlichen Maß der baulichen Nutzung, sollen mit Hilfe von Umrechnungskoeffizienten erfaßt werden.

(2) Umrechnungskoeffizienten werden auf der Grundlage einer ausreichenden Zahl geeigneter und ausgewerteter Kaufpreise für bestimmte Merkmale der Abweichungen abgeleitet. Kaufpreise von Grundstücken, die in mehreren wertbeeinflussenden Merkmalen voneinander abweichen oder von den allgemeinen Wertverhältnissen auf dem Grundstücksmarkt unterschiedlich beeinflusst worden sind, sind geeignet, wenn diese Einflüsse jeweils durch Zu- oder Abschläge oder durch andere geeignete Verfahren berücksichtigt werden können.

WertV 1988 § 11 Liegenschaftszinssatz

(1) Der Liegenschaftszinssatz ist der Zinssatz, mit dem der Verkehrswert von Liegenschaften im Durchschnitt marktüblich verzinst wird.

(2) Der Liegenschaftszinssatz ist auf der Grundlage geeigneter Kaufpreise und der ihnen entsprechenden Reinerträge für gleichartig bebaute und genutzte Grundstücke unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer der Gebäude nach den Grundsätzen des Ertragswertverfahrens (§§ 15 bis 20) zu ermitteln.

WertV 1988 § 12 Vergleichsfaktoren für bebaute Grundstücke

(1) Zur Ermittlung von Vergleichsfaktoren für bebaute Grundstücke sind die Kaufpreise gleichartiger Grundstücke heranzuziehen. Gleichartige Grundstücke sind solche, die insbesondere nach Lage und Art und Maß der baulichen Nutzung sowie Größe und Alter der baulichen Anlagen vergleichbar sind.

(2) Die Kaufpreise nach Absatz 1 sind auf den nachhaltig erzielbaren jährlichen Ertrag (Ertragsfaktor) oder auf eine sonstige geeignete Bezugseinheit, insbesondere auf eine Raum- oder Flächeneinheit der baulichen Anlage (Gebäundefaktor), zu beziehen.

(3) Soll bei der Ermittlung des Verkehrswerts bebauter Grundstücke nach dem Vergleichswertverfahren der Wert der Gebäude getrennt von dem Bodenwert ermittelt werden, können nach Maßgabe des Absatzes 2 auch die auf das jeweilige Gebäude entfallenden Anteile der Kaufpreise gleichartig bebauter und genutzter Grundstücke auf den nachhaltig erzielbaren jährlichen Ertrag oder auf eine der sonstigen geeigneten Bezugseinheiten bezogen werden.

Dritter Teil Wertermittlungsverfahren

Erster Abschnitt Vergleichswertverfahren

WertV 1988 § 13 Ermittlungsgrundlagen

(1) Bei Anwendung des Vergleichswertverfahrens sind Kaufpreise solcher Grundstücke heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale (§§ 4 und 5) mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen (Vergleichsgrundstücke). Finden sich in dem Gebiet, in dem das Grundstück gelegen ist, nicht genügend Kaufpreise, können auch Vergleichsgrundstücke aus vergleichbaren Gebieten herangezogen werden.

(2) Zur Ermittlung des Bodenwerts können neben oder anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke auch geeignete Bodenrichtwerte herangezogen werden. Bodenrichtwerte sind geeignet, wenn sie entsprechend den örtlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung von Lage und Entwicklungszustand gegliedert und nach Art und Maß der baulichen Nutzung, Erschließungszustand und jeweils vorherrschender Grundstücksgestalt hinreichend bestimmt sind.

(3) Bei bebauten Grundstücken können neben oder anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke insbesondere die nach § 12 ermittelten Vergleichsfaktoren herangezogen werden. Der Vergleichswert ergibt sich durch Vervielfachung des jährlichen Ertrags oder der sonstigen Bezugseinheit des zu bewertenden Grundstücks mit dem nach § 12 ermittelten Vergleichsfaktor; Zu- oder Abschläge nach § 14 sind dabei zu berücksichtigen. Bei Verwendung von Vergleichsfaktoren, die sich nur auf das Gebäude beziehen (§ 12 Abs. 3), ist der getrennt vom Gebäudewert zu ermittelnde Bodenwert gesondert zu berücksichtigen.

WertV 1988 § 14 Berücksichtigung von Abweichungen

Weichen die wertbeeinflussenden Merkmale der Vergleichsgrundstücke oder der Grundstücke, für die Bodenrichtwerte oder Vergleichsfaktoren bebauter Grundstücke abgeleitet worden sind, vom Zustand des zu bewertenden Grundstücks ab, so ist dies durch Zu- oder Abschläge oder in anderer geeigneter Weise zu berücksichtigen. Dies gilt auch, soweit die den Preisen von Vergleichsgrundstücken und den Bodenrichtwerten zugrunde liegenden allgemeinen Wertverhältnisse von denjenigen am Wertermittlungstichtag abweichen. Dabei sollen vorhandene Indexreihen (§ 9) und Umrechnungskoeffizienten (§ 10) herangezogen werden.

Zweiter Abschnitt Ertragswertverfahren

WertV 1988 § 15 Ermittlungsgrundlagen

(1) Bei Anwendung des Ertragswertverfahrens ist der Wert der baulichen Anlagen, insbesondere der Gebäude, getrennt von dem Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags nach den §§ 16 bis 19 zu ermitteln.

(2) Der Bodenwert ist in der Regel im Vergleichswertverfahren (§§ 13 und 14) zu ermitteln.

(3) Bodenwert und Wert der baulichen Anlagen ergeben den Ertragswert des Grundstücks, soweit dieser nicht nach § 20 zu ermitteln ist.

WertV 1988 § 16 Ermittlung des Ertragswerts der baulichen Anlagen

(1) Bei der Ermittlung des Ertragswerts der baulichen Anlagen ist von dem nachhaltig erzielbaren jährlichen Reinertrag des Grundstücks auszugehen. Der Reinertrag ergibt sich aus dem Rohertrag (§ 17) abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 18).

(2) Der Reinertrag ist um den Betrag zu vermindern, der sich durch angemessene Verzinsung des Bodenwerts ergibt. Der Verzinsung ist in der Regel der für die Kapitalisierung nach Absatz 3 maßgebende Liegenschaftszinssatz (§ 11) zugrunde zu legen. Ist das Grundstück wesentlich größer, als es einer den baulichen Anlagen angemessenen Nutzung entspricht und ist eine zusätzliche Nutzung oder Verwertung einer Teilfläche zulässig und möglich, ist bei der Berechnung des Verzinsungsbetrags der Bodenwert dieser Teilfläche nicht anzusetzen.

(3) Der um den Verzinsungsbetrag des Bodenwerts verminderte Reinertrag ist mit dem sich aus der Anlage zu dieser Verordnung ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Maßgebend ist derjenige Vervielfältiger, der sich nach dem Liegenschaftszinssatz und der Restnutzungsdauer der baulichen Anlagen ergibt.

(4) Als Restnutzungsdauer ist die Anzahl der Jahre anzusehen, in denen die baulichen Anlagen bei ordnungsgemäßer Unterhaltung und Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden können; durchgeführte Instandsetzungen oder Modernisierungen oder unterlassene Instandhaltung oder andere Gegebenheiten können die Restnutzungsdauer verlängern oder verkürzen. Entsprechen die baulichen Anlagen nicht den allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse oder an die Sicherheit der auf dem betroffenen Grundstück wohnenden oder arbeitenden Menschen, ist dies bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer besonders zu berücksichtigen.

WertV 1988 § 17 Rohertrag

(1) Der Rohertrag umfaßt alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung nachhaltig erzielbaren Einnahmen aus dem Grundstück, insbesondere Mieten und Pachten einschließlich Vergütungen. Umlagen, die zur Deckung von Betriebskosten gezahlt werden, sind nicht zu berücksichtigen.

(2) Werden für die Nutzung von Grundstücken oder Teilen eines Grundstücks keine oder vom Üblichen abweichende Entgelte erzielt, sind die bei einer Vermietung oder Verpachtung nachhaltig erzielbaren Einnahmen zugrunde zu legen.

WertV 1988 § 18 Bewirtschaftungskosten

(1) Bewirtschaftungskosten sind die Abschreibung, die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden Verwaltungskosten (Absatz 2), Betriebskosten (Absatz 3), Instandhaltungskosten (Absatz 4) und das Mietausfallwagnis (Absatz 5); durch Umlagen gedeckte Betriebskosten bleiben unberücksichtigt. Die Abschreibung ist durch Einrechnung in den Vervielfältiger nach § 16 Abs. 3 berücksichtigt.

(2) Verwaltungskosten sind

1. die Kosten der zur Verwaltung des Grundstücks erforderlichen Arbeitskräfte und Einrichtungen,
2. die Kosten der Aufsicht sowie
3. die Kosten für die gesetzlichen oder freiwilligen Prüfungen des Jahresabschlusses und der Geschäftsführung.

(3) Betriebskosten sind die Kosten, die durch das Eigentum am Grundstück oder durch den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Grundstücks sowie seiner baulichen und sonstigen Anlagen laufend entstehen.

(4) Instandhaltungskosten sind Kosten, die infolge Abnutzung, Alterung und Witterung zur Erhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der baulichen Anlagen während ihrer Nutzungsdauer aufgewendet werden müssen.

(5) Mietausfallwagnis ist das Wagnis einer Ertragsminderung (§ 17), die durch uneinbringliche Mietrückstände oder Leerstehen von Raum, der zur Vermietung bestimmt ist, entsteht. Es dient auch zur Deckung der Kosten einer Rechtsverfolgung auf Zahlung, Aufhebung eines Mietverhältnisses oder Räumung.

(6) Die Verwaltungskosten, die Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis sind nach Erfahrungssätzen anzusetzen, die unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung entsprechen. Die Betriebskosten sind unter Berücksichtigung der Grundsätze einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung im üblichen Rahmen nach ihrer tatsächlichen Höhe unter Einbeziehung der vom Eigentümer selbst erbrachten Sach- und Arbeitsleistung zu ermitteln. Soweit sie sich nicht ermitteln lassen, ist von Erfahrungssätzen auszugehen.

WertV 1988 § 19 Berücksichtigung sonstiger wertbeeinflussender Umstände

Sonstige den Verkehrswert beeinflussende Umstände, die bei der Ermittlung nach den §§ 16 bis 18 noch nicht erfaßt sind, sind durch Zu- oder Abschläge oder in anderer geeigneter Weise zu berücksichtigen. Insbesondere sind die Nutzung des Grundstücks für Werbezwecke oder wohnungs- und mietrechtliche Bindungen sowie Abweichungen vom normalen baulichen Zustand zu beachten, soweit sie nicht bereits durch den Ansatz des Ertrags oder durch eine entsprechend geänderte Restnutzungsdauer berücksichtigt sind.

WertV 1988 § 20 Ermittlung des Ertragswerts in besonderen Fällen

(1) Verbleibt bei der Minderung des Reinertrags um den Verzinsungsbetrag des Bodenwerts nach § 16 Abs. 2 kein Anteil für die Ermittlung des Ertragswerts der baulichen Anlagen, so ist als Ertragswert des Grundstücks nur der Bodenwert anzusetzen. Der Bodenwert ist in diesem Fall um die gewöhnlichen Kosten zu mindern, insbesondere Abbruchkosten, die aufzuwenden wären, damit das Grundstück vergleichbaren unbebauten Grundstücken entspricht, soweit diese im gewöhnlichen Geschäftsverkehr berücksichtigt werden.

(2) Wenn das Grundstück aus rechtlichen oder sonstigen Gründen alsbald nicht freigelegt und deshalb eine dem Bodenwert angemessene Verzinsung nicht erzielt werden kann, ist dies bei dem nach Absatz 1 Satz 2 verminderten Bodenwert für die Dauer der Nutzungsbeschränkung zusätzlich angemessen zu berücksichtigen. Der so ermittelte Bodenwert zuzüglich des kapitalisierten aus der Nutzung des Grundstücks nachhaltig erzielbaren Reinertrags ergeben den Ertragswert. Der für die Kapitalisierung des nachhaltig erzielbaren Reinertrags maßgebende Vervielfältiger bestimmt sich nach der Dauer der Nutzungsbeschränkung und dem der Grundstücksart entsprechenden Liegenschaftszinssatz.

(3) Stehen dem Abriß der Gebäude längerfristig rechtliche oder andere Gründe entgegen und wird den Gebäuden nach den Verhältnissen des örtlichen Grundstücksmarkts noch ein Wert beigemessen, kann der Ertragswert nach den §§ 15 bis 19 mit einem Bodenwert ermittelt werden, der von dem Wert nach § 15 Abs. 2 abweicht. Bei der Bemessung dieses Bodenwerts ist die eingeschränkte Ertragsfähigkeit des Grundstücks sowohl der Dauer als auch der Höhe nach angemessen zu berücksichtigen.

Dritter Abschnitt Sachwertverfahren

WertV 1988 § 21 Ermittlungsgrundlagen

(1) Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ist der Wert der baulichen Anlagen, wie Gebäude, Außenanlagen und besondere Betriebseinrichtungen, und der Wert der sonstigen Anlagen, getrennt vom Bodenwert nach Herstellungswerten zu ermitteln.

(2) Der Bodenwert ist in der Regel im Vergleichswertverfahren (§§ 13 und 14) zu ermitteln.

(3) Der Herstellungswert von Gebäuden ist unter Berücksichtigung ihres Alters (§ 23) und von Baumängeln und Bauschäden (§ 24) sowie sonstiger wertbeeinflussender Umstände (§ 25) nach § 22 zu ermitteln. Für die Ermittlung des Herstellungswerts der besonderen Betriebseinrichtungen gelten die §§ 22 bis 25 entsprechend.

(4) Der Herstellungswert von Außenanlagen und sonstigen Anlagen wird, soweit sie nicht vom Bodenwert miteinfaßt werden, nach Erfahrungssätzen oder nach den gewöhnlichen Herstellungskosten ermittelt. Die §§ 22 bis 25 finden entsprechende Anwendung.

(5) Bodenwert und Wert der baulichen Anlagen und der sonstigen Anlagen ergeben den Sachwert des Grundstücks.

WertV 1988 § 22 Ermittlung des Herstellungswerts

(1) Zur Ermittlung des Herstellungswerts der Gebäude sind die gewöhnlichen Herstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit (Normalherstellungskosten) mit der Anzahl der entsprechenden Raum-, Flächen- oder sonstigen Bezugseinheiten der Gebäude zu vervielfachen. Einzelne Bauteile, Einrichtungen oder sonstige Vorrichtungen, die insoweit nicht erfaßt werden, sind durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.

(2) Zu den Normalherstellungskosten gehören auch die üblicherweise entstehenden Baunebenkosten, insbesondere Kosten für Planung, Baudurchführung, behördliche Prüfungen und Genehmigungen sowie für die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Herstellung erforderliche Finanzierung.

(3) Die Normalherstellungskosten sind nach Erfahrungssätzen anzusetzen. Sie sind erforderlichenfalls mit Hilfe geeigneter Baupreisindexreihen auf die Preisverhältnisse am Wertermittlungstichtag umzurechnen.

(4) Ausnahmsweise kann der Herstellungswert der Gebäude ganz oder teilweise nach den gewöhnlichen Herstellungskosten einzelner Bauleistungen (Einzelkosten) ermittelt werden.

(5) Zur Ermittlung des Herstellungswerts der Gebäude kann von den tatsächlich entstandenen Herstellungskosten ausgegangen werden, wenn sie den gewöhnlichen Herstellungskosten entsprechen.

WertV 1988 § 23 Wertminderung wegen Alters

(1) Die Wertminderung wegen Alters bestimmt sich nach dem Verhältnis der Restnutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer der baulichen Anlagen; sie ist in einem Vohundertersatz des Herstellungswerts auszudrücken. Bei der Bestimmung der Wertminderung kann je nach Art und Nutzung der baulichen Anlagen von einer gleichmäßigen oder von einer mit zunehmendem Alter sich verändernden Wertminderung ausgegangen werden.

(2) Ist die bei ordnungsgemäßem Gebrauch übliche Gesamtnutzungsdauer der baulichen Anlagen durch Instandsetzungen oder Modernisierungen verlängert worden oder haben unterlassene Instandhaltung oder andere Gegebenheiten zu einer Verkürzung der Restnutzungsdauer geführt, soll der Bestimmung der Wertminderung wegen Alters die geänderte Restnutzungsdauer und die für die baulichen Anlagen übliche Gesamtnutzungsdauer zugrunde gelegt werden.

WertV 1988 § 24 Wertminderung wegen Baumängeln und Bauschäden

Die Wertminderung wegen Baumängeln und Bauschäden ist nach Erfahrungssätzen oder auf der Grundlage der für ihre Beseitigung am Wertermittlungsstichtag erforderlichen Kosten zu bestimmen, soweit sie nicht nach den §§ 22 und 23 bereits berücksichtigt wurde.

WertV 1988 § 25 Berücksichtigung sonstiger wertbeeinflussender Umstände

Sonstige nach den §§ 22 bis 24 bisher noch nicht erfaßte, den Wert beeinflussende Umstände, insbesondere eine wirtschaftliche Überalterung, ein überdurchschnittlicher Erhaltungszustand und ein erhebliches Abweichen der tatsächlichen von der nach § 5 Abs. 1 maßgeblichen Nutzung, sind durch Zu- oder Abschläge oder in anderer geeigneter Weise zu berücksichtigen.

Vierter Teil Ergänzende Vorschriften

WertV 1988 § 26 Wertermittlung nach § 153 Abs. 1, § 169 Abs. 1 Nr. 6 und Abs. 4 des Baugesetzbuchs

(1) Zur Wertermittlung nach § 153 Abs. 1 des Baugesetzbuchs sind Vergleichsgrundstücke und Ertragsverhältnisse möglichst aus Gebieten heranzuziehen, die neben den allgemeinen wertbeeinflussenden Umständen (§§ 4 und 5) auch hinsichtlich ihrer städtebaulichen Mißstände mit dem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet vergleichbar sind, für die jedoch in absehbarer Zeit eine Sanierung nicht erwartet wird. Aus dem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder aus Gebieten mit Aussicht auf Sanierung dürfen Vergleichsgrundstücke und Ertragsverhältnisse nur herangezogen werden, wenn die entsprechenden Kaufpreise oder Ertragsverhältnisse nicht von sanierungsbedingten Umständen beeinflusst sind oder ihr Einfluß erfaßt werden kann.

(2) Absatz 1 ist entsprechend auf städtebauliche Entwicklungsbereiche anzuwenden. In Gebieten, in denen sich kein vom Verkehrswert für Flächen im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1 abweichender Verkehrswert gebildet hat, ist der Verkehrswert aus Gebieten maßgebend, die insbesondere hinsichtlich der Siedlungs- und Wirtschaftsstruktur sowie der Landschaft und der Verkehrslage mit dem städtebaulichen Entwicklungsbereich vergleichbar sind, in denen jedoch keine Entwicklungsmaßnahmen vorgesehen sind.

WertV 1988 § 27 Wertermittlung nach § 153 Abs. 4 und § 169 Abs. 8 des Baugesetzbuchs

(1) Zur Ermittlung des Verkehrswerts nach § 153 Abs. 4 und § 169 Abs. 8 des Baugesetzbuchs ist der Zustand des Gebiets nach Abschluß der Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahme zugrunde zu legen.

(2) Soweit die nach § 153 Abs. 4 und § 169 Abs. 8 des Baugesetzbuchs zu berücksichtigende rechtliche und tatsächliche Neuordnung noch nicht abgeschlossen ist, ist die Wartezeit bis zum Abschluß der vorgesehenen Maßnahmen zu berücksichtigen.

WertV 1988 § 28 Wertermittlung für die Bemessung der Ausgleichsbeträge nach § 154 Abs. 1 und § 166 Abs. 3 des Baugesetzbuchs

(1) Für die zur Bemessung der Ausgleichsbeträge nach § 154 Abs. 1 und § 166 Abs. 3 Satz 4 des Baugesetzbuchs zu ermittelnden Anfangs- und Endwerte sind die §§ 26 und 27 entsprechend anzuwenden.

(2) Die nach Absatz 1 maßgebenden Anfangs- und Endwerte des Grundstücks sind auf denselben Zeitpunkt zu ermitteln. In den Fällen des § 162 des Baugesetzbuchs ist der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Satzung, mit der die Sanierungssatzung aufgehoben wird, in den Fällen des § 169 Abs. 1 Nr. 8 in Verbindung mit § 162 des Baugesetzbuchs ist der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Satzung, mit der die Entwicklungssatzung aufgehoben wird, und in den Fällen des § 163 Abs. 1 und 2 sowie des § 169 Abs. 1 Nr. 8 in Verbindung mit § 163 Abs. 1 und 2 des Baugesetzbuchs ist der Zeitpunkt der Abschlusserklärung maßgebend.

(3) Bei der Ermittlung des Anfangs- und Endwerts ist der Wert des Bodens ohne Bebauung durch Vergleich mit dem Wert vergleichbarer unbebauter Grundstücke zu ermitteln. Beeinträchtigungen der zulässigen Nutzbarkeit, die sich aus einer bestehenbleibenden Bebauung auf dem Grundstück ergeben, sind zu berücksichtigen, wenn es bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise oder aus sonstigen Gründen geboten erscheint, das Grundstück in der bisherigen Weise zu nutzen.

WertV 1988 § 29 Berücksichtigung sonstiger Vermögensnachteile bei der Wertermittlung

Wird bei einer Enteignung, im Falle von Übernahmeansprüchen oder bei Nutzungsbeschränkungen auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder bei freihändigem Erwerb zur Vermeidung einer Enteignung neben dem Rechtsverlust (§ 95 des Baugesetzbuchs) auch die Höhe der Entschädigung für andere Vermögensnachteile (§ 96 des Baugesetzbuchs) ermittelt, sollen beide voneinander abgegrenzt werden. Vermögensvorteile sind zu berücksichtigen.

Fünfter Teil Schlußvorschriften

WertV 1988 § 30 Inkrafttreten und abgelöste Vorschriften

Diese Verordnung tritt im einzelnen Bundesland zugleich mit dessen nach § 199 Abs. 2 des Baugesetzbuchs erlassener Verordnung, spätestens jedoch am 1. Januar 1990 in Kraft. Gleichzeitig tritt dort jeweils die Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung - WertV) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. August 1972 (BGBl. I S. 1416) außer Kraft.

WertV 1988 Schlußformel

Der Bundesrat hat zugestimmt.

WertV 1988 Anlage (zu § 16 Abs. 3) Vervielfältigertabelle

(Inhalt: nicht erfaßte Tabelle,

Fundstelle: BGBl. I 1988, 2216 - 2218)

NORMALHERSTELLUNGSKOSTEN 2000

NHK 2000

gemäß den Wertermittlungsrichtlinien des Bundes und dem Runderlass des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und
Wohnungswesen vom 01.12.2001 (BS 12 – 63 05 04 – 30/1)

Gebäudekatalog der Normalherstellungskosten

Inhaltsverzeichnis

Gebäudetyp	Beschreibung	Seite
1	Einfamilien-Wohnhäuser, freistehend	
	Ausstattungsstandards für Gebäudetypen 1.01 – 1.33.....	90
1.01	Keller-, Erdgeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss	91
1.02	Keller-, Erdgeschoss, nicht gebautes Dachgeschoss	91
1.03	Keller-, Erdgeschoss, Flachdach.....	91
1.11	Keller-, Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss	92
1.12	Keller-, Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss	92
1.13	Keller-, Erd-, Obergeschoss, Flachdach.....	92
1.21	Erdgeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert	93
1.22	Erdgeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert.....	93
1.23	Erdgeschoss, Flachdach, nicht unterkellert.....	93
1.31	Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert	94
1.32	Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert	94
1.33	Erd-, Obergeschoss, Flachdach, nicht unterkellert.....	94
2	Einfamilien-Reihenhäuser (jeweils unterteilt in Kopf- und Mittelhaus)	
	Ausstattungsstandards für Gebäudetypen 2.01 – 2.33.....	95
2.01	Keller-, Erdgeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss	96
2.02	Keller-, Erdgeschoss, nicht gebautes Dachgeschoss.....	96
2.03	Keller-, Erdgeschoss, Flachdach.....	96
2.11	Keller-, Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss	97
2.12	Keller-, Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss	97
2.13	Keller-, Erd-, Obergeschoss, Flachdach.....	97
2.21	Erdgeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert	98
2.22	Erdgeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert.....	98
2.23	Erdgeschoss, Flachdach, nicht unterkellert	98
2.31	Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert	99
2.32	Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert	99
2.33	Erd-, Obergeschoss, Flachdach, nicht unterkellert.....	99

3	Mehrfamilien-Wohnhäuser	
	Ausstattungsstandards für Gebäudetypen 3.11 – 3.73.....	100
3.11	Keller-, Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss	
	Kopfhaus.....	101
	Mittelhaus.....	101
	Freistehend.....	101
3.12	Keller-, Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss	
	Kopfhaus.....	102
	Mittelhaus.....	102
	Freistehend.....	102
3.13	Keller-, Erd-, Obergeschoss, Flachdach	
	Kopfhaus.....	103
	Mittelhaus.....	103
	Freistehend.....	103
3.21	Keller-, Erd-, 2 Obergeschosse, voll ausgebautes Dachgeschoss	
	Kopfhaus.....	104
	Mittelhaus.....	104
	Freistehend.....	104
3.22	Keller-, Erd-, 2 Obergeschosse, nicht ausgebautes Dachgeschoss	
	Kopfhaus.....	105
	Mittelhaus.....	105
	Freistehend.....	105
3.23	Keller-, Erd-, 2 Obergeschosse, Flachdach	
	Kopfhaus.....	106
	Mittelhaus.....	106
	Freistehend.....	106
3.32	Keller-, Erd-, 3 Obergeschosse, nicht ausgebautes Dachgeschoss	
	Kopfhaus.....	107
	Mittelhaus.....	107
	Freistehend.....	107
3.33	Keller-, Erd-, 3 Obergeschosse, Flachdach	
	Kopfhaus.....	108
	Mittelhaus.....	108
	Freistehend.....	108
3.42	Keller-, Erd-, 4-5 Obergeschosse, nicht ausgebautes Dachgeschoss	
	Kopfhaus.....	109
	Mittelhaus.....	109
	Freistehend.....	109
3.53	Keller-, Erd-, 5 Obergeschosse, Flachdach	
	Kopfhaus.....	110
	Mittelhaus.....	110
	Freistehend.....	110
3.73	Keller-, Erd-, 7-10 Obergeschosse, Flachdach	
	Kopfhaus.....	111
	Mittelhaus.....	111
	Freistehend.....	111

4	Ausstattungsstandards für Typ 4	112
	Gemischt genutzte Wohn- und Geschäftshäuser.....	113
5	Ausstattungsstandards für Typ 5.1 – 5.3	114
	Verwaltungsgebäude	
5.1	1- bis 2-geschossig, nicht unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach	115
5.2	2- bis 5-geschossig, unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach	115
5.3	6- und mehrgeschossig, Flachdach	115
6	Ausstattungsstandards für Typ 6-7	116
	Bankgebäude.....	117
7	Gerichtsgebäude	117
8	Ausstattungsstandards für Typ 8 – 10	118
	Gemeindezentren, Bürgerhäuser.....	119
9	Saalbauten, Veranstaltungszentren	119
10	Vereins- und Jugendheime, Tagesstätten.....	119
11	Ausstattungsstandards für Typ 11 - 14	120
	Kindergärten, Kindertagesstätten.....	121
12	Schulen	121
13	Berufsschulen	121
14	Hochschulen, Universitäten	121
15	Ausstattungsstandards für Typ 15 - 16.....	122
	Personal- und Schwesternwohnheime	123
16	Altenwohnheime.....	123
17	Ausstattungsstandards für Typ 17	124
	Allgemeine Krankenhäuser.....	125
18	Ausstattungsstandards für Typ 18	126
	Hotels.....	127
19	Ausstattungsstandards für Typ 19 - 20.....	128
	Tennishallen.....	129
20	Turn- und Sporthallen.....	129
21	Ausstattungsstandards für Typ 21	130
	Funktionsgebäude für Sportanlagen.....	131
22	Ausstattungsstandards für Typ 22 - 23	132
	Hallenbäder.....	133
23	Kur- und Heilbäder	133
24	Ausstattungsstandards für Typ 24	134
	Kirchen, Stadt- und Dorfkirchen, Kapellen	135
25	Ausstattungsstandards für Typ 25 - 27	136
	Einkaufsmärkte	137
26	Kauf- und Warenhäuser	137
27	Ausstellungsgebäude	137
28	Ausstattungsstandards für Typ 28.1 – 28.2, 29	138
	Parkhäuser, Tiefgaragen, Kfz-Stellplätze	
28.1	Mehrgeschossig, offene Ausführung ohne Lüftungsanlage.....	139
28.2	Mehrgeschossig, geschlossene Ausführung mit Lüftungsanlage.....	139

29	Tiefgarage.....	139
	Kfz-Stellplätze	139
	Ausstattungsstandards für Typ 30.1 – 30.2	140
30	Industriegebäude, Werkstätten	
30.1	Ohne Büro- und Sozialtrakt	141
30.2	Mit Büro- und Sozialtrakt	141
	Ausstattungsstandards für Typ 31.1 – 31.3	142
31	Lagergebäude	
31.1	Kaltlager	143
31.2	Warmlager	143
31.3	Warmlager mit Büro- und Sozialtrakt.....	143
	Ausstattungsstandards für Typ 32.1 – 32.2 ¹	144
32	Reithallen und Pferdeställe	
32.1	Reithallen.....	145
32.2	Pferdeställe	145
33	Landwirtschaftliche Betriebsgebäude ¹	
	Ausstattungsstandards für Typ 33.1.1 –33.1.4	146
33.1	Rinderställe	
33.1.1	Kälberställe	147
33.1.2	Jungvieh-, Mastbullen- und Milchviehställe ohne Melkstand	147
33.1.3	Milchviehställe mit Melkstand und Milchlager	147
33.1.4	Melkstand mit Milchlager und Nebenräumen als Einzelgebäude.....	147
	Ausstattungsstandards für Typ 33.2.1-33.2.4	148
33.2	Schweineeställe	
33.2.1	Ferkelaufzuchtställe	149
33.2.2	Mastschweineeställe	149
33.2.3	Zuchtschweineeställe (Deck-, Warte- und Abferkelbereich).....	149
33.2.4	Abferkelstall als Einzelgebäude.....	149
	Ausstattungsstandards für Typ 33.3.1-33.3.4	150
33.3	Geflügelställe	
33.3.1	Mastgeflügel, Bodenhaltung (Hähnchen, Puten, Gänse)	151
33.3.2	Legehennen, Bodenhaltung	151
33.3.3	Legehennen, Volierenhaltung	151
33.3.4	Legehennen, Käfighaltung.....	151
	Ausstattungsstandards für Typ 33.4.1-33.4.4	152
33.4	Landwirtschaftliche Mehrzweckhallen, Scheunen	
33.4.1	Landwirtschaftliche Mehrzweckhallen	153
33.4.2	Scheunen ohne Stallteil.....	153

¹ Die Gebäudetypen 32.1 bis 33.4.2 wurden durch die Arbeitsgruppe „Landwirtschaftliche NHK 2000“ erarbeitet. Dieser Arbeitsgruppe gehörten je ein Vertreter der Bundesforschungsanstalt für Landwirtschaft, der Hessischen und der Niedersächsischen Landgesellschaft, ein ö.b.V. Sachverständiger, ein Architekt und Vertreter des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen (BMVBW) an (vgl. auch GuG 2001, S. 326).

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D				
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben	stark gehoben
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard	Naturstein
Fenster	Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Rollläden, Isolierverglasung	Aluminium, Sprossenfenster, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung	raumhohe Verglasung, große Schiebeelemente, elektr. Rollläden, Schallschutzverglasung
Dächer	Betondachpfannen (untere Preiskl.), Bitumen-, Kunststofffolienabdichtung, keine Wärmedämmung	Betondachpfannen (gehobene Preiskl.), mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, hoher Wärmedämmstandard	große Anzahl von Oberlichtern, Dachaus- und Dachaufbauten mit hohem Schwierigkeitsgrad, Dachausschnitte in Glas
Sanitär	1 Bad mit WC, Installation auf Putz	1 Bad mit Dusche und Badewanne, Gäste-WC, Installation unter Putz	1-2 Bäder, Gäste-WC	mehrere großzügige Bäder, tlw. Bidet, Whirlpool, Gäste-WC
Innenwandbekleidung der Nassräume	Ölfarbanstrich, Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen (2,00 m)	Fliesen raumhoch, großformatige Fliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung
Bodenbeläge	Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC, Fliesen	Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	Fliesen, Parkett, Betonwerkstein Nassräume: großformatige Fliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung Nassräume: Naturstein
Innentüren	Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen, Stahlzargen	Kunststoff-/ Holz-türblätter, Holzzargen, Glastürausschnitte	Türblätter mit Edelholzfurnier, Glastüren, Holzzargen	massivere Ausführung, Einbruchschutz
Heizung	Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Mehrraum-Warmluftkachelofen, Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung)	Zentralheizung/ Pumpenheizung mit Flachheizkörpern oder Fußbodenheizung, Warmwasserbereitung zentral	Zentralheizung und Fußbodenheizung, Klimaanlage, Solaranlagen
Elektroinstallation	je Raum 1 Lichtauslass und 1-2 Steckdosen, Installation tlw. auf Putz	je Raum 1-2 Lichtauslässe und 2-3 Steckdosen, Installation unter Putz	je Raum mehrere Lichtauslässe und Steckdosen, informationstechnische Anlagen	aufwendige Installation, Sicherheitseinrichtungen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

16%

Gesamtnutzungsdauer

60 - 100 Jahre

Einfamilien - Wohnhäuser, freistehend

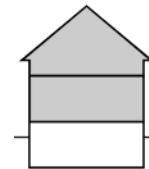
Typ 1.01 - 1.03

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000

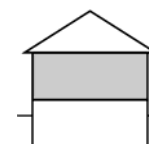
WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"



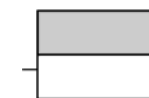
Typ 1.01 Keller-, Erdgeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,85 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	410 - 425	430 - 440	440 - 475	475 - 500	505 - 530	535 - 580	580
mittel	470 - 485	490 - 500	500 - 540	540 - 575	575 - 605	610 - 660	660
gehoben	540 - 560	565 - 580	580 - 625	625 - 660	665 - 700	700 - 760	760
stark gehoben	740 - 765	770 - 785	790 - 850	855 - 900	905 - 955	955 - 1035	1040



Typ 1.02 Keller-, Erdgeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,70 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	340 - 350	355 - 360	365 - 390	390 - 415	415 - 435	440 - 475	475
mittel	385 - 400	400 - 410	415 - 440	445 - 470	470 - 495	500 - 540	540
gehoben	440 - 455	460 - 470	470 - 505	510 - 540	540 - 570	575 - 620	625
stark gehoben	590 - 610	615 - 625	630 - 675	680 - 715	720 - 760	760 - 825	830



Typ 1.03 Keller-, Erdgeschoss, Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	420 - 435	440 - 450	450 - 485	485 - 515	515 - 545	550 - 595	595
mittel	475 - 490	495 - 505	505 - 545	550 - 580	580 - 615	615 - 665	670
gehoben	535 - 555	560 - 570	575 - 615	620 - 650	655 - 690	690 - 750	750
stark gehoben	695 - 720	725 - 740	740 - 800	800 - 850	850 - 895	900 - 975	975

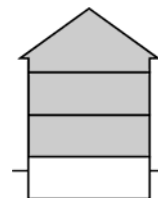
Einfamilien - Wohnhäuser, freistehend

Typ 1.11 - 1.13

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

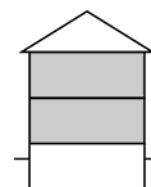
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"



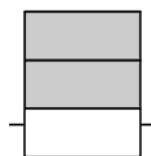
Typ 1.11 Keller-, Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	445 - 460	465 - 475	475 - 505	510 - 540	545 - 575	575 - 625	625
mittel	515 - 530	535 - 545	550 - 585	590 - 625	630 - 660	660 - 720	720
gehoben	615 - 640	640 - 655	655 - 700	705 - 750	750 - 790	790 - 865	865
stark gehoben	780 - 810	810 - 830	835 - 890	895 - 950	955 - 1000	1005 - 1095	1100



Typ 1.12 Keller-, Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	400 - 415	420 - 425	430 - 455	460 - 485	490 - 515	515 - 560	565
mittel	465 - 480	480 - 490	490 - 525	530 - 565	565 - 595	595 - 645	650
gehoben	555 - 575	580 - 590	590 - 635	635 - 675	675 - 715	715 - 775	780
stark gehoben	705 - 730	730 - 745	750 - 800	805 - 855	860 - 900	905 - 985	990



Typ 1.13 Keller-, Erd-, Obergeschoss, Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	435 - 450	455 - 465	470 - 495	500 - 530	535 - 560	565 - 610	615
mittel	505 - 520	525 - 535	535 - 575	575 - 615	615 - 645	650 - 705	705
gehoben	605 - 625	630 - 640	645 - 685	690 - 735	735 - 775	775 - 845	850
stark gehoben	765 - 795	795 - 810	815 - 875	875 - 930	935 - 980	985 - 1070	1075

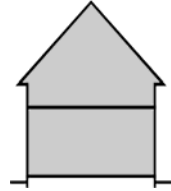
Einfamilien - Wohnhäuser, freistehend

Typ 1.21 - 1.23

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

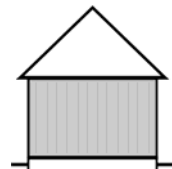
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"



Typ 1.21 Erdgeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	490 - 510	510 - 520	525 - 565	570 - 600	600 - 635	635 - 690	690
mittel	555 - 580	580 - 590	590 - 640	640 - 675	680 - 715	715 - 780	780
gehoben	665 - 690	695 - 710	710 - 765	770 - 810	815 - 860	865 - 935	940
stark gehoben	905 - 940	945 - 960	965 - 1040	1045 - 1105	1110 - 1165	1170 - 1270	1275



Typ 1.22 Erdgeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,70 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	375 - 390	395 - 400	405 - 430	435 - 455	460 - 485	490 - 525	530
mittel	435 - 450	450 - 460	465 - 495	500 - 525	525 - 560	565 - 605	610
gehoben	520 - 535	540 - 555	560 - 595	600 - 630	635 - 675	675 - 730	730
stark gehoben	685 - 710	710 - 725	730 - 780	785 - 830	830 - 885	885 - 955	960



Typ 1.23 Erdgeschoss, Flachdach, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,05 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	615 - 640	645 - 650	655 - 710	710 - 755	755 - 795	795 - 865	870
mittel	705 - 735	735 - 750	755 - 820	820 - 865	870 - 910	915 - 990	995
gehoben	835 - 870	870 - 890	890 - 965	965 - 1020	1025 - 1075	1080 - 1175	1175
stark gehoben	1065 - 1115	1120 - 1140	1140 - 1235	1235 - 1305	1310 - 1385	1385 - 1505	1505

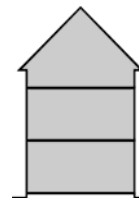
Einfamilien - Wohnhäuser, freistehend

Typ 1.31 - 1.33

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

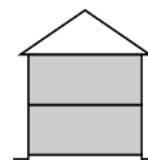
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"



Typ 1.31 Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	475 - 490	495 - 500	505 - 540	545 - 580	580 - 615	615 - 665	670
mittel	550 - 565	570 - 580	580 - 625	630 - 665	665 - 705	705 - 765	765
gehoben	655 - 680	680 - 695	695 - 750	750 - 800	800 - 845	850 - 920	920
stark gehoben	835 - 860	865 - 880	885 - 950	955 - 1010	1015 - 1075	1075 - 1165	1170



Typ 1.32 Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,85 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	410 - 425	430 - 445	445 - 480	480 - 505	510 - 535	540 - 585	585
mittel	475 - 490	495 - 510	515 - 550	555 - 585	590 - 620	620 - 670	675
gehoben	570 - 590	595 - 615	615 - 660	665 - 700	705 - 740	745 - 805	810
stark gehoben	725 - 755	755 - 780	780 - 835	840 - 890	895 - 940	945 - 1020	1025



Typ 1.33 Erd-, Obergeschoss, Flachdach, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,05 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	495 - 515	515 - 525	525 - 565	570 - 600	605 - 635	640 - 695	695
mittel	570 - 590	595 - 605	610 - 650	655 - 690	695 - 730	735 - 795	800
gehoben	680 - 710	710 - 725	730 - 780	785 - 830	835 - 880	880 - 960	960
stark gehoben	865 - 900	905 - 920	925 - 990	995 - 1050	1055 - 1115	1120 - 1215	1215

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D		
Kostengruppe	einfach	mittel
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, mittlerer Wärmedämmstandard
Fenster	Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Rollläden, Isolierverglasung
Dächer	Betondachpfannen (untere Preisklasse), Bitumen-, Kunststoff-folienabdichtung	Betondachpfannen (gehobene Preisklasse), mittlerer Wärmedämmstandard
Sanitär	1 Bad mit WC, Gäste- WC, Installation tlw. auf Putz	1-2 Bäder, Gäste-WC, Installation unter Putz
Innenwandbekleidung der Nassräume	Ölfarbanstrich, Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen (2,00 m)
Bodenbeläge	Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preisklasse) Nassräume: PVC, Fliesen	Teppich, PVC, Fliesen, Parkett, Linoleum (mittlere Preisklasse) Nassräume: Fliesen
Innentüren	Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen, Stahlzargen	Kunststoff-/ Holztürblätter, Holzzargen, Glastürausschnitte
Heizung	Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Zentralheizung, Warmwasserbereitung (zentral)
Elektroinstallation	je Raum 1 Lichtauslass und 1-2 Steckdosen, Installation tlw. auf Putz	je Raum 1 - 2 Lichtauslässe und 2 - 3 Steckdosen, Installation unter Putz

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

14%

Gesamtnutzungsdauer

60 - 100 Jahre

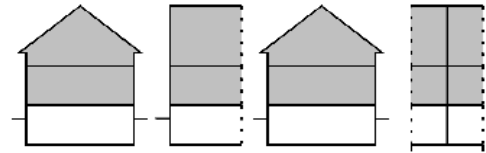
Einfamilien - Reihenhäuser

Typ 2.01 - 2.03

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400
DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

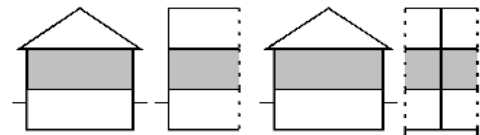
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen
siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"



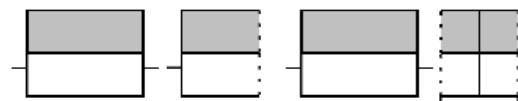
Typ 2.01 Keller-, Erdgeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,85 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	445 - 465	470 - 480	480 - 515	520 - 545	550 - 580	585 - 630	635
Kopfhaus mittel	470 - 495	500 - 510	510 - 550	555 - 580	585 - 620	620 - 670	675
Mittelhaus einfach	440 - 460	465 - 470	475 - 510	510 - 535	540 - 575	575 - 625	625
Mittelhaus mittel	465 - 490	490 - 500	505 - 540	545 - 570	575 - 610	610 - 660	665



Typ 2.02 Keller-, Erdgeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,70 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	405 - 425	425 - 435	440 - 470	475 - 495	500 - 530	530 - 575	580
Kopfhaus mittel	435 - 455	460 - 470	470 - 505	510 - 530	535 - 570	570 - 620	620
Mittelhaus einfach	400 - 420	420 - 430	435 - 465	465 - 490	495 - 520	525 - 570	570
Mittelhaus mittel	430 - 450	455 - 465	465 - 500	500 - 530	530 - 565	565 - 610	615



Typ 2.03 Keller-, Erdgeschoss, Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	455 - 480	480 - 490	495 - 530	535 - 560	565 - 595	600 - 650	650
Kopfhaus mittel	480 - 505	505 - 520	520 - 560	565 - 590	595 - 630	630 - 685	685
Mittelhaus einfach	450 - 475	475 - 485	490 - 525	525 - 555	560 - 590	595 - 640	645
Mittelhaus mittel	475 - 500	500 - 510	515 - 555	560 - 585	585 - 620	625 - 675	680

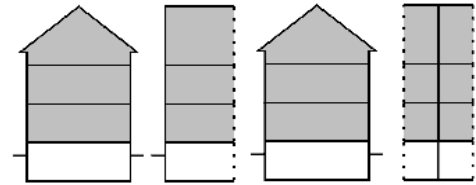
Einfamilien - Reihenhäuser

Typ 2.11 - 2.13

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400
DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

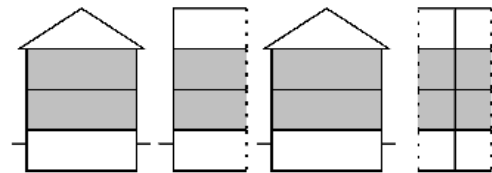
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese
Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"



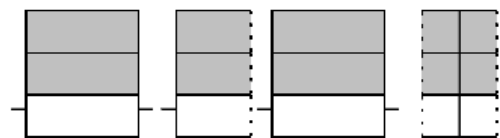
Typ 2.11 Keller-, Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	510 - 535	535 - 550	555 - 595	595 - 625	625 - 665	670 - 725	725
Kopfhaus mittel	530 - 560	565 - 580	580 - 625	625 - 655	655 - 700	700 - 760	760
Mittelhaus einfach	505 - 530	535 - 545	550 - 590	590 - 620	620 - 660	665 - 720	720
Mittelhaus mittel	530 - 560	560 - 575	575 - 620	620 - 650	650 - 695	695 - 755	755



Typ 2.12 Keller-, Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	470 - 495	500 - 510	510 - 550	555 - 580	580 - 620	620 - 670	675
Kopfhaus mittel	490 - 515	515 - 530	530 - 570	575 - 600	600 - 640	645 - 695	700
Mittelhaus einfach	470 - 495	495 - 505	505 - 545	550 - 575	575 - 615	615 - 665	670
Mittelhaus mittel	485 - 510	515 - 525	525 - 565	570 - 595	595 - 635	640 - 690	695



Typ 2.13 Keller-, Erd-, Obergeschoss, Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	515 - 540	540 - 555	560 - 600	605 - 630	630 - 675	675 - 730	735
Kopfhaus mittel	540 - 570	570 - 585	585 - 630	630 - 660	660 - 705	710 - 765	770
Mittelhaus einfach	510 - 535	540 - 550	555 - 595	600 - 625	630 - 670	670 - 725	730
Mittelhaus mittel	535 - 565	570 - 580	580 - 625	625 - 655	655 - 700	705 - 760	765

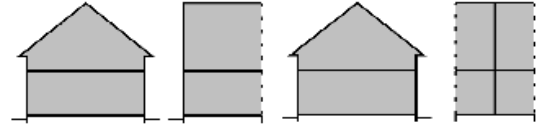
Einfamilien - Reihenhäuser

Typ 2.21 - 2.23

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400
DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

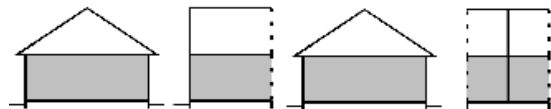
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen
siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"



Typ 2.21 Erdgeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	550 - 580	580 - 595	595 - 640	645 - 670	675 - 720	720 - 780	785
Kopfhaus mittel	585 - 620	620 - 635	635 - 685	685 - 720	720 - 765	770 - 835	840
Mittelhaus einfach	540 - 570	570 - 585	585 - 630	630 - 660	660 - 705	710 - 765	770
Mittelhaus mittel	575 - 605	610 - 625	625 - 670	675 - 705	705 - 780	780 - 820	825



Typ 2.22 Erdgeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,70 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	510 - 535	535 - 550	555 - 595	595 - 625	625 - 665	670 - 725	725
Kopfhaus mittel	555 - 585	585 - 600	600 - 645	650 - 675	680 - 725	725 - 785	790
Mittelhaus einfach	500 - 525	525 - 540	540 - 585	585 - 610	615 - 655	655 - 710	715
Mittelhaus mittel	545 - 575	575 - 590	590 - 635	640 - 665	670 - 710	715 - 775	775



Typ 2.23 Erdgeschoss, Flachdach, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,05 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	575 - 605	610 - 625	625 - 670	675 - 705	705 - 755	755 - 820	825
Kopfhaus mittel	615 - 650	650 - 665	670 - 720	720 - 755	755 - 805	810 - 880	880
Mittelhaus einfach	570 - 600	600 - 615	615 - 660	665 - 695	695 - 740	745 - 805	810
Mittelhaus mittel	610 - 640	645 - 660	660 - 710	715 - 745	750 - 795	800 - 870	870

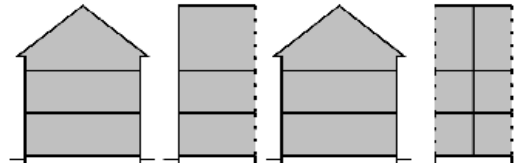
Einfamilien - Reihenhäuser

Typ 2.31 - 2.33

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400
DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

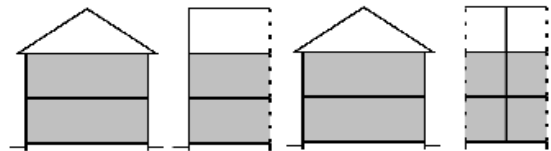
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen
siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"



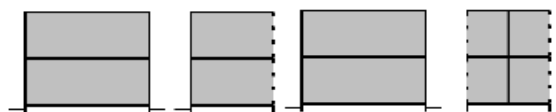
Typ 2.31 Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	540 - 570	575 - 585	590 - 635	635 - 665	665 - 710	710 - 770	775
Kopfhaus mittel	575 - 605	605 - 620	620 - 670	670 - 700	705 - 750	750 - 815	820
Mittelhaus einfach	535 - 565	570 - 580	585 - 625	630 - 655	660 - 705	705 - 765	765
Mittelhaus mittel	570 - 600	600 - 615	615 - 660	665 - 695	695 - 740	745 - 805	810



Typ 2.32 Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,85 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	485 - 510	515 - 525	525 - 570	570 - 595	595 - 635	640 - 690	695
Kopfhaus mittel	510 - 535	535 - 550	555 - 595	595 - 625	625 - 665	670 - 725	725
Mittelhaus einfach	480 - 505	505 - 520	520 - 560	565 - 590	590 - 630	630 - 685	685
Mittelhaus mittel	500 - 525	530 - 540	545 - 585	590 - 615	615 - 655	660 - 715	715



Typ 2.33 Erd-, Obergeschoss, Flachdach, nicht unterkellert

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,05 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
Kopfhaus einfach	585 - 615	615 - 630	635 - 680	685 - 715	715 - 765	765 - 830	835
Kopfhaus mittel	610 - 640	645 - 660	660 - 710	715 - 745	750 - 795	800 - 870	870
Mittelhaus einfach	575 - 605	610 - 625	625 - 670	675 - 705	705 - 755	755 - 820	825
Mittelhaus mittel	605 - 635	635 - 650	655 - 705	705 - 735	740 - 790	790 - 860	860

A U S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard
Fenster	Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtungen, Wärmeschutzverglasung, aufwendige Fensterkonstruktionen
Dächer	Betondachpfannen (untere Preiskl.), Bitumen-, Kunststofffolienabdichtung	Betondachpfannen (gehobene Preisklasse), mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, hoher Wärmedämmstandard
Sanitär	1 Bad mit WC, Installation auf Putz	1 Bad mit WC, Gäste-WC, Installation unter Putz	1 Bad mit Dusche und Badewanne, Gäste-WC
Innenwand- bekleidung der Nassräume	Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch
Bodenbeläge	Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preisklasse) Nassräume: PVC, Fliesen	Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preisklasse) Nassräume: Fliesen	großformatige Fliesen, Parkett, Betonwerkstein, Nassräume: großformatige Fliesen
Innentüren	Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holztürblätter, Stahlzargen	Türblätter mit Edelholzfurnier, Glastüren, Holz zargen
Heizung	Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Mehrraum-Warmluftkachelofen, Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung)	Zentralheizung/ Pumpenheizung mit Flachheizkörpern, Warmwasserbereitung zentral
Elektroinstallation	je Raum 1 Lichtauslass und 1-2 Steckdosen, Installation auf Putz	je Raum 1-2 Lichtauslässe und 2-3 Steckdosen, Installation unter Putz	aufwendige Installation, informationstechnische Anlagen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

14%

Gesamtnutzungsdauer

60 - 80 Jahre

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.11

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

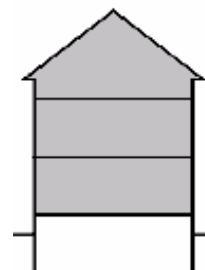
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	- Einspänner			1,05
	- Zweispänner			1,00
	- Dreispänner			0,97
	- Vierspänner			0,95
(D) Wohnungsgröße	von 50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE		1,10
	von 70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE		1,00
	von 135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE		0,85



Typ 3.11 Keller-, Erd-, Obergeschoss, voll ausgebautes Dachgeschoss

KOPFHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	495 - 520	520 - 535	535 - 575	580 - 605	605 - 645	650 - 705	705
mittel	510 - 540	540 - 550	555 - 595	600 - 625	625 - 670	670 - 730	730
gehoben	560 - 590	590 - 605	610 - 655	655 - 685	685 - 735	740 - 800	800

MITTELHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	490 - 515	515 - 530	530 - 570	570 - 595	600 - 640	640 - 695	700
mittel	505 - 530	535 - 545	550 - 590	590 - 620	620 - 660	665 - 720	725
gehoben	555 - 585	585 - 600	600 - 645	650 - 680	680 - 730	730 - 790	795

FREISTEHEND

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	500 - 530	530 - 545	545 - 585	590 - 615	615 - 655	660 - 715	720
mittel	520 - 545	550 - 565	565 - 605	610 - 635	640 - 680	680 - 740	745
gehoben	570 - 600	600 - 615	615 - 665	665 - 700	700 - 745	750 - 810	815

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.12

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

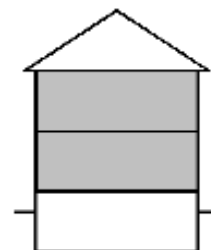
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	- Einspänner			1,05
	- Zweispänner			1,00
	- Dreispänner			0,97
	- Vierspänner			0,95
(D) Wohnungsgröße	von 50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE		1,10
	von 70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE		1,00
	von 135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE		0,85



Typ 3.12 Keller-, Erd-, Obergeschoss, nicht ausgebautes Dachgeschoss

KOPFHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	450 - 475	475 - 490	490 - 525	530 - 550	555 - 590	595 - 640	645
mittel	470 - 490	495 - 505	505 - 545	545 - 570	575 - 610	615 - 665	665
gehoben	515 - 540	540 - 555	555 - 600	600 - 625	630 - 670	675 - 730	735

MITTELHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	445 - 470	470 - 480	485 - 520	520 - 545	550 - 585	585 - 635	635
mittel	465 - 490	490 - 500	505 - 540	545 - 565	570 - 610	615 - 660	660
gehoben	510 - 535	535 - 550	550 - 590	595 - 620	625 - 665	665 - 725	725

FREISTEHEND

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	460 - 485	485 - 495	500 - 535	540 - 560	565 - 600	605 - 655	655
mittel	475 - 500	505 - 515	515 - 555	555 - 580	585 - 620	625 - 675	680
gehoben	520 - 550	550 - 565	565 - 610	610 - 635	640 - 680	685 - 745	745

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.13

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

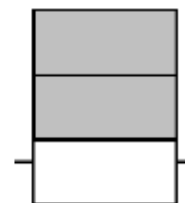
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	- Einspänner		1,05
	- Zweispänner		1,00
	- Dreispänner		0,97
	- Vierspänner		0,95
(D) Wohnungsgröße	von 50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE	1,10
	von 70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE	1,00
	von 135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE	0,85



Typ 3.13 Keller-, Erd-, Obergeschoss, Flachdach

KOPFHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	545 - 585	585 - 610	615 - 655	655 - 715	715
mittel	-	-	560 - 605	605 - 635	635 - 675	680 - 740	740
gehoben	-	-	615 - 665	665 - 700	700 - 745	750 - 810	815

MITTELHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	540 - 575	580 - 605	610 - 650	650 - 705	710
mittel	-	-	555 - 600	600 - 625	630 - 670	675 - 730	735
gehoben	-	-	610 - 655	660 - 690	690 - 740	740 - 805	805

FREISTEHEND

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	555 - 595	595 - 620	625 - 665	670 - 725	730
mittel	-	-	570 - 615	615 - 645	645 - 690	690 - 750	755
gehoben	-	-	625 - 675	675 - 710	710 - 760	760 - 825	825

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.21

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

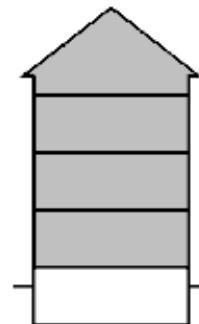
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	- Einspänner			1,05
	- Zweispänner			1,00
	- Dreispänner			0,97
	- Vierspänner			0,95
(D) Wohnungsgröße	von 50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE		1,10
	von 70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE		1,00
	von 135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE		0,85



Typ 3.21 Keller-, Erdgeschoss, 2 Obergeschosse, voll ausgebautes Dachgeschoss

KOPFHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	510 - 540	540 - 550	555 - 595	600 - 625	625 - 670	670 - 730	730
mittel	535 - 565	565 - 580	580 - 625	625 - 655	655 - 705	705 - 765	765
gehoben	580 - 610	615 - 630	630 - 680	680 - 715	715 - 765	765 - 830	830

MITTELHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	505 - 530	535 - 545	550 - 590	590 - 620	620 - 660	665 - 720	725
mittel	530 - 560	560 - 575	575 - 620	620 - 650	650 - 695	700 - 755	760
gehoben	575 - 605	605 - 620	625 - 670	670 - 705	705 - 755	755 - 820	820

FREISTEHEND

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	520 - 545	550 - 560	565 - 605	610 - 635	640 - 680	680 - 740	745
mittel	545 - 575	575 - 590	595 - 635	640 - 670	670 - 715	720 - 780	780
gehoben	590 - 625	625 - 640	640 - 690	695 - 725	730 - 775	780 - 845	845

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.22

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

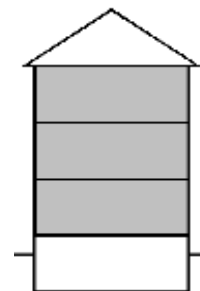
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	- Einspänner			1,05
	- Zweispänner			1,00
	- Dreispänner			0,97
	- Vierspänner			0,95
(D) Wohnungsgröße	von 50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE		1,10
	von 70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE		1,00
	von 135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE		0,85



Typ 3.22 Keller-, Erdgeschoss, 2 Obergeschosse, nicht ausgebautes Dachgeschoss

KOPFHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	470 - 490	495 - 505	505 - 545	545 - 570	575 - 610	615 - 665	665
mittel	490 - 525	525 - 530	530 - 570	575 - 600	600 - 640	645 - 700	700
gehoben	530 - 560	560 - 575	580 - 620	625 - 650	655 - 700	700 - 760	760

MITTELHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	460 - 485	490 - 500	500 - 540	540 - 565	565 - 605	605 - 655	660
mittel	485 - 510	515 - 525	525 - 565	570 - 590	595 - 635	635 - 690	690
gehoben	525 - 555	555 - 565	570 - 605	615 - 640	645 - 685	690 - 750	750

FREISTEHEND

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	475 - 500	505 - 515	515 - 555	555 - 580	585 - 620	625 - 675	680
mittel	500 - 525	525 - 540	540 - 580	585 - 610	610 - 650	655 - 710	715
gehoben	540 - 570	570 - 585	585 - 630	635 - 660	665 - 710	710 - 770	775

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.23

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

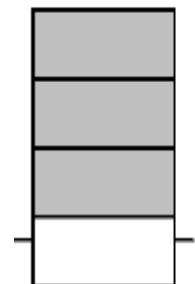
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	- Einspänner			1,05
	- Zweispänner			1,00
	- Dreispänner			0,97
	- Vierspänner			0,95
(D) Wohnungsgröße	von 50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE		1,10
	von 70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE		1,00
	von 135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE		0,85



Typ 3.23 Keller-, Erdgeschoss, 2 Obergeschosse, Flachdach

KOPFHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	560 - 605	605 - 635	635 - 675	680 - 740	740
mittel	-	-	590 - 635	635 - 665	670 - 715	715 - 775	780
gehoben	-	-	640 - 690	690 - 725	725 - 775	775 - 840	845

MITTELHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	555 - 600	600 - 625	630 - 675	675 - 730	735
mittel	-	-	585 - 630	630 - 660	660 - 710	710 - 770	770
gehoben	-	-	635 - 680	680 - 715	720 - 765	770 - 830	835

FREISTEHEND

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	570 - 615	615 - 645	645 - 690	690 - 750	755
mittel	-	-	600 - 645	650 - 680	680 - 730	730 - 790	795
gehoben	-	-	650 - 705	705 - 735	740 - 790	790 - 855	860

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.32

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

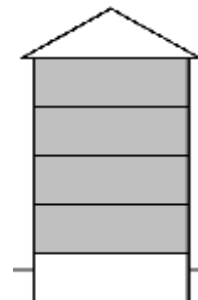
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	- Einspänner			1,05
	- Zweispänner			1,00
	- Dreispänner			0,97
	- Vierspänner			0,95
(D) Wohnungsgröße	von 50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE		1,10
	von 70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE		1,00
	von 135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE		0,85



Typ 3.32 Keller-, Erdgeschoss, 3 Obergeschosse, nicht ausgebautes Dachgeschoss

KOPFHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	480 - 505	505 - 520	520 - 560	560 - 585	590 - 625	630 - 680	685
mittel	505 - 530	530 - 545	545 - 585	590 - 615	615 - 655	660 - 715	720
gehoben	545 - 575	575 - 590	595 - 635	640 - 670	670 - 715	720 - 780	780
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 62				540 - 550	Baujahre 1961 - 1971		

MITTELHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	475 - 500	500 - 510	515 - 555	555 - 580	580 - 620	620 - 675	675
mittel	495 - 525	525 - 535	540 - 580	580 - 610	610 - 650	650 - 710	710
gehoben	540 - 570	575 - 585	590 - 635	635 - 665	665 - 710	715 - 775	775
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 62				535 - 545	Baujahre 1961 - 1971		

FREISTEHEND

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,90 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	490 - 515	515 - 530	530 - 570	570 - 595	600 - 640	640 - 695	700
mittel	510 - 540	540 - 550	555 - 595	600 - 625	625 - 670	670 - 730	730
gehoben	555 - 585	585 - 600	600 - 645	650 - 680	680 - 730	730 - 790	795

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.33

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

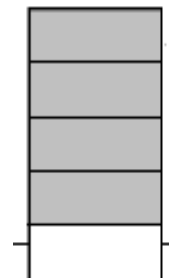
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	- Einspänner			1,05
	- Zweispänner			1,00
	- Dreispänner			0,97
	- Vierspänner			0,95
(D) Wohnungsgröße	von 50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE		1,10
	von 70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE		1,00
	von 135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE		0,85



Typ 3.33 Keller-, Erdgeschoss, 3 Obergeschosse, Flachdach

KOPFHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	570 - 610	615 - 640	640 - 685	685 - 745	750
mittel	-	-	595 - 640	645 - 670	675 - 720	725 - 785	785
gehoben	-	-	645 - 695	700 - 730	735 - 780	785 - 850	850

MITTELHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	560 - 605	605 - 635	635 - 675	680 - 740	740
mittel	-	-	590 - 635	635 - 665	670 - 715	715 - 775	780
gehoben	-	-	640 - 685	690 - 720	725 - 770	775 - 840	840

FREISTEHEND

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	580 - 620	625 - 650	655 - 700	700 - 760	760
mittel	-	-	610 - 655	655 - 685	685 - 735	740 - 800	800
gehoben	-	-	655 - 710	710 - 745	745 - 795	795 - 865	865

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.42

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

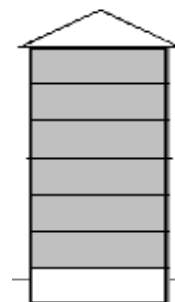
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	- Einspänner			1,05
	- Zweispänner			1,00
	- Dreispänner			0,97
	- Vierspänner			0,95
(D) Wohnungsgröße	von 50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE		1,10
	von 70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE		1,00
	von 135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE		0,85



Typ 3.42 Keller-, Erdgeschoss, 4-5 Obergeschosse, nicht ausgebautes Dachgeschoss

K O P F H A U S

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	530 - 570	570 - 595	600 - 640	640 - 695	700
mittel	-	-	555 - 600	600 - 625	630 - 670	675 - 730	735
gehoben	-	-	605 - 650	650 - 680	685 - 730	735 - 795	795
Großblock- und Plattenbauweise Typ QD 58/60 P 2-11				535 - 545	Baujahre 1959 - 1964		
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 62 P 2-11				530 - 540	Baujahre 1961 - 1971		

M I T T E L H A U S

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	525 - 565	565 - 590	595 - 630	635 - 685	690
mittel	-	-	550 - 590	595 - 620	625 - 665	665 - 725	725
gehoben	-	-	600 - 645	645 - 675	680 - 725	730 - 790	790
Großblock- und Plattenbauweise Typ QD 58/60 P 2-11				530 - 545	Baujahre 1959 - 1964		
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 62 P 2-11				525 - 535	Baujahre 1961 - 1971		

F R E I S T E H E N D

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	540 - 580	580 - 610	610 - 650	650 - 710	710
mittel	-	-	565 - 610	610 - 640	640 - 680	685 - 745	745
gehoben	-	-	615 - 660	660 - 690	695 - 740	745 - 805	810

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.53

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

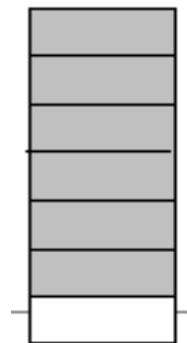
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	-	Einspänner		1,05	
	-	Zweispänner		1,00	
	-	Dreispänner		0,97	
	-	Vierspänner		0,95	
(D) Wohnungsgröße	von	50 m ² BGF/ WE	=	35 m ² WF/ WE	1,10
	von	70 m ² BGF/ WE	=	50 m ² WF/ WE	1,00
	von	135 m ² BGF/ WE	=	100 m ² WF/ WE	0,85



Typ 3.53 Keller-, Erdgeschoss, 5 Obergeschosse, Flachdach

KOPFHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,00 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	575 - 615	620 - 645	650 - 690	695 - 755	755
mittel	-	-	600 - 645	650 - 680	680 - 730	730 - 790	795
gehoben	-	-	650 - 705	705 - 735	740 - 790	790 - 855	860
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 65				585 - 595	Baujahre 1969 - 1974		
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 66 P 2-6				585 - 590	Baujahre 1968 - 1975		

MITTELHAUS

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,00 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	570 - 610	615 - 640	640 - 685	685 - 745	750
mittel	-	-	595 - 640	645 - 670	675 - 720	725 - 785	785
gehoben	-	-	645 - 690	695 - 730	730 - 780	780 - 845	850
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 65				575 - 580	Baujahre 1969 - 1974		
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 66 P 2-6				580 - 585	Baujahre 1968 - 1975		

FREISTEHEND

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,00 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	585 - 625	630 - 655	660 - 705	710 - 765	770
mittel	-	-	615 - 660	660 - 690	695 - 740	745 - 805	810
gehoben	-	-	665 - 715	720 - 750	750 - 800	805 - 870	875

Mehrfamilien - Wohnhäuser

Typ 3.73

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

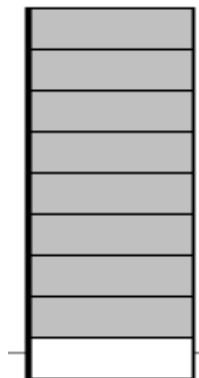
NHK 2000 WERTR

Ausstattungsstandards, Baunebenkosten und Gesamtnutzungsdauer für diese Gebäudetypen siehe Tabelle "Ausstattungsstandards"

KORREKTURFAKTOREN

bezüglich der Grundrissart und der durchschnittlichen Wohnungsgröße

(C) Grundrissart	-	Einspänner		1,05
	-	Zweispänner		1,00
	-	Dreispänner		0,97
	-	Vierspänner		0,95
(D) Wohnungsgröße	von	50 m ² BGF/ WE	= 35 m ² WF/ WE	1,10
	von	70 m ² BGF/ WE	= 50 m ² WF/ WE	1,00
	von	135 m ² BGF/ WE	= 100 m ² WF/ WE	0,85



Typ 3.73 Keller-, Erdgeschoss, 7-10 Obergeschosse, Flachdach

K O P F H A U S

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,00 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	595 - 640	645 - 670	675 - 720	725 - 785	785
mittel	-	-	625 - 675	675 - 710	710 - 760	760 - 825	825
gehoben	-	-	680 - 730	735 - 765	770 - 820	825 - 890	895
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 66 P 2-11				565 - 570	Baujahre 1973 - 1975		

M I T T E L H A U S

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,00 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	590 - 635	635 - 665	670 - 715	715 - 775	780
mittel	-	-	620 - 670	670 - 705	705 - 750	755 - 815	820
gehoben	-	-	670 - 725	725 - 760	760 - 810	815 - 880	885
Großblock- und Plattenbauweise Typ IW 66 P 2-11				565 - 575	Baujahre 1973 - 1975		

F R E I S T E H E N D

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,00 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	605 - 650	655 - 685	685 - 735	735 - 795	800
mittel	-	-	640 - 685	690 - 720	725 - 770	775 - 840	840
gehoben	-	-	690 - 745	745 - 780	780 - 835	835 - 905	910

GEMISCHT GENUTZTE WOHN- UND GESCHÄFTSHÄUSER
mit im Mittel $\frac{1}{3}$ Gewerbefläche und $\frac{2}{3}$ Wohnfläche

TYP 4

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard
Fenster	Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung, aufwendige Fensterkonstruktion
Dächer	Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststofffolienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, Gasbetonfertigteile, Stegzementdielen, hoher Wärmedämmstandard
Sanitär	1 Bad mit WC, Installation auf Putz	1 Bad mit WC, separates Gäste-WC, Installation unter Putz	1 - 2 Bäder
Innenwand- bekleidung der Nassräume	Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch
Bodenbeläge	Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC	Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	großformatige Fliesen, Parkett, Betonwerkstein, aufwendige Verlegung Nassräume: beschichtete Sonderfliesen, großformatige Fliesen
Innentüren	Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holztürblätter, Stahlzargen	beschichtete oder furnierte Türblätter, Glastüren, Holzzargen
Heizung	Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Mehrraum-Warmluftkachelofen, Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung)	Zentralheizung/Pumpenheizung mit Flachheizkörpern, Klima- oder Lüftungsanlage, Warmwasserbereitung zentral
Elektroinstallation	je Raum 1 Lichtauslass und 1 - 2 Steckdosen, Installation auf Putz	je Raum 1 Lichtauslass und 2 - 3 Steckdosen, Blitzschutz, Installation unter Putz	aufwendige Installation, Sicherheitseinrichtungen, Solaranlage, informationstechnische Anlagen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

14%

Gesamtnutzungsdauer:

60 - 80 Jahre

Gemischt genutzte Wohn- und Geschäftshäuser

Typ 4

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 4 3- bis 4-geschossig, unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,10 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	530 - 550	555 - 565	570 - 610	615 - 650	650 - 685	690 - 745	750
mittel	770 - 800	805 - 825	825 - 890	895 - 945	945 - 1000	1000 - 1085	1085
gehoben	-	-	-	1170 - 1235	1240 - 1305	1310 - 1420	1425

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D					
Kostengruppe		einfach	mittel	gehoben	stark gehoben
F a s s a d e	Skelett-, Fachwerk-, Rahmen- bau	einfache Wände, Holz-, Blech-, Faserzement- bekleidung	Leichtbetonwände mit Wärmedämmung, Beton- Sandwich-Elemente, Ausfachung 12 bis 25 cm	Schwerbetonplatten, Verblendmauerwerk, Spaltklinker, Ausfachung bis 30 cm	Glasverkleidung, Ausfachung über 30 cm
	Massivbau	Mauerwerk mit Putz oder mit Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbund- system, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard	Naturstein
Fenster		Holz, Einfachverglasung	Holz, Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung	raumhohe Verglasung, große Schiebeelemente, elektr. Rollläden, Schallschutzverglasung
Dächer		Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststoff- folienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, hoher Wärmedämmstandard	große Anzahl von Oberlichtern, Dachaus- und Dachaufbauten mit hohem Schwierigkeitsgrad, Dachausschnitte in Glas
Sanitär		einfache und wenige Toilettenräume, Installation auf Putz	ausreichende Anzahl von Toilettenräumen, Installation unter Putz	Toilettenräume in guter Ausstattung	großzügige Toilettenanla- gen mit Sanitäreinrichtun- gen, gehobener Standard
Innenwand- bekleidung der Nassräume		Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch	Naturstein, aufwendige Verlegung
Bodenbeläge		Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC	Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	großformatige Fliesen, Parkett, Betonwerkstein Nassräume: großformatige Fliesen, beschichtete Sonderfliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung Nassräume: Naturstein
Innentüren		Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holztürblätter, Stahlzargen	Türblätter mit Edelholz furnier, Glastüren, Holzzargen	massive Ausführung, Einbruchschutz, rollstuhl- gerechte Bedienung, Automatiktüren
Heizung		Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung)	Zentralheizung/Pumpen- heizung mit Flachheiz- körpern, Warmwasser- bereitung zentral	Fußbodenheizung, Klima- und sonstige raumluft- technische Anlagen
Elektro- installation		je Raum 1 Lichtauslass und 1 - 2 Steckdosen, Installation auf Putz	je Raum 1 - 2 Lichtauslässe und 2 - 3 Steckdosen, informationstechnische Anlagen, Installation auf Putz	je Raum mehrere Lichtauslässe und Steck- dosen, Fensterbankkanal mit EDV-Verkabelung	aufwendige Installation, Sicherheitseinrichtungen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

Verwaltungsgebäude Typ 5.1	14%
Verwaltungsgebäude Typ 5.2	15%
Verwaltungsgebäude Typ 5.3	17%
Gesamtnutzungsdauer:	50 - 80 Jahre

Verwaltungsgebäude

Typ 5.1 - 5.3

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000

WERTR

Typ 5.1 1- bis 2-geschossig, nicht unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ²							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	745 - 805	805 - 850	855 - 900	905 - 980	985
mittel	-	-	875 - 940	940 - 1000	1000 - 1055	1055 - 1145	1150
gehoben	-	-	1070 - 1150	1155 - 1225	1225 - 1290	1295 - 1405	1405

Typ 5.2 2- bis 5-geschossig, unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,40 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	890 - 955	955 - 1015	1015 - 1070	1075 - 1165	1165
mittel	985 - 1025	1025 - 1050	1055 - 1135	1135 - 1205	1210 - 1275	1275 - 1385	1385
gehoben	1185 - 1235	1240 - 1265	1270 - 1365	1370 - 1450	1455 - 1535	1540 - 1670	1670
stark gehoben	-	-	-	1620 - 1715	1720 - 1815	1815 - 1975	1975

Typ 5.3 6- und mehrgeschossig, unterkellert, Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,40 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
mittel	-	-	1345 - 1450	1450 - 1540	1540 - 1630	1630 - 1770	1770
gehoben	-	-	1680 - 1810	1810 - 1920	1920 - 2030	2030 - 2205	2210
stark gehoben	-	-	-	-	2275 - 2405	2405 - 2615	2615

A U S T A T T U N G S S T A N D A R D				
Kostengruppe		mittel	gehoben	stark gehoben
F a s s a d e	Skelett-, Fachwerk-, Rahmen- bau	Leichtbetonwände mit Wärmedämmung, Beton- Sandwich-Elemente, Ausfachung 12 bis 25 cm	Schwerbetonplatten, Verblendmauerwerk, Spaltklinker, Ausfachung bis 30 cm	Glasverkleidung, Ausfachung über 30 cm
	Massivbau	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard	Naturstein
Fenster		Holz/Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung	raumhohe Verglasung, große Schiebeelemente, elektr. Roll- läden, Schallschutzverglasung
Dächer		Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, hoher Wärmedämmstandard	große Anzahl von Oberlichtern, Dachaus- und Dachaufbauten mit hohem Schwierigkeitsgrad, Dachausschnitte in Glas
Sanitär		ausreichende Anzahl von Toilettenräumen, Installation unter Putz	Toilettenräume in guter Ausstattung	großzügige Toilettenanlagen mit Sanitäreinrichtungen, gehobener Standard
Innenwand- bekleidung der Nassräume		Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch	Naturstein, aufwendige Verlegung
Bodenbeläge		Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	großformatige Fliesen, Parkett, Betonwerkstein Nassräume: großformatige Fliesen, beschichtete Sonderfliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung Nassräume: Naturstein
Innentüren		Kunststoff-/ Holztürblätter, Stahlzargen	Türblätter mit Edelholzfurnier, Glastüren, Holzzargen	massivere Ausführung, Einbruchschutz, rollstuhlgerechte Bedienung, Automatiktüren
Heizung		Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung), Boiler für Warmwasser	Zentralheizung/ Pumpenheizung mit Flachheizkörpern, Warmwasserbereitung zentral	Fußbodenheizung, Klima- und sonstige raumlufttechnische Anlagen
Elektro- installation		je Raum 1 - 2 Lichtauslässe und 2 - 3 Steckdosen, informationstechnische Anlagen, Installation unter Putz	je Raum mehrere Lichtauslässe und Steckdosen, Fensterbankkanal mit EDV-Verkabelung	aufwendige Installation, Sicherheitseinrichtungen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

Bankgebäude 18%
Gerichtsgebäude 16%

Gesamtnutzungsdauer:

Bankgebäude 50 - 80 Jahre
Gerichtsgebäude 60 - 80 Jahre

Bank- und Gerichtsgebäude

Typ 6 - 7

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000
WERTR

Typ 6 **BANKGEBÄUDE**
2- bis 6-geschossig, unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,40 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
mittel	-	-	1410 - 1520	1525 - 1610	1615 - 1705	1705 - 1855	1855
gehoben	-	-	1625 - 1750	1755 - 1810	1815 - 1965	1965 - 2135	2135
stark gehoben	-	-	-	-	2955 - 3120	3120 - 3390	3395

Typ 7 **GERICHTSGEBÄUDE**
2- bis 6-geschossig, unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,50 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
mittel	1075 - 1120	1125 - 1150	1155 - 1240	1245 - 1320	1320 - 1395	1395 - 1515	1515
gehoben	1260 - 1315	1315 - 1345	1350 - 1455	1455 - 1545	1545 - 1630	1635 - 1775	1775

GEMEINDE- UND VERANSTALTUNGSZENTREN,
BÜRGERHÄUSER, SAALBAUTEN, VEREINS- UND
JUGENDHEIME, TAGESSTÄTTEN

TYP 8 - 10

AUSSTATTUNGSSTANDARD				
Kostengruppe		einfach	mittel	gehoben
F a s s a d e	Skelett-, Fachwerk-, Rahmen- bau	einfache Wände, Holz-, Blech-, Faserzementbekleidung	Leichtbetonwände mit Wärmedämmung, Beton- Sandwich-Elemente, Ausfachung 12 bis 25 cm	Schwerbetonplatten, Verblendmauerwerk, Spaltklinker, Ausfachung bis 30 cm
	Massivbau	Mauerwerk mit Putz oder mit Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglatt- strich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, hoher Wärmedämmstandard
Fenster		Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung
Dächer		Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststofffolienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, hoher Wärmedämmstandard
Sanitär		einfache und wenige Toilettenräume, Installation auf Putz	ausreichende Anzahl von Toilettenräumen, Installation unter Putz	großzügige Toilettenräume in guter Ausstattung
Innenwand- bekleidung der Nassräume		Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch
Bodenbeläge		Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC	Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	großformatige Fliesen, Parkett, Betonwerkstein Nassräume: großformatige Fliesen, beschichtete Sonderfliesen
Innentüren		Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holztürblätter, Stahlzargen	Türblätter mit Edelholzfurnier, Glastüren, Holzzargen
Heizung		Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung)	Zentralheizung/ Pumpenheizung mit Flachheizkörpern, Klima- oder Lüftungsanlage, Warmwasserbereitung zentral
Elektro- installation		je Raum 1 Lichtauslass und 1 - 2 Steckdosen, Installation auf Putz	je Raum 1 - 2 Lichtauslässe und 2 - 3 Steckdosen, informations- technische Anlagen, Installation unter Putz	aufwendige Installation, Sicherheitseinrichtungen, Solaranlage

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

Gemeindezentren, Bürgerhäuser	16%
Saalbauten, Veranstaltungszentren	18%
Vereins-, Jugendheime, Tagesstätten	16%
Gesamtnutzungsdauer:	
Gemeindezentren, Bürgerhäuser	40 - 80 Jahre
Saalbauten, Veranstaltungszentren	60 - 80 Jahre
Vereins-, Jugendheime, Tagesstätten	40 - 80 Jahre

Gemeinde- und Veranstaltungszentren, Vereins- und Jugendheime

Typ 8 - 10

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 8 GEMEINDEZENTREN, BÜRGERHÄUSER
1- bis 3-geschossig, unterkellert bzw. teilunterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,55 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	915 - 985	990 - 1050	1050 - 1105	1110 - 1205	1205
mittel	-	-	1010 - 1090	1090 - 1155	1160 - 1220	1225 - 1330	1330
gehoben	-	-	1160 - 1245	1250 - 1325	1325 - 1400	1400 - 1520	1525

Typ 9 SAALBAUTEN, VERANSTALTUNGSZENTREN
1- bis 3-geschossig, unterkellert bzw. teilunterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,75 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	980 - 1055	1055 - 1120	1125 - 1185	1185 - 1285	1290
mittel	1205 - 1255	1255 - 1285	1290 - 1390	1390 - 1475	1475 - 1560	1560 - 1695	1695
gehoben	-	-	1625 - 1750	1755 - 1860	1860 - 1960	1965 - 2135	2140

Typ 10 VEREINS- UND JUGENDHEIME, TAGESSTÄTTEN
1- bis 2-geschossig, unterkellert bzw. teilunterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,00 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	775 - 835	840 - 885	890 - 940	940 - 1020	1025
mittel	-	-	855 - 925	925 - 980	980 - 1035	1040 - 1125	1130
gehoben	-	-	1000 - 1075	1080 - 1140	1145 - 1210	1210 - 1315	1315

KINDERGÄRTEN, KINDERTAGESSTÄTTEN, SCHULEN,
BERUFSSCHULEN, HOCHSCHULEN, UNIVERSITÄTEN

TYP 11 - 14

A U S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, Holzbekleidung, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, hoher Wärmedämmstandard
Fenster	Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung
Dächer	Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststofffolienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, Gasbetonfertigteile, Stegzementdielen, hoher Wärmedämmstandard
Sanitär	einfache Toilettenanlagen, Installation auf Putz	ausreichende Toilettenanlagen, Duschräume, Installation unter Putz	gut ausgestattete Toilettenanlagen und Duschräume
Innenwand- bekleidung der Nassräume	Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch
Bodenbeläge	Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC	Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	großformatige Fliesen, Parkett, Betonwerkstein Nassräume: großformatige Fliesen, beschichtete Sonderfliesen
Innentüren	Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holz Türblätter, Stahlzargen	beschichtete oder furnierte Türblätter und Zargen, Glasausschnitte, Glastüren
Heizung	Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung), Verbrühschutz *	Zentralheizung, Warmwasserbereitung zentral
Elektroinstallation	je Raum 1 Lichtauslass und 1 - 2 Steckdosen, Fernseh-/ Radioanschluss, Installation auf Putz	je Raum 1 - 2 Lichtauslässe und 2 - 3 Steckdosen, Blitzschutz, Installation unter Putz	je Raum mehrere Lichtauslässe und Steckdosen, informationstechnische Anlagen

* nur bei Kindergärten und Kindertagesstätten

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

Kindergärten, Kindertagesstätten	14%
Schulen	14%
Berufsschulen	15%
Hochschulen, Universitäten	16%

Gesamtnutzungsdauer:

Kindergärten, Kindertagesstätten	50 - 70 Jahre
Schulen und Berufsschulen	50 - 80 Jahre
Hochschulen, Universitäten	60 - 80 Jahre

Kindergärten, Schulen, Hochschulen

Typ 11 - 14

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000

WERTR

Typ 11 **KINDERGÄRTEN, KINDERTAGESSTÄTTEN**
eingeschossig, nicht- bzw. teilunterkellert, Dach geneigt (nicht ausgebaut)
oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,80 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	855 - 920	925 - 980	980 - 1035	1035 - 1125	1125
mittel	-	-	930 - 1000	1005 - 1060	1065 - 1125	1125 - 1220	1225
gehoben	-	-	1185 - 1275	1280 - 1355	1360 - 1435	1435 - 1560	1560

Typ 12 **SCHULEN**
2- bis 3-geschossig, unterkellert, Dach geneigt (nicht ausgebaut) oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,20 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	815 - 845	850 - 870	875 - 940	940 - 1000	1000 - 1055	1055 - 1145	1150
mittel	925 - 960	965 - 990	995 - 1065	1070 - 1135	1135 - 1200	1200 - 1305	1305
gehoben	1005 - 1045	1045 - 1070	1075 - 1155	1160 - 1230	1230 - 1300	1305 - 1415	1415

Typ 13 **BERUFSSCHULEN**
1- bis 3-geschossig, unterkellert bzw. teilunterkellert, Dach geneigt
(nicht ausgebaut) oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,85 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	805 - 835	835 - 855	860 - 925	925 - 985	985 - 1040	1040 - 1130	1130
mittel	925 - 960	965 - 990	990 - 1065	1065 - 1130	1135 - 1195	1200 - 1300	1305
gehoben	1035 - 1080	1080 - 1110	1110 - 1195	1200 - 1270	1270 - 1340	1345 - 1460	1460

Typ 14 **HOCHSCHULEN, UNIVERSITÄTEN**
2- bis 4-geschossig, unterkellert, Dach geneigt (nicht ausgebaut) oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,20 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
mittel	1125 - 1165	1170 - 1200	1205 - 1295	1295 - 1375	1375 - 1455	1455 - 1580	1580
gehoben	1340 - 1395	1395 - 1435	1435 - 1545	1550 - 1640	1645 - 1735	1740 - 1885	1890

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D				
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben	stark gehoben ¹⁾
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, mittlerer Wärmedämmstandard, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich ¹⁾	Verblendmauerwerk, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard, Metallbekleidung ¹⁾	Naturstein
Fenster	Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung	raumhohe Verglasung, große Schiebeelemente, elektr. Rollläden, Schallschutzverglasung
Dächer	Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststoff-folienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, Gasbetonfertigteile, Stegzementdielen, hoher Wärmedämmstandard	große Anzahl von Oberlichtern, Dachaus- und Dachaufbauten mit hohem Schwierigkeitsgrad, Dachausschnitte in Glas
Sanitär	WC und Bäderanlage geschossweise, Waschbecken im Raum, Installation auf Putz	mehrere WCs und Duschbäder je Geschoss, Installation unter Putz	je Raum ein Duschbad mit WC, behindertengerecht ¹⁾ , Verbrühschutz ¹⁾	je Raum ein Duschbad mit WC in guter Ausstattung
Innenwand-bekleidung der Nassräume	Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch, großformatige Fliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung
Bodenbeläge	Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC	Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	großformatige ¹⁾ Fliesen, Parkett, Betonwerkstein Nassräume: großformatige Fliesen, beschichtete Sonderfliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung Nassräume: Naturstein
Innentüren	Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holztürblätter, Stahlzargen	Türblätter mit Edelholzfurnier, Glas-, Automatik-türen, Holzzargen, rollstuhlgerechte Bedienung ¹⁾	massive Ausführung, Einbruchschutz
Heizung	Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Mehrraum-Warmluft-Kachelofen, Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung)	Zentralheizung/ Pumpenheizung mit Flachheizkörpern, Warmwasserbereitung zentral	Fußbodenheizung, Klimaanlage
Elektro-installation	je Raum 1 Lichtauslass und 1 - 2 Steckdosen, Fernseh-/ Radioanschluss (je Geschoss) ²⁾ , Installation auf Putz	je Raum 1 - 2 Lichtauslässe und 2 - 3 Steckdosen, Fernseh- / Radioanschluss, Blitzschutz, Installation unter Putz	je Raum mehrere Lichtauslässe und Steckdosen, informationstechnische Anlagen	aufwendige Installation, Sicherheitseinrichtungen
Sonstige Einbauten	Gemeinschaftsküche ²⁾	Aufzugsanlage, Gemeinschaftseinrichtungen ²⁾ , Einbauküchen ²⁾	Aufzugsanlage, Balkon je Raum, Pantry-Küche ²⁾ , Fitnessraum ²⁾ , zentrale Einrichtungen ¹⁾ , Gemeinschaftsräume ¹⁾ , Therapie- und Gymnastikräume ¹⁾	Aufzugsanlage, Müllschlucker, zentrale Einrichtungen: zusätzlich z.B. Hydrotherapie, Cafe

1) nur Altenwohnheime 2) nur Personal- und Schwesternwohnheime

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

Personal- und Schwesternwohnheime

14%

Altenwohnheime

15%

Gesamtnutzungsdauer:

40 - 80 Jahre

Personal- und Schwesternwohnheime, Altenwohnheime

Typ 15 - 16

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 15 **PERSONAL- UND SCHWESTERNWOHNHEIME**
2- bis 6-geschossig, unterkellert, Dach geneigt (nicht ausgebaut) oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,95 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	630 - 650	655 - 670	675 - 725	730 - 770	770 - 815	815 - 885	885
mittel	775 - 805	810 - 830	830 - 895	895 - 950	950 - 1000	1005 - 1090	1095
gehoben	855 - 890	890 - 910	915 - 985	985 - 1045	1050 - 1105	1110 - 1200	1205

Typ 16 **ALTENWOHNHEIME**
2- bis 4-geschossig, unterkellert, Dach geneigt (nicht ausgebaut) oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,35 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	720 - 750	750 - 770	770 - 830	830 - 880	885 - 930	935 - 1010	1015
mittel	845 - 875	880 - 900	905 - 970	975 - 1030	1035 - 1090	1095 - 1185	1190
gehoben	930 - 970	970 - 995	995 - 1075	1075 - 1140	1140 - 1205	1210 - 1310	1310
stark gehoben	1050 - 1090	1095 - 1120	1125 - 1210	1210 - 1285	1285 - 1355	1360 - 1475	1480

ALLGEMEINE KRANKENHÄUSER
 QUERSCHNITTSDATEN FÜR GESAMTANLAGE

TYP 17

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard
Fenster	Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung
Dächer	Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststofffolienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, Gasbetonfertigteile, Stegzementdielen, hoher Wärmedämmstandard
Sanitär	Toilettenanlage und Duschräume geschossweise, Installation auf Putz	mehrere Toilettenanlagen und Bäder je Geschoss, tlw. Toiletten je Zimmer, Installation unter Putz	tlw. Duscbäder je 1 oder 2 Zimmer
Innenwand- bekleidung der Nassräume	Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch
Bodenbeläge	Holzdielen, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC	PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	Fliesen, Parkett, Betonwerkstein Nassräume: beschichtete Sonderfliesen
Innentüren	Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holztürblätter, Stahlzargen	bessere Ausführung, Glastüren, Holzzargen
Heizung	elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Lufterhitzer, Lufterhitzer mit zentraler Kesselanlage, Sammelheizung, Fernheizung	Sammelheizung mit separater Kesselanlage, Klimaanlage
Elektroinstallation	je Raum 1 Lichtauslass und 1 - 2 Steckdosen, Installation auf Putz	je Raum 1 Lichtauslass und 2 - 5 Steckdosen, Fernseh-/ Radioanschluss, Installation unter Putz	je Raum mehrere Lichtauslässe und Steckdosen, informations-technische Anlagen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

20%

Gesamtnutzungsdauer:

40 - 60 Jahre

Allgemeine Krankenhäuser

Querschnittsdaten für Gesamtanlage

Typ 17

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000

WERTR

Typ 17 2- bis 6-geschossig, unterkellert, Dach geneigt (nicht ausgebaut) oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,10 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	1060 - 1100	1105 - 1130	1135 - 1220	1225 - 1295	1295 - 1370	1370 - 1490	1490
mittel	1355 - 1410	1415 - 1450	1450 - 1565	1565 - 1660	1660 - 1755	1755 - 1905	1910
gehoben	1670 - 1740	1740 - 1785	1785 - 1925	1930 - 2045	2045 - 2160	2160 - 2350	2350

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D				
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben	stark gehoben
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk und Anstrich, einfache Bekleidung, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard	Naturstein
Fenster	Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung	raumhohe Verglasung, große Schiebeelemente, elektr. Rollläden, Schallschutzverglasung
Dächer	Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststoff-folienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, Gasbetonfertigteile, Stegzementdielen, hoher Wärmedämmstandard	große Anzahl von Oberlichtern, Dachaus- und Dachaufbauten mit hohem Schwierigkeitsgrad, Dachausschnitte in Glas
Sanitär	WC und Bäderanlage geschossweise, Waschbecken im Raum, Installation auf Putz	mehrere WCs und Duschbäder je Geschoss, Installation unter Putz	Zimmer mit Duschbad und WC	Zimmer mit Dusch- und Wannenbad und WC, Sanitäreinrichtungen, gehobener Standard
Innenwand-bekleidung der Nassräume	Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch, großformatige Fliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung
Bodenbeläge	Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC	Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	großformatige Fliesen, Betonwerkstein Nassräume: großformatige Fliesen, beschichtete Sonderfliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung Nassräume: Naturstein
Innentüren	Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holz-türblätter, Stahlzargen	Türblätter mit Edelholz-furnier, Glastüren, Holzzargen	massive Ausführung, Stiltüren
Heizung	Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Mehrraum-Warmluft-Kachelofen, Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung)	Zentralheizung/ Pumpenheizung mit Flachheizkörpern, Warmwasserbereitung zentral	Fußbodenheizung, Klimaanlage
Elektroinstalla-tion	je Raum 1 Lichtauslass und 1 - 2 Steckdosen, Fernseh-/ Radioanschluss je Geschoss, Installation auf Putz	je Raum 1 - 2 Lichtauslässe und 2 - 3 Steckdosen, Blitzschutz, je Raum Fernseh- und Radioanschluss, Installation unter Putz	je Raum mehrere Lichtauslässe und Steckdosen, informationstechnische Anlagen	aufwendige Installation, Sicherheitseinrichtungen
Sonstige Einbauten		zentrale Einrichtungen, Gastraum	Aufzugsanlage, Balkon je Raum, Brandmelder, Sprinkler, zentrale Einrichtungen: z. B. Konferenzräume, Schwimmbad, Sauna, zusätzl. Restaurant	Aufzugsanlage, zentrale Einrichtungen: z. B. große Konferenzräume, Ballsäle, Sondereinrichtungen, z. B. Friseur

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

18%

Gesamtnutzungsdauer:

40 - 80 Jahre

Hotels

Typ 18

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 18 2- bis 6-geschossig, unterkellert, Dach geneigt (nicht ausgebaut) oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,40 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	675 - 700	700 - 715	720 - 775	775 - 820	825 - 870	870 - 945	945
mittel	875 - 910	915 - 935	935 - 1010	1010 - 1070	1070 - 1130	1135 - 1230	1235
gehoben	1135 - 1180	1180 - 1210	1215 - 1310	1310 - 1385	1390 - 1465	1470 - 1595	1595
stark gehoben	1395 - 1450	1455 - 1490	1495 - 1610	1610 - 1705	1710 - 1805	1805 - 1965	1965

A U S T A T T U N G S S T A N D A R D				
Kostengruppe		einfach	mittel	gehoben
F a s s a d e	Skelett-, Fachwerk-, Rahmen- bau	einfache Wände, Holz-, Blech-, Faserzementbekleidung	Leichtbetonwände mit Wärmedämmung, Beton- Sandwich-Elemente, Ausfachung 12 bis 25 cm	Schwerbetonplatten, Verblendmauerwerk, Spaltklinker, Ausfachung bis 30 cm
	Massivbau	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Vorhangfassade, Metallbekleidung, hoher Wärmedämmstandard
Fenster		Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung
Dächer		Wellfaserzementendeckung, Blecheindeckung ²⁾ , Bitumen- ²⁾ , Kunststofffolienabdichtung ²⁾	Papp- ¹⁾ , PVC- ¹⁾ , Blechein- deckung ¹⁾ , Betondachpfannen ²⁾ , mittlerer Wärmedämmstandard	Papp- ¹⁾ , PVC- ¹⁾ , Blechein- deckung ¹⁾ , Tondachpfannen ²⁾ , Schiefer- ²⁾ , Metalleindeckung ²⁾ , Gasbetonfertigteile ²⁾ , Stegzementdielen ²⁾ , hoher Wärmedämmstandard
Sanitär		einfache Toilettenanlagen mit Duschmöglichkeit, Installation auf Putz	ausreichende Toilettenanlagen und Duschräume, Installation unter Putz	gut ausgestattete Toiletten- anlagen und Duschräume
Innenwand- bekleidung der Nassräume		Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	raumhohe Fliesen
Bodenbeläge		Beton ¹⁾ oder Asphaltbeton ¹⁾ , oberflächenbehandelt ¹⁾ , Holzdielen ²⁾	Estrich ¹⁾ oder Gussasphalt auf Beton ¹⁾ , Teppichbelag ¹⁾ , PVC ²⁾	flächenstatische Fußbodenkonstruktion ¹⁾ , Spezialteppich mit Gummigranulatauflage ¹⁾ , Schwingboden ²⁾
Innentüren ²⁾		Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-, Holztürblätter, Stahlzargen	bessere Ausführung, Glastüren, Holzzargen
Heizung		Einzelöfen, Lufterhitzer mit Direktbefuerung	Lufterhitzer mit Wärmetauscher mit zentraler Kesselanlage	Luftheizung mit Außenluft- und Umluftregelung, Luftqualitätsregeltechnik
besondere Einbauten			Sauna	Restaurant, große Saunaanlage, Solarium

1) nur Tennishallen 2) nur Turn- und Sporthallen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

14%

Gesamtnutzungsdauer:

30 - 50 Jahre

Tennishallen, Turn- und Sporthallen

Typ 19 - 20

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000
WERTR

Typ 19 T E N N I S H A L L E N
eingeschossig, nicht unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 6,00 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	400 - 430	430 - 455	455 - 480	485 - 525	525
mittel	-	-	470 - 505	510 - 535	540 - 570	570 - 620	620
gehoben	-	-	-	-	620 - 655	655 - 710	715

Typ 20 T U R N - U N D S P O R T H A L L E N
eingeschossig, unterkellert, Dach flach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 7,00 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	760 - 820	820 - 865	870 - 920	920 - 995	1000
mittel	-	-	920 - 990	990 - 1050	1055 - 1110	1115 - 1210	1210
gehoben	-	-	980 - 1055	1060 - 1120	1125 - 1185	1190 - 1290	1290

FUNKTIONSGEBÄUDE FÜR SPORTANLAGEN

TYP 21

A U S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard
Fenster	Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung
Dächer	Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststofffolienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, Gasbetonfertigteile, Stegzementdielen, hoher Wärmedämmstandard
Sanitär	einfache Toilettenanlage, Installation auf Putz	ausreichende Toilettenanlagen, Duschräume, Installation unter Putz	gut ausgestattete Toilettenanlagen und Duschräume
Innenwand- bekleidung der Nassräume	Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch
Bodenbeläge	Holzdielen, Nadelfilz, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC	Teppich, PVC, Fliesen, Linoleum (mittlere Preiskl.) Nassräume: Fliesen	großformatige Fliesen, Parkett, Betonwerkstein Nassräume: beschichtete Sonderfliesen
Innentüren	Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holztürblätter, Stahlzargen	beschichtete oder furnierte Türblätter und Zargen, Glasausschnitte, Glastüren
Heizung	Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser	Zentralheizung mit Radiatoren (Schwerkraftheizung)	Zentralheizung, Warmwasserbereitung zentral
Elektroinstallation	je Raum 1 Lichtauslass und 1 - 2 Steckdosen, Installation auf Putz	je Raum 1 Lichtauslass und 2 - 3 Steckdosen, Blitzschutz, Installation unter Putz	je Raum mehrere Lichtauslässe und Steckdosen, informationstechnische Anlagen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

14%

Gesamtnutzungsdauer:

40 - 60 Jahre

Funktionsgebäude für Sportanlagen

Typ 21

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000
WERTR

Typ 21

1- bis 2-geschossig, nicht unterkellert, Dach geneigt (nicht ausgebaut) oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,30 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	620 - 665	670 - 705	710 - 750	750 - 810	815
mittel	-	-	785 - 845	845 - 895	900 - 950	950 - 1030	1030
gehoben	-	-	1080 - 1165	1165 - 1235	1235 - 1305	1310 - 1420	1420

HALLENBÄDER, KUR- UND HEILBÄDER

TYP 22 - 23

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D					
Kostengruppe		einfach ¹⁾	mittel	gehoben	stark gehoben
F a s s a d e	Skelett-, Fachwerk-, Rahmen-bau	einfache Wände, Holz-, Blech-, Faserzement- bekleidung	Leichtbetonwände mit Wärmedämmung, Beton- Sandwich-Elemente, Ausfachung 12 bis 25 cm	Schwerbetonplatten, Ausfachung bis 30 cm	Verblendmauerwerk, Glasverkleidung, Spaltklinker, Ausfachung über 30 cm
	Massivbau	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärme- dämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard	Naturstein
Fenster		Holz, Einfachverglasung	Holz ¹⁾ , Kunststoff, Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung	raumhohe Verglasung, große Schiebeelemente, elektr. Rollläden, Schallschutzverglasung
Dächer		Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen- , Kunststoff- folienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämm- standard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, Gasbetonfertigteile, Stegzementdielen, hoher Wärmedämmstandard	große Anzahl von Oberlichtern, Dachaus- und Dachaufbauten mit hohem Schwierigkeitsgrad, Dachausschnitte in Glas
Sanitär		einfache Toilettenanlagen und Duschräume, Installation auf Putz	ausreichende Toiletten- anlagen und Duschräume, Installation unter Putz	gut ausgestattete Toilettenanlagen und Duschräume	großzügige Toilettenanla- gen, Sanitäreinrichtungen, gehobener Standard
Innenwand- bekleidung der Nassräume		Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch, großformatige Fliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung
Bodenbeläge		Fliesen, Linoleum, PVC (untere Preiskl.) Nassräume: PVC	PVC, Fliesen, Linoleum (mittl. Preiskl.) Nassräume: Fliesen	großformatige Fliesen, Betonwerkstein Nassräume: großformatige Fliesen, beschichtete Sonderfliesen	Naturstein, aufwendige Verlegung Nassräume: großformatige Fliesen, Naturstein
Innentüren		Füllungstüren, Türblätter und Zargen gestrichen	Kunststoff-/ Holztürblätter, Stahlzargen	bessere Ausführung, Glastüren, Holzzargen	massivere Ausführung, Einbruchschutz, Automatiktüren
Heizung		Lufterhitzer mit Direktbefuerung, elektr. Speicherheizung	Lufterhitzer mit zentraler Kesselanlage bzw. an Kesselanlage des Betriebs angeschlossene Sammel- heizung, Fernheizung	Sammelheizung mit separater Kesselanlage	aufwendige Heiztechnik
besondere Einbauten				Solarien, Massageräume, Sauna, separates Kinderbecken ¹⁾ , Imbiss ¹⁾ , Therapieräume ²⁾	Sprungbecken ¹⁾ , Wellenbad ¹⁾ , Restaurant ¹⁾

1) nur Hallenbäder 2) nur Kur- und Heilbäder

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

Hallenbäder 16%

Kur- u. Heilbäder 18%

Gesamtnutzungsdauer:

Hallenbäder 40 - 70 Jahre

Kur- u. Heilbäder 60 - 80 Jahre

Hallenbäder, Kur- und Heilbäder

Typ 22 - 23

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000
WERTR

Typ 22 **H A L L E N B Ä D E R**
eingeschossig, teilunterkellert, Dach flach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 7,25 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	1055 - 1135	1140 - 1205	1210 - 1275	1275 - 1385	1385
mittel	-	-	1390 - 1500	1505 - 1590	1595 - 1685	1685 - 1830	1835
gehoben	-	-	1540 - 1655	1660 - 1755	1760 - 1860	1860 - 2020	2025
stark gehoben	-	-	-	-	2115 - 2235	2235 - 2430	2430

Typ 23 **K U R - U N D H E I L B Ä D E R**
eingeschossig, teilunterkellert, Dach flach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,20 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
mittel	1930 - 2010	2010 - 2065	2065 - 2225	2230 - 2360	2365 - 2495	2500 - 2715	2720
gehoben	2145 - 2235	2235 - 2290	2295 - 2475	2475 - 2625	2630 - 2775	2780 - 3020	3020
stark gehoben	-	-	-	-	2945 - 3110	3115 - 3380	3385

KIRCHEN, STADT- UND DORFKIRCHE, KAPELLE

TYP 24

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Fassade	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard
Fenster	Holz-Rechteckform, Einfachverglasung	Steingewände, Betonfenster, gotische/ romanische Form, Isolierverglasung, farbige Gläser, Ornamentglas	Bleiverglasung mit Schutzglas, farbige Maßwerkfenster
Dächer	Betondachpfannen ohne Unterdächer und Wärmedämmung	Tondachpfannen, Kunstschiefer	Kupfer-, Schiefer-, Metall-eindeckung auf Verschalung und Wärmedämmung, Dachaufbauten, Dachbekrönung, Biberschwänze
Bodenbeläge	Holzdielen, Fliesen	Betonwerkstein, Sandstein	Marmor, Granit
Innentüren	Holz mit Blechbeschlägen	massive Holztüren aufwendig verarbeitet, Stahlglastüren	Bronzetüren, schmiedeeiserne Türen
Heizung	Warmluftheizung, 1 Ausblasöffnung, Elektroheizung im Gestühl, Nachtspeicherheizung, dezentrale Warmwasserversorgung	Warmluftheizung mit mehreren Ausblasöffnungen, Regelungstechnik, zentrale Warmwasserversorgung	Fußbodenheizung mit Wärmeträgern Wasser, Luft (Hypokaustenheizung) als Kombination mit Warmluftheizung
Elektroinstallation	wenige Lichtauslässe und Steckdosen, 1 Stromkreislauf, Installation auf Putz	ausreichende Lichtauslässe und Steckdosen, mehrere Stromkreisläufe, Installation unter Putz	ausreichende Lichtauslässe und Steckdosen, mehrere Stromkreisläufe mit Kraftstromanschluss, aufwendige Sicherheitsanlagen, Blitzschutz

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

16%

Gesamtnutzungsdauer:

60 - 80 Jahre

Kirchen, Stadt-und Dorfkirche, Kapelle

Typ 24

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000
WERTR

Typ 24 eingeschossig, nicht unterkellert bzw. teilunterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,75 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	765 - 795	795 - 815	815 - 880	880 - 930	935 - 985	990 - 1075	1075
mittel	1040 - 1080	1085 - 1110	1115 - 1200	1200 - 1275	1275 - 1345	1345 - 1465	1465
gehoben	-	-	-	1360 - 1440	1445 - 1525	1525 - 1655	1660

EINKAUFSMÄRKTE, KAUF- UND WARENHÄUSER,
AUSSTELLUNGSGEBÄUDE

TYP 25 - 27

AUSSTATTUNGSSTANDARD				
Kostengruppe		einfach	mittel	gehoben
F a s s a d e	Skelett-, Fachwerk-, Rahmen- bau	einfache Wände, Holz-, Blech-, Faserzementbekleidung	Leichtbetonwände mit Wärmedämmung, Beton- Sandwich-Elemente, Ausfachung 12 bis 25 cm	Schwerbetonplatten, Verblend- mauerwerk, Spaltklinker, Ausfachung bis 30 cm
	Massivbau	Mauerwerk mit Putz oder mit Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämm- verbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämm-standart	Verblendmauerwerk, Metall- bekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard
Fenster		Holz, Stahl, Einfachverglasung	Kunststoff, Holz ¹⁾ , Isolierverglasung	Aluminium, Rollläden, Sonnenschutzvorrichtung, Wärmeschutzverglasung
Dächer		Wellfaserzement-, Blechein- deckung, Bitumen-, Kunststoff- folienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Tondachpfannen, Schiefer-, Metalleindeckung, Gasbetonfertigteile, Stegzementdielen, hoher Wärmedämmstandard
Sanitär		einfache und wenige Toilettenräume, Installation auf Putz	ausreichende Anzahl von Toilettenräumen, Installation unter Putz	großzügige Toilettenräume in guter Ausstattung
Innenwandbeklei- dung der Nassräume		Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch
Bodenbeläge		PVC, Linoleum, Holzdielen Nassräume: PVC	beschichteter Estrich, Gussasphalt Nassräume: Fliesen	Fliesen, Holzpflaster, Betonwerkstein Nassräume: großformatige Fliesen
Heizung		Einzelöfen, elektr. Speicher- heizung, Boiler für Warmwasser	Lufterhitzer, Lufterhitzer mit Anschluss an zentrale Kesselanlage, Fernheizung	Zentralheizung/Pumpenheizung mit Flachheizkörpern, Klima- oder Lüftungsanlage, Warm- wasserbereitung zentral
Elektro- installation		einfache Installation auf Putz	ausreichende Installation unter Putz	aufwendige Installation, Sicherheitseinrichtungen

¹⁾ nur Ausstellungsgebäude

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

Einkaufsmärkte	14%
Kauf- und Warenhäuser	15%
Ausstellungsgebäude	14%

Gesamtnutzungsdauer:

Einkaufsmärkte	30 - 50 Jahre
Kauf- und Warenhäuser	40 - 60 Jahre
Ausstellungsgebäude	30 - 60 Jahre

Einkaufsmärkte, Kauf- und Warenhäuser, Ausstellungsgebäude

Typ 25 - 27

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 25 EINKAUFSMÄRKTE
eingeschossig, nicht unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,20 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	490 - 530	530 - 560	560 - 590	595 - 645	645
mittel	-	-	660 - 710	710 - 750	755 - 810	815 - 865	865
gehoben	-	-	-	-	850 - 895	900 - 975	980

Typ 26 KAUF- UND WARENHÄUSER
3- bis 6-geschossig, unterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,45 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	735 - 765	765 - 785	785 - 845	850 - 895	900 - 950	955 - 1035	1035
mittel	865 - 900	905 - 925	925 - 995	1000 - 1055	1060 - 1120	1120 - 1215	1220
gehoben	1145 - 1190	1195 - 1225	1230 - 1325	1325 - 1410	1410 - 1485	1485 - 1615	1615

Typ 27 AUSSTELLUNGSGEBÄUDE
2- bis 4-geschossig, unterkellert bzw. teilunterkellert, Dach geneigt oder Flachdach

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 4,50 m							
Ausstattungsstandards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
mittel	-	-	1125 - 1210	1210 - 1280	1285 - 1355	1360 - 1475	1475
gehoben	-	-	-	-	1615 - 1705	1705 - 1850	1855

A U S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe		einfach	mittel
F a s s b a u d e	Skelett-, Fachwerk-, Rahmen- bau ¹⁾		Sichtbeton, Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich, einfache Verkleidung
	Massivbau	Betonwände, Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Sichtbeton, Sichtmauerwerk ^{2)/} Mauerwerk ¹⁾ mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich, einfache Verkleidung ¹⁾
Fenster		einfache Metallgitter	begrünte ²⁾ Metallgitter, Glasbausteine
Dächer		Flachdach bzw. Überbauung	befahrbares Flachdach (Dachparkdeck), ungedämmt ²⁾ , Oberflächenentwässerung, begrüntes Flachdach ²⁾ bzw. Überbauung ²⁾
Bodenbeläge		Rohbeton	Rohbeton ¹⁾ , Estrich, Gussasphalt
Installation		Strom- und Wasseranschluss, Installation auf Putz	Sprinkleranlage ²⁾ , Strom- und Wasseranschluss ¹⁾ , Löschwasserleitungen ¹⁾ , Installation auf Putz ¹⁾
besondere Einrichtungen		Treppenhaus	Personenaufzug, Videoüberwachung, Rufanlagen ¹⁾ , Brandmelder ¹⁾ , Beschallung ¹⁾ , Toilettenanlagen ¹⁾ , Rauch- und Wärmeabzugs- anlagen ²⁾ , mechanische Be- und Entlüftungs- anlagen ²⁾

1) nur Parkhäuser 2) nur Tiefgaragen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

Parkhäuser Typ 28.1	10%
Parkhäuser Typ 28.2	11%
Tiefgaragen Typ 29	12%

Gesamtnutzungsdauer:

Parkhäuser Typ 28.1	50 Jahre
Parkhäuser Typ 28.2	50 Jahre
Tiefgaragen Typ 29	50 Jahre bzw. wie Überbauung

Parkhäuser, Tiefgaragen, Kfz- Stellplätze

Typ 28.1 - 28.2, 29

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 28.1 P A R K H Ä U S E R mehrgeschossig, offene Ausführung ohne Lüftungsanlage

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,65 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
mittel	-	-	395 - 425	425 - 450	450 - 475	475 - 515	520

Typ 28.2 P A R K H Ä U S E R mehrgeschossig, geschlossene Ausführung mit Lüftungsanlage

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 2,65 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
mittel	-	-	485 - 520	525 - 555	555 - 585	585 - 635	640

Typ 29 T I E F G A R A G E

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , durchschnittliche Geschosshöhe 3,05 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	425 - 455	460 - 485	485 - 515	515 - 555	560
mittel	-	-	550 - 590	595 - 630	630 - 665	665 - 725	725

Anhang K F Z - S T E L L P L Ä T Z E

Kleingaragen, freistehend	230 - 255	€/ m ² BGF
Kellergaragen	435 - 460	€/ m ² BGF
Carpports	130 - 155	€/ m ² BGF

INDUSTRIEGEBÄUDE, WERKSTÄTTEN
 MIT UND OHNE BÜRO- UND SOZIALTRAKT

TYP 30.1 - 30.2

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D				
Kostengruppe		einfach	mittel	gehoben
F a s s a d e	Skelett-, Fachwerk-, Rahmen- bau	einfache Wände, Holz-, Blech-, Faserzementbekleidung	Leichtbetonwände mit Wärmedämmung, Beton- Sandwich-Elemente, Ausfachung 12 bis 25 cm	Schwerbetonplatten, Ausfachung bis 30 cm
	Massivbau	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard	Verblendmauerwerk, Metallbekleidung, Vorhangfassade, hoher Wärmedämmstandard
Fenster		Holz/Stahl, Einfachverglasung	Kunststoff, Isolierverglasung, Glasbausteine	Aluminium, aufwendige Fensterkonstruktion
Dächer		Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststofffolienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard	Metalleindeckung, hoher Wärmedämmstandard
Bodenbeläge		Rohbeton, Anstrich	Estrich, Gussasphalt, PVC	Betonwerkstein, Verbundpflaster, Klinker
Heizung		Einzelöfen, elektr. Speicherheizung, Boiler für Warmwasser ²⁾	Lufterhitzer, Sammelheizung, Fernheizung	Sammelheizung mit separater Regeltechnik, Luftheizung mit Umluftregelung
Elektro- installation		je Raum 1 Lichtauslass und 1 - 2 Steckdosen, Installation auf Putz	je Raum 1 - 2 Lichtauslässe und 2 - 3 Steckdosen, informationstechnische Anlagen, Installation (tlw. ¹⁾ unter Putz	je Raum mehrere Lichtauslässe und Steckdosen
Sanitär ²⁾		einfache Toilettenanlage, wenige Duschen, Installation auf Putz	ausreichende Toilettenanlagen, mehrere Duschen, Installation tlw. auf Putz	großzügige Toilettenanlagen und Duschräume, Installation unter Putz
Innenwand- bekleidung der Nassräume ²⁾		Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)	Fliesen raumhoch
Sonstige Einbauten ²⁾		Kochmöglichkeit, Spüle	Teeküche	Einbauküche, Aufenthaltsraum

1) ohne Büro- und Sozialtrakt 2) mit Büro- und Sozialtrakt

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

ohne Büro- und Sozialtrakt	12%
mit Büro- und Sozialtrakt	14%

Gesamtnutzungsdauer: 40 - 60 Jahre

Industriegebäude, Werkstätten

Typ 30.1 - 30.2

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000

WERTR

Typ 30.1 ohne Büro- und Sozialtrakt

Kosten des Brutto-Rauminhalts in €/m ³							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	80 - 85	90 - 90	95 - 95	100 - 105	110
mittel	-	-	110 - 120	120 - 125	130 - 130	135 - 145	145
gehoben	-	-	130 - 140	140 - 145	150 - 155	160 - 170	170

Typ 30.2 mit Büro- und Sozialtrakt

Kosten des Brutto-Rauminhalts in €/m ³							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	115 - 120	125 - 125	130 - 135	135 - 145	150
mittel	-	-	150 - 155	160 - 165	170 - 175	180 - 190	195
gehoben	-	-	170 - 180	180 - 190	195 - 205	205 - 220	225

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe		einfach	mittel
F a s s a d e	Skelett-, Fachwerk-, Rahmen- bau	einfache Wände, Holz-, Blech-, Faserzementbekleidung	Leichtbetonwände mit Wärmedämmung, Beton- Sandwich-Elemente, Ausfachung 12 bis 25 cm
	Massivbau	Mauerwerk mit Putz oder Fugenglattstrich und Anstrich	Wärmedämmputz, Wärmedämmverbundsystem, Sichtmauerwerk mit Fugenglattstrich und Anstrich, mittlerer Wärmedämmstandard
Fenster		Holz, Einfachverglasung	Kunststoff, Glasbausteine, Isolierverglasung
Dächer		Wellfaserzement-, Blecheindeckung, Bitumen-, Kunststofffolienabdichtung	Betondachpfannen, mittlerer Wärmedämmstandard
Bodenbeläge		Rohbeton, Anstrich	Estrich, Gussasphalt, Verbundpflaster ohne Unterbau
Heizung ¹⁾		Luftheizung mit Direktbefeuerung	Zentralheizung
Installation		Strom- und Wasseranschluss, Installation auf Putz	Strom- und Wasseranschluss, Installation auf Putz
Sanitär ²⁾		einfache Toilettenanlage, wenige Duschen, Installation auf Putz	ausreichende Toilettenanlagen, mehrere Duschen, Installation tlw. auf Putz
Innenwandbe- kleidung der Nassräume ²⁾		Ölfarbanstrich	Fliesensockel (1,50 m)
Sonstige Einbauten ²⁾		Kochmöglichkeit, Spüle	Teeküche

1) entfällt bei Kaltlager 2) nur bei Warmlager mit Büro- und Sozialtrakt

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

Kaltlager	9%
Warmlager	10%
Warmlager mit Sozialtrakt	11%

Gesamtnutzungsdauer: 40 - 60 Jahre

Lagergebäude

Typ 31.1 - 31.3

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 31.1 KALTLAGER

Kosten des Brutto-Rauminhalts in €/m ³							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	60	65	70	75	80
mittel	-	-	110 - 115	120 - 125	125 - 130	135 - 140	145

Typ 31.2 WARMLAGER

Kosten des Brutto-Rauminhalts in €/m ³							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	75 - 80	80 - 85	85 - 90	90 - 95	100
mittel	-	-	125 - 135	135 - 145	145 - 150	155 - 165	165

Typ 31.3 WARMLAGER MIT BÜRO- UND SOZIALTRAKT

Kosten des Brutto-Rauminhalts in €/m ³							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	120 - 125	125 - 130	135 - 140	140 - 150	155
mittel	-	-	160 - 170	175 - 180	185 - 190	195 - 210	215

REITHALLEN UND PFERDESTÄLLE

TYP 32.1 - 32.2 *

REITHALLEN

TYP 32.1

AUSSTATTUNGSSTANDARD			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Hallenboden	Tretschicht als Schüttung auf gewachsenem Boden	Tretschicht als Schüttung auf Tragschicht aus Lehm	Tretschicht als Schüttung auf Tragschicht aus Schotter und Sand/Lehm- Zwischenschicht
Außenwände	Verbretterung oder Blechverkleidung auf Holztragwerk, Lichtflächen aus Kunststoff-Doppelsteplatten	Stahlblech- Sandwichelemente auf Holz- oder Stahlrahmen, Lichtflächen aus Kunststoff-Doppelsteplatten	Stahlbetonstützen und Ziegelmauerwerk, Holzfenster, Holztüren und Holz Tore
Innenwände		Mauerwerk zwischen Halle und Nebenräumen	Mauerwerk, Putz, Tapete im Reiterstübchen
Dächer	Holzbinder auf Stahl- oder Stahlbetonstützen, Faserzementwellplatten auf Holzpfetten	Stahlblech- Sandwichelemente auf Holz- oder Stahlrahmen	Holzbinder, Pfetten, Sparren, Hartschaumdämmung, Betondachsteine, Tonpfannen
Sanitär	Toiletten, Waschbecken	Toiletten, Waschbecken	Düsenrohrberegnung, Toiletten und Duschanlagen
Heizung	keine	WW-Zentralheizung in Nebenräumen	WW-Zentralheizung in Nebenräumen, Lufterhitzer
Elektroinstallation	Leuchten in Halle und WC	Leuchten in Halle und WC	Leuchten in Halle, WC, Reiterstübchen und Tribüne

PFERDESTÄLLE

TYP 32.2

AUSSTATTUNGSSTANDARD			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Hallenboden	Beton- Verbundsteine mit Einstreu im Tierbereich	Beton mit Einstreu im Tierbereich	Beton mit Gussasphalt und Einstreu im Tierbereich
Außenwände	Brettschalung oder Bohlenbekleidung auf Holztragwerk, Lichtplatten	Mauerwerk oder Blockholzbauweise, Lichtplatten, Holztüren	Hintermauerwerk, Dämmung und Verblendmauerwerk, Holzfenster und Holztüren
Innenwände	Mauerwerk	Mauerwerk und Putz	Mauerwerk, Putz, Anstrich, Fliesen am Waschplatz
Dächer	Holztragwerk, Pappdach oder Bitumenwellplatten	Holz- oder Stahltragwerk, Faserzementwellplatten	Leimholzbinder, Betondachsteine, Tonpfannen, Dämmung
Aufstallung	Abtrennung aus Holz	Holz- Bohlenwände in U-Eisen	Hartholz- Bohlenwände in U-Eisen und Gitteraufsatz aus verzinktem Stahl
Fütterung	Krippen und Selbstränkebecken, Handfütterung	Krippen und Heuraufen, Selbstränkebecken, Handfütterung	Krippen und Heuraufen, Kraftfutterautomat mit individueller Zuteilung und automatischer Zuteilung
Entmistung	Schubkarrenentmistung	Schlepperentmistung	Schubstangen- oder Seilzugentmistung
Lüftung	freie Entlüftung, Windnetze oder senkrechte Verbretterung mit Luftschlitzen in Wänden	freie Lüftung, Zuluftklappen, Abluft durch Lichtkuppelfirst mit Abluftöffnung	Zwangslüftung, Unterdruck, Abluftschächte mit Ventilatoren
Installation	Strom- und Wasseranschluss	Strom- und Wasseranschluss	Strom- und Wasseranschluss, Waschplatz mit Solarium

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

12%

Gesamtnutzungsdauer:

30 Jahre

Reithallen und Pferdeställe

Typ 32.1 - 32.2

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 32.1 REITHALLEN eingeschossig, Dach geneigt
Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 90% / 10%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 5,00 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	155 - 165	170 - 180	180
mittel	170 - 180	185 - 200	200
gehoben	205 - 215	220 - 240	240

Korrektur- faktoren	Gebäudegröße	500 m ²	1,1
	(BGF)	1.000 m ²	1,0
		1.500 m ²	0,95

Typ 32.2 PFERDESTÄLLE eingeschossig, Dach geneigt
(Kennzahl: 15 bis 20 m² BGF/Tier)
Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 70% / 30%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,50 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	240 - 260	260 - 280	280
mittel	345 - 365	370 - 400	400
gehoben	410 - 425	430 - 480	480

Korrektur- faktoren	Gebäudegröße	250 m ²	1,1
	(BGF)	500 m ²	1,0
		750 m ²	0,95

RINDERSTÄLLE

TYP 33.1.1 - 33.1.4 *

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach (mit Einstreu)	mittel (ohne Einstreu)	gehoben (ohne Einstreu)
Bodenplatten und Bodenbeläge	Betonboden	Betonboden, Kunststoffbeschichtung im Melkstand und Milchlagerraum ³⁾⁴⁾	Betonboden mit Gussasphalt, Fliesenbelag im Melkstand und Milchlagerraum ³⁾⁴⁾
Außenwände	Brettschalung auf Holztragwerk, Kunststoff-Windnetze	Holzbohlen auf Holztragwerk, Doppelsteg-Lichtplatten als Licht- und Luftöffnung, Güllekanalwände aus Beton-Schalungssteinen ¹⁾²⁾³⁾	Mauerwerk oder Holz-Blockbohlen, Kunststofffenster, Holztüren, Güllekanalwände aus Stahlbeton ¹⁾²⁾³⁾
Innenwände	Mauerwerk	Mauerwerk mit Anstrich	Mauerwerk mit Fliesenbelag im Melkraum und Milchlagerraum ³⁾⁴⁾
Decken		Holzbalkendecke ³⁾⁴⁾	Stahlbetondecke ³⁾⁴⁾
Dächer	Tragwerk aus Holz mit Außen- und Innenstützen, Eindeckung mit Profilblech oder Bitumenwellplatten	Tragwerk aus stützenfreien Stahlrahmen, Eindeckung mit Faserzementwellplatten	Tragwerk aus stützenfreien Holz-Leimbändern, Eindeckung mit Betondachsteinen oder Tonpfannen, Licht- und Lüftungsfirst regulierbar
baukonstruktive Einbauten	Krippen	Laufgänge ¹⁾²⁾³⁾ und Gruppenbuchten für Mastbullen ²⁾ aus Beton-Spaltenbodenelementen, Krippenschalen aus Polyesterbeton	Laufgänge ¹⁾²⁾³⁾ und Gruppenbuchten für Mastbullen ²⁾ aus Beton-Spaltenbodenelementen, Krippenschalen aus Steinzeug
Aufstallung	Stand-, Buchten- und Boxenabtrennung aus Holz, Fressgitter aus verzinktem Stahlrohr ¹⁾²⁾³⁾	Gummimatten in Liegeboxen ¹⁾²⁾³⁾ und auf Spaltenboden in Mastbullenbuchten ²⁾ , Buchten- und Boxenbügel sowie Fressgitter aus verzinktem Stahlrohr ¹⁾²⁾³⁾	Stall-Matratze oder Wasserbetten in Liegeboxen ²⁾³⁾ , Gummimatten auf Spaltenboden in Mastbullenbuchten ²⁾ , Boxenabtrennungen und Fressgitter aus verzinktem Stahlrohr
Fütterung	Tränkebecken	Tränkeautomat ¹⁾ , Kraftfutter-Abruffütterung ²⁾³⁾ , Tränkewannen ²⁾³⁾	Tränkeautomat ¹⁾ , Kraftfutter-Abruffütterung ²⁾³⁾ , Tränkewannen mit Wasseranwärmung ²⁾³⁾
Entmistung	Schlepperentmistung	Seilzugschieber oder Faltschieber für planbefestigte Laufgänge, Güllepumpe und Rührgerät für Kanäle und Lagerräume	selbstfahrender Dungschieber für planbefestigte Laufgänge, Güllepumpe für Spülverfahren
Lüftung	freie Lüftung, Offenfrontstall	freie Lüftung, Traufe-First, Windnetze mit Jalousien, Licht- und Lüftungsfirst	Zwangslüftung, Unterdruck, Abluftschächte und Ventilatoren
Milchentzug und Lagerung	Parallelmelkstand ³⁾⁴⁾ , Fischgrätenmelkstand ³⁾⁴⁾ , Milchtank ³⁾⁴⁾	Fischgrätenmelkstand mit Abnahmeautomatik, Milchmengenmessung, Tiererkennung, Milchtank mit Kühlung ³⁾⁴⁾	Karussell- oder Tandemmelkstand mit Abnahmeautomatik, Milchmengenmessung, Tiererkennung, Nachtreibhilfe, Milchtank mit Vorkühlung ³⁾⁴⁾

1) nur bei Kälberställen 2) nur bei Rinderställen ohne Melkstand 3) nur bei Milchviehställen mit Melkstand 4) nur bei Melkgebäuden

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

12%

Gesamtnutzungsdauer:

30 Jahre

AUßENANLAGEN

Rauhfutter - Fahrsilo

60 - 100 €/ m³ Nutzraum

Kraftfutter - Hochsilo

170 - 350 €/ m³ Nutzraum

Beton - Güllebehälter

30 - 60 €/ m³ Nutzraum

Rinderställe

Typ 33.1.1 - 33.1.4

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400
DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000
WERTR

Typ 33.1.1 K Ä L B E R S T Ä L L E eingeschossig, ohne Güllekanäle, Dach geneigt
(Kennzahl: 4,00 - 4,50 m² BGF/ Tier)

Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 70% / 30%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	320 - 345	350 - 370	370
mittel	355 - 375	380 - 415	415
gehoben	430 - 440	445 - 500	500

KORREKTUR- FAKTOREN	Gebäudegröße	100 m ²	1,1
	(BGF)	150 m ²	1,0
		250 m ²	0,95
	Unterbau	Güllekanäle (Tiefe 1,00 m)	1,05

Typ 33.1.2 R I N D E R S T Ä L L E eingeschossig, ohne Güllekanäle, Dach geneigt
Jungvieh-, Mastbullen- und Milchviehställe ohne Melkstand
(Kennzahl: 5,00 - 9,00 m² BGF/ Tier)

Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 80% / 20%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,50 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	195 - 205	210 - 225	225
mittel	215 - 225	230 - 250	250
gehoben	255 - 265	270 - 300	300

KORREKTUR- FAKTOREN	Gebäudegröße	500 m ²	1,1
	(BGF)	750 m ²	1,0
		1000 m ²	0,95
	Unterbau	Güllekanäle (Tiefe 1,00 m)	1,2
	Güllelagerraum (Tiefe 2,00 m)	1,4	

Typ 33.1.3 M I L C H V I E H S T Ä L L E eingeschossig, ohne Güllekanäle, Dach geneigt
mit Melkstand und Milchlager
(Kennzahl: 10,00 - 15,00 m² BGF/ Tier)

Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 70% / 30%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,50 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	215 - 225	240 - 250	250
mittel	240 - 255	260 - 280	280
gehoben	285 - 295	300 - 340	340

KORREKTUR- FAKTOREN	Gebäudegröße	1000 m ²	1,1
	(BGF)	1500 m ²	1,0
		2000 m ²	0,95
	Unterbau	Güllekanäle (Tiefe 1,00 m)	1,2
	Güllelagerraum (Tiefe 2,00 m)	1,4	

Typ 33.1.4 M E L K S T A N D eingeschossig, ohne Güllekanäle, Dach geneigt
mit Milchlager und Nebenräumen als Einzelgebäude

Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 60% / 40%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	620 - 675	680 - 720	720
mittel	670 - 735	740 - 800	800
gehoben	825 - 855	860 - 960	960

KORREKTUR- FAKTOREN	Gebäudegröße	200 m ²	1,1
	(BGF)	350 m ²	1,0
		500 m ²	0,95

SCHWEINESTÄLLE

TYP 33.2.1 - 33.2.4 *

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach (mit Einstreu)	mittel (ohne Einstreu)	gehoben (ohne Einstreu)
Bodenplatten und Bodenbeläge	Betonboden	Betonboden der Güllekanäle und der Stall-, Gang- und Nebenflächen mit geschlossener Oberfläche, Estrich mit Wärmedämmung im Tierbereich	Betonboden der Güllekanäle und der Stallflächen mit geschlossener Oberfläche, Estrich mit Wärmedämmung im Tierbereich
Außenwände	Brettschalung auf Holztragwerk, Kunststoff-Windnetze oder Doppelstegplatten	Hintermauerwerk, Innenanstrich, Dämmung, Außenbekleidung aus Holz oder Profillech, Güllekanalwände aus Beton-Schalungssteinen	Hintermauerwerk, Innenputz, Anstrich, Dämmung und Vormauerziegel, Güllekanalwände aus Beton
Innenwände	Mauerwerk	Mauerwerk mit Anstrich, Kunststoffpaneele als Abteiltrennung	Mauerwerk mit Putz und Anstrich oder Fliesenbelag im Tierbereich ³⁾⁴⁾
Dächer	Tragwerk aus Holz mit Holzaußen- und Innenstützen oder Stahlrahmen, Blecheindeckung oder Bitumenwellplatten	Holz-Dachbinder, Eindeckung mit Faserzementwellplatten, Wärmedämmung aus Hartschaumplatten	Holz-Dachbinder, Betondachsteine oder Tonpfannen, Wärmedämmung aus Schaumglas und Beschichtung
baukonstruktive Einbauten	Futtertröge	perforierte Buchtenflächen aus Kunststoffrosten ¹⁾³⁾⁴⁾ , Beton-Spaltenboden ¹⁾²⁾³⁾ , Futtertröge aus Polyesterbeton	perforierte Buchtenflächen aus Kunststoffrosten ¹⁾³⁾⁴⁾ , Beton-Spaltenboden ¹⁾²⁾³⁾ , Gussroste ³⁾⁴⁾ , Futtertröge aus Steinzeug
Aufstallung	Buchtenabtrennung und Einzelstände ³⁾⁴⁾ , aus verzinktem Stahlrohr	Buchtenabtrennungen aus Kunststoff ¹⁾²⁾ , Einzelstände aus verzinktem Stahlrohr ³⁾⁴⁾ , gedämmte Ruhekisten ¹⁾²⁾³⁾	Buchtenabtrennungen aus Betonfertigteilen ¹⁾²⁾ , Einzelstände aus verzinktem Stahlrohr ³⁾⁴⁾ , gedämmte Ruhekisten ¹⁾²⁾³⁾
Fütterung	Beißnippeltränken, Becken-Selbsttränke ³⁾⁴⁾ , Trocken-Futterautomat ¹⁾²⁾³⁾ , Tröge für Handfütterung ³⁾⁴⁾	Beißnippeltränken, Becken-Selbsttränke ³⁾⁴⁾ , Breifutterautomaten mit Futter-Fördersystem ¹⁾²⁾ , Trockenfütterung mit Volumendosierer ³⁾⁴⁾	Becken-Selbsttränken, Flüssigfütterung mit Sensorsteuerung ¹⁾²⁾ , Sauenabruffütterung für Trocken- oder Flüssigfutter ³⁾ , Trogfütterung mit dosierter Futterzuteilung ⁴⁾
Entmistung	Schubstange	Absperrschieber für Staukanäle oder Wannen, Güllerohre, Pumpe	Absperrschieber für Staukanäle oder Wannen, Güllerohre, Pumpe
Lüftung	freie Lüftung, Traufe-First, Windnetze mit Jalousie, Steuerung und Verstelleinrichtung ¹⁾²⁾³⁾ oder Bretter mit Luftschlitzen	Zwangslüftung, Unterdruck, Rieselkanäle oder Porendecke, Abluft mit Ventilatoren, punktförmige Schächte	Zwangslüftung, Gleichdruck, Zu- und Abluftschächte sowie zentraler Abluftschacht mit Ventilatoren für Unterdrucksystem
Heizung	Heizung in Ruhekisten und Betten ¹⁾²⁾³⁾	Gas- oder Elektrostrahler ³⁾⁴⁾ , Gas-Lufterhitzer ¹⁾²⁾³⁾	beheizbare Liegeflächen ³⁾⁴⁾ , WW-Heizung mit Heizrohren in Stallabteilen

1) nur bei Ferkelaufzuchtställen 2) nur bei Mastschweineeställen 3) nur bei Sauenställen 4) nur bei Abferkelställen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

12%

Gesamtnutzungsdauer:

30 Jahre

AUBENANLAGEN

Fertigfutter - Hochsilo

170 - 350 €/ m³ Nutzraum

Beton - Güllebehälter

30 - 60 €/ m³ Nutzraum

Schweineställe

Typ 33.2.1 - 33.2.4

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400
DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 33.2.1 FERKELAUFGUCHTSTÄLLE eingeschossig, ohne Güllekanäle, Dach geneigt
(Kennzahl: 0,45 - 0,65 m² BGF/ Tier)

Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 75% / 25%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs-standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	300 - 325	330 - 350	350
mittel	335 - 355	360 - 390	390
gehoben	405 - 415	420 - 470	470

KORREKTUR-FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	400 m ²	1,1
		600 m ²	1,0
		800 m ²	0,95
	Unterbau	Güllekanäle (Tiefe 0,80 m)	1,2

Typ 33.2.2 MASTSCHWEINESTÄLLE eingeschossig, ohne Güllekanäle, Dach geneigt
(Kennzahl: 0,90 - 1,30 m² BGF/ Tier)

Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 70% / 30%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs-standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	260 - 285	290 - 305	305
mittel	290 - 305	310 - 340	340
gehoben	350 - 360	365 - 410	410

KORREKTUR-FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	500 m ²	1,1
		1000 m ²	1,0
		1500 m ²	0,95
	Unterbau	Güllekanäle (Tiefe 0,80 m) Güllelagerraum (Tiefe 1,50 m)	1,2 1,25

Typ 33.2.3 ZUCHTSCHWEINESTÄLLE eingeschossig, ohne Güllekanäle, Dach geneigt
Deck-, Warte- und Abferkelbereiche
(Kennzahl 4,5 - 5,00 m² BGF /Tier)

Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 65% / 35%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs-standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	325 - 355	360 - 380	380
mittel	365 - 385	390 - 425	425
gehoben	440 - 455	460 - 510	510

KORREKTUR-FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	500 m ²	1,1
		1000 m ²	1,0
		1500 m ²	0,95
	Unterbau	Güllekanäle (Tiefe 0,80 m) Güllelagerraum (Tiefe 1,50 m)	1,1 1,2

Typ 33.2.4 ABFERKELSTÄLLE eingeschossig, ohne Güllekanäle, Dach geneigt
als Einzelgebäude
(Kennzahl 6,30 - 6,50 m² BGF/ Tier)

Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 60% / 40%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs-standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	345 - 375	380 - 405	405
mittel	385 - 410	415 - 450	450
gehoben	465 - 485	490 - 540	540

KORREKTUR-FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	200 m ²	1,1
		400 m ²	1,0
		600 m ²	0,95
	Unterbau	Güllekanäle (Tiefe 0,80 m)	1,1

GEFLÜGELSTÄLLE

TYP 33.3.1 - 33.3.4 *

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Bodenplatten und Bodenbeläge	Betonboden	Betonboden	Betonboden
Außenwände	Brettschalung auf Holztragwerk, Innenbekleidung aus profilierten Alu-Blechen, dazwischen Dämmung aus Mineralwolle	Holzbohlen auf Holztragwerk, Innenbekleidung aus Faserzementplantafeln, dazwischen Dämmung aus Mineralwolle, Doppelsteg-Lichtplatten aus Kunststoff	Mauerwerk mit Innen- und Außenputz bzw. Außen-Verblendung oder Beton-Fertigteile mit Kerndämmung, Kunststofffenster
Innenwände	Mauerwerk	Mauerwerk	Mauerwerk
Dächer	Tragwerk aus Holz, Eindeckung aus Profilblech oder Bitumenwellplatten	Stahlrahmen als Tragwerk, Eindeckung mit Faserzementwellplatten, Wärmedämmung aus Hartschaumplatten	Holz-Dachbinder, Eindeckung aus Betondachsteinen oder Tonpfannen, Wärmedämmung aus Schaumglas und Beschichtung
Aufstallung	Kotkästen aus Holz ²⁾ , Wintergärten als Scharräume, Legenester	Kotkästen aus Metall und Kunststoffrosten ¹⁾ , Legenester mit Austrieb, Eiersammelanlage	Kotkästen aus Metall und Kunststoffrosten ²⁾ , Abrollnester mit Austrieb, Eiersammelanlage, Eierverpackungsanlage
Fütterung	Nippeltränken ²⁾³⁾ , Trogkettenfütterung	Nippeltränken mit Cups, Trogkettenfütterung	Nippeltränken mit Cups, Trogkettenfütterung
Entmistung	Schleppentmistung ¹⁾²⁾	Kotbandentmistung, Längs- und Querförderer ²⁾³⁾⁴⁾	belüftete Kotbandentmistung, Längs- und Querförderer ³⁾⁴⁾
Lüftung	freie Lüftung	Zwangslüftung, Unterdruckverfahren, Zuluftelemente, Abluft mit Ventilatoren, punktförmige Schächte	Zwangslüftung, Gleichdruckverfahren, Zuluftelemente, Abluftschächte mit Ventilatoren sowie zentraler Abluftschacht
Heizung	Gas-Lufterhitzer	Gas-Lufterhitzer	Gas-Lufterhitzer mit Temperaturfühler und Klimacomputer

1) nur bei Mast in Bodenhaltung 2) nur bei Hennen-Bodenhaltung 3) nur bei Hennen-Volierenhaltung 4) nur bei Hennen-Käfighaltung

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276)

12%

Gesamtnutzungsdauer:

30 Jahre

AUßENANLAGEN

Fertigfutter - Hochsilo
Mistlager

170 - 350 €/ m³ Nutzraum
60 - 100 €/ m³ Nutzraum

Geflügelställe

Typ 33.3.1 - 33.3.4

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 33.3.1 M A S T G E F L Ü G E L Bodenhaltung, eingeschossig, Dach geneigt
Hähnchen, Puten, Gänse
(Kennzahl 0,05 - 0,06 m² BGF/ Tier)
Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 80% / 20%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	195 - 210	215 - 225	225
mittel	215 - 225	230 - 250	250
gehoben	255 - 265	270 - 300	300

KORREKTUR- FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	500 m ²	1,1
		900 m ²	1,0
		1800 m ²	0,95
	Kotgrube	Tiefe 1,00 m	1,1

Typ 33.3.2 L E G E H E N N E N Bodenhaltung, eingeschossig, Dach geneigt
(Kennzahl 0,15 - 0,20 m² BGF/ Tier)
Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 70% / 30%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	280 - 300	305 - 325	325
mittel	310 - 325	330 - 360	360
gehoben	370 - 385	390 - 430	430

KORREKTUR- FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	500 m ²	1,1
		850 m ²	1,0
		1200 m ²	0,95
	Kotgrube	Tiefe 1,00 m	1,1

Typ 33.3.3 L E G E H E N N E N Volierenhaltung, eingeschossig, Dach geneigt
(Kennzahl 0,07 - 0,10 m² BGF/ Tier)
Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 50% / 50%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	405 - 435	440 - 470	470
mittel	445 - 475	480 - 520	520
gehoben	535 - 555	560 - 625	625

KORREKTUR- FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	500 m ²	1,1
		850 m ²	1,0
		1200 m ²	0,95

Typ 33.3.4 L E G E H E N N E N Käfighaltung, eingeschossig, Dach geneigt
(Kennzahl 0,05 - 0,07 m² BGF/ Tier)
Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 45% / 55%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 3,00 m			
Ausstattungs- standards	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	495 - 540	545 - 575	575 ¹⁾
mittel	550 - 585	590 - 640	640 ¹⁾
gehoben	660 - 685	690 - 770	770 ¹⁾

KORREKTUR- FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	300 m ²	1,1
		900 m ²	1,0
		1800 m ²	0,95

1) ab 2001 in Deutschland nicht mehr genehmigungsfähig

LANDWIRTSCHAFTLICHE MEHRZWECKHALLEN,
SCHEUNEN

TYP 33.4.1 - 33.4.2 *

LANDWIRTSCHAFTLICHE MEHRZWECKHALLEN

TYP 33.4.1

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Bodenplatte und Bodenbeläge	Beton.Verbundpflastersteine	Betonboden	Betonboden mit verdichteter Oberfläche oder Gussasphalt
Außenwände	Brettschalung oder Blechbekleidung auf Holztragwerk	Stahlrahmen mit Ausmauerung oder Stahl-Sandwichelementen	Mauerwerk mit Stahlbetonstützen oder Beton-Fertigteilen
Innenwände	keine	Leichtbauweise	Mauerwerk mit Stahlbetonstützen oder Beton-Fertigteilen
Dächer	Holztragwerk mit Eindeckung aus Profilblech oder Bitumenwellplatten	Faserzementwellplatten auf Holzpfetten und Stahlrahmen, Lichtplatten	Holz-Dachbinder auf Stahl- oder Stahlbetonstützen, Betondachsteine oder Tondachpfannen
Elektroinstallation	Leuchten	Leuchten, Steckdosen	Leuchten, Steckdosen

SCHEUNEN OHNE STALLTEIL

TYP 33.4.2

A U S S T A T T U N G S S T A N D A R D			
Kostengruppe	einfach	mittel	gehoben
Bodenplatten und Bodenbeläge	Lehmboden	Verbundpflastersteine	Betonboden
Außenwände	Verbretterung auf Holzfachwerk	Holzfachwerk mit Ausmauerung	Ziegel- oder Natursteinmauerwerk
Innenwände	Holzstützen	Holz- Fachwerk mit Ausmauerung	Ziegelmauerwerk
Decken	keine	Holzbalkendecke	Massivdecke
Dächer	Holztragwerk mit Pappdach auf Schalung oder Blecheindeckung	Holztragwerk mit Eindeckung aus Faserzementwellplatten	Holztragwerk mit Eindeckung aus Betondachsteinen oder Tonpfannen
Elektroinstallation	keine	Leuchten	Leuchten und Geräte-Anschlussdosen

Baunebenkosten (entsprechend Kostengruppe 700 DIN 276) 10 - 12 %

Gesamtnutzungsdauer:

landwirtschaftliche Mehrzweckhallen 40 Jahre

Scheunen ohne Stallteil 40 - 60 Jahre

AUßENANLAGEN

Waschplatz (4,00 x 5,00 m) 4.000 - 5.000 €/ Stck.

mit Kontrollschacht und Ölabscheider

Vordach 80 - 100 €/ m²

am Hauptdach angeschleppt

Hofbefestigung 40 - 50 €/ m²
aus Beton- Verbundsteinen

Landwirtschaftliche Mehrzweckhallen, Scheunen

Typ 33.4.1 - 33.4.2

Normalherstellungskosten (ohne Baunebenkosten) entsprechend Kostengruppe 300 und 400 DIN 276/1993 einschließlich 16% Mehrwertsteuer, Preisstand 2000

NHK 2000 WERTR

Typ 33.4.1 LANDWIRTSCHAFTLICHE MEHRZWECKHALLEN
eingeschossig, Dach geneigt
Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 95% / 5%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 5,50 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	-	-	-	155 - 165	165 - 175	180 - 190	190
mittel	-	-	-	170 - 175	180 - 190	195 - 210	210
gehoben	-	-	-	200 - 205	210 - 220	225 - 270	270

KORREKTUR-FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	250 m ²	1,1
		500 m ²	1,0
		750 m ²	0,95

Typ 33.4.2 SCHEUNEN ohne Stallanteil ¹⁾
eingeschossig, Dach geneigt
Kostenanteile entsprechend DIN 276: KG 300 / 400 = 95% / 5%

Kosten der Brutto-Grundfläche in €/m ² , Traufhöhe 5,00 m							
Ausstattungs-standards	vor 1925	1925 bis 1945	1946 bis 1959	1960 bis 1969	1970 bis 1984	1985 bis 1999	2000
einfach	160 - 170	170 - 180	180 - 190	190 - 200	-	-	-
mittel	200 - 210	210 - 220	220 - 230	230 - 240	-	-	-
gehoben	220 - 240	240 - 260	260 - 280	280 - 300	-	-	-

1) wirtschaftlich nutzbare Stallteile werden mit Typ 32.2 - 33.3.4 bewertet

KORREKTUR-FAKTOREN	Gebäudegröße (BGF)	250 m ²	1,1
		500 m ²	1,0
		750 m ²	0,95

Bitte beachten Sie den rechtlichen Hinweis unter: <http://www.bmvbs.de/impresum>

Bei einem Zinssatz in Höhe von

Bei einer Rest-nutzungs-dauer von ... Jahren	1,0 v.H.	1,5 v.H.	2,0 v.H.	2,5 v.H.	3,0 v.H.	3,5 v.H.	4,0 v.H.	4,5 v.H.	5,0 v.H.	5,5 v.H.	6,0 v.H.	6,5 v.H.	7,0 v.H.	7,5 v.H.	8,0 v.H.	8,5 v.H.	9,0 v.H.	9,5 v.H.	10,0 v.H.
36	30,11	27,66	25,49	23,56	21,83	20,29	18,91	17,67	16,55	15,54	14,62	13,79	13,04	12,35	11,72	11,14	10,61	10,13	9,68
37	30,80	28,24	25,97	23,96	22,19	20,57	19,14	17,86	16,71	15,67	14,74	13,89	13,12	12,48	11,78	11,19	10,65	10,16	9,71
38	31,49	28,81	26,44	24,35	22,49	20,84	19,37	18,05	16,87	15,80	14,85	13,98	13,19	12,48	11,83	11,23	10,69	10,19	9,73
39	32,16	29,36	26,90	24,73	22,81	21,10	19,58	18,23	17,02	15,93	14,95	14,07	13,26	12,54	11,88	11,28	10,73	10,22	9,76
40	32,84	29,92	27,36	25,10	23,11	21,36	19,79	18,40	17,16	16,05	15,05	14,15	13,33	12,59	11,92	11,31	10,76	10,25	9,78
41	33,50	30,46	27,80	25,47	23,41	21,60	19,99	18,57	17,29	16,16	15,14	14,22	13,39	12,65	11,97	11,35	10,79	10,27	9,80
42	34,16	30,99	28,24	25,82	23,70	21,83	20,19	18,72	17,42	16,26	15,22	14,29	13,45	12,69	12,01	11,38	10,81	10,29	9,82
43	34,81	31,52	28,66	26,17	23,98	22,06	20,37	18,87	17,55	16,36	15,31	14,36	13,51	12,74	12,04	11,41	10,84	10,31	9,83
44	35,46	32,04	29,08	26,50	24,28	22,28	20,55	19,02	17,66	16,46	15,38	14,42	13,56	12,78	12,08	11,44	10,86	10,33	9,85
45	36,10	32,55	29,49	26,83	24,52	22,50	20,72	19,16	17,77	16,55	15,46	14,48	13,61	12,82	12,11	11,47	10,88	10,35	9,86
46	36,73	33,06	29,89	27,15	24,78	22,70	20,88	19,29	17,88	16,63	15,52	14,54	13,65	12,85	12,14	11,49	10,90	10,36	9,88
47	37,35	33,55	30,29	27,47	25,02	22,90	21,04	19,41	17,98	16,71	15,59	14,59	13,69	12,89	12,16	11,51	10,92	10,38	9,89
48	37,97	34,04	30,67	27,77	25,27	23,09	21,20	19,54	18,08	16,79	15,65	14,64	13,73	12,92	12,19	11,53	10,93	10,39	9,90
49	38,59	34,53	31,05	28,07	25,50	23,28	21,34	19,65	18,17	16,86	15,71	14,68	13,77	12,95	12,21	11,55	10,95	10,40	9,91
50	39,20	35,00	31,42	28,36	25,73	23,46	21,48	19,76	18,26	16,96	15,76	14,72	13,80	12,97	12,23	11,57	10,96	10,41	9,91
51	39,80	35,47	31,79	28,65	25,95	23,63	21,62	19,87	18,34	17,00	15,81	14,76	13,83	13,00	12,25	11,58	10,97	10,42	9,92
52	40,39	35,93	32,15	28,92	26,17	23,80	21,75	19,97	18,42	17,06	15,86	14,80	13,86	13,02	12,27	11,60	11,00	10,43	9,93
53	40,99	36,38	32,50	29,19	26,38	23,96	21,87	20,07	18,49	17,12	15,91	14,84	13,89	13,04	12,29	11,61	11,00	10,44	9,94
54	41,57	36,83	32,84	29,46	26,58	24,11	21,99	20,16	18,57	17,17	15,95	14,87	13,92	13,06	12,30	11,62	11,01	10,45	9,94
55	42,15	37,27	33,18	29,71	26,77	24,26	22,11	20,25	18,63	17,23	15,99	14,90	13,94	13,08	12,32	11,63	11,01	10,45	9,95
56	42,72	37,71	33,51	29,97	26,97	24,41	22,22	20,33	18,70	17,28	16,03	14,93	13,96	13,10	12,33	11,64	11,02	10,46	9,95
57	43,29	38,13	33,83	30,21	27,15	24,55	22,33	20,41	18,76	17,32	16,07	14,96	13,98	13,12	12,34	11,65	11,03	10,47	9,96
58	43,85	38,56	34,15	30,45	27,33	24,69	22,43	20,49	18,82	17,37	16,10	14,99	14,00	13,13	12,36	11,66	11,04	10,47	9,96
59	44,41	38,97	34,46	30,68	27,51	24,82	22,53	20,57	18,88	17,41	16,13	15,01	14,02	13,15	12,37	11,67	11,04	10,48	9,96
60	44,96	39,38	34,76	30,91	27,68	24,94	22,62	20,64	18,93	17,45	16,16	15,03	14,04	13,16	12,38	11,68	11,05	10,48	9,97
61	45,50	39,78	35,06	31,13	27,84	25,07	22,71	20,71	18,98	17,49	16,19	15,05	14,06	13,17	12,39	11,68	11,05	10,48	9,97
62	46,04	40,18	35,35	31,35	28,00	25,19	22,80	20,77	19,03	17,52	16,22	15,07	14,07	13,18	12,39	11,69	11,06	10,49	9,97
63	46,57	40,57	35,64	31,56	28,16	25,30	22,89	20,83	19,08	17,56	16,24	15,09	14,08	13,19	12,40	11,70	11,06	10,49	9,98
64	47,10	40,96	35,92	31,76	28,31	25,41	22,97	20,89	19,12	17,59	16,27	15,11	14,10	13,20	12,41	11,70	11,07	10,49	9,98
65	47,63	41,34	36,20	31,96	28,45	25,52	23,05	20,95	19,16	17,62	16,29	15,13	14,11	13,21	12,42	11,71	11,07	10,50	9,98
66	48,15	41,71	36,47	32,16	28,60	25,62	23,12	21,01	19,20	17,65	16,31	15,14	14,12	13,22	12,42	11,71	11,07	10,50	9,98
67	48,68	42,08	36,73	32,35	28,73	25,72	23,19	21,06	19,24	17,68	16,33	15,16	14,13	13,23	12,43	11,72	11,08	10,50	9,98
68	49,17	42,44	36,99	32,54	28,87	25,82	23,26	21,11	19,28	17,71	16,35	15,17	14,14	13,24	12,43	11,72	11,08	10,50	9,98
69	49,67	42,80	37,25	32,72	29,00	25,91	23,33	21,16	19,31	17,73	16,37	15,19	14,15	13,24	12,44	11,72	11,08	10,51	9,99
70	50,17	43,16	37,50	32,90	29,12	26,00	23,39	21,20	19,34	17,75	16,38	15,20	14,16	13,25	12,44	11,73	11,08	10,51	9,99

Fragebogen zur Diplomarbeit

FB 1 Wittighausen	FB 2 Besigheim	FB 3 Stadt Schoemberg
----------------------	-------------------	-----------------------------

Frage 1.1

Grundlagen

Einführung der Doppik				
2005				
2006				
2007				
2008				
2009				
2010				
2011				
2012				
2013			x	
2014				
2015				x
2016		x		
2017				
2018				

Frage 1.2

Erhebung der Daten bzw. Erfassung

Liegenschaftssoftware				
Liegenschaftsbetriebe				
Grundbücher		x	x	x
ALB - Daten		x	x	
Geoinformationssysteme		x	x	
ander Erfassung				

Frage 1.3

Trennung zwischen realisierbaren Vermögen und Verwaltungsvermögen

ja				
nein				
keine Aussage		x	x	x

Frage 1.4

Schulung der Mitarbeiter

Vorkenntnisse der Mitarbeiter			x	
interne Weiterbildungen				
externe Weiterbildungen		x	x	x
Weitere Maßnahmen				

Frage 1.5

Kosten der Weiterbildungen

weniger 3.000
3.000 bis 5.000
mehr als 5.000

x		x
	x	

Frage 1.6

zusätzliches Personal
nein, kein personal
ja, Zusatzpersonal

x	x	x

Frage 1.7

Bewertungen d. Unterne
selbst durchgeführt
externes Unternehmen
extern in Ausnahmefällen
welches

	x	
x		
		x

Frage 1.8

Zeitraum von Bewertung bis Eröffnungsbilanz				
2 Jahre		x	x	x
3 Jahre				
4 Jahre				
5 Jahre				
6 Jahre				
7 Jahre				
8 Jahre				

Frage 2.1

Anzahl der Grundstücke				
weniger 500		x		x
500 bis 1.000			x	
1.000 bis 1.500				
1.500 bis 2.000				
mehr als 2.000				

Frage 2.2

Arbeitsaufwand zur Bewertung Grundstück				
weniger 30 Arbeitstage		x		
30 bis 60 Arbeitstage				x
60 bis 100 Arbeitstage				
mehr als 100 Arbeitstage				

Frage 2.3

Probleme der Bewertung Grundstücke

Frage 3.1

Anzahl der Immobilien				
weniger 50		x		x
50 bis 100			x	
100 und 200				
200 und 300				
mehr als 300				

Frage 3.2

Arbeitsaufwand zur Bewertung Immobilien				
weniger 60 Arbeitstage		x		x
60 bis 100 Arbeitstage				
100 bis 200 Arbeitstage				
200 bis 300 Arbeitstage				
mehr als 300 Arbeitstage				

Frage 3.3

welche abweichende Bewertungsregeln?				
Sachwertverfahren				
Ertragswertverfahren				
Vergleichwertverfahren				
Gebäudeversicherungswert				

Frage 3.4

Probleme der Bewertung Immobilien
--

Frage 4.1

Einführung Doppik sinnvoll?				
stimme ich voll zu				
stimme zu				
stimme weder zu n nicht zu				
stimme nicht zu			x	
stimme gar nicht zu		x		x
weiß nicht				

Frage 4.2

Nutzen für die Gemeinde?				
stimme ich voll zu				
stimme zu				
stimme weder zu n nicht zu				

stimme nicht zu
stimme gar nicht zu
weiß nicht

	x	
x		x

Frage 4.3

angebotene Unterstützung ausreichend?			
stimme ich voll zu			
stimme zu			
stimme weder zu n nicht zu			
stimme nicht zu			
stimme gar nicht zu	x		x
weiß nicht			

Frage 4.4

Hauptnutzen durch die Einführung der Doppik?

Frage 4.5

Ausfertigung?			
ja,möchte Abschrift		x	x
nein, keine Abschrift	x		

FB 4 Löchgau	FB 5 Pleidelshheim	FB 6 Grünsfeld	FB 7 Ebendingen	FB 8 Magstadt	FB 9 Riedlingen	FB 10 Eningen
-----------------	-----------------------	-------------------	--------------------	------------------	--------------------	------------------

						x
x						
	x					
					x	
		x	x	x		

					x	
			x	x		
				x	x	
x	x				x	
					x	

x	x	x	x	x	x	x

				x		
					x	x
x	x		x	x	x	x
					KIRU	

x			x	x		x
	x	x			x	

	x	x	x	x	x	x
x						

	x	x	x	x		x
x					x	

x		x		x		
			x			
						x
	x				x	

	x	x	x			
x				x	x	

	x	x				
			x	x	x	x
x						

	x	x				
x			x	x	x	x

		x		x		
x	x		x		x	x

					x	
					x	
	x				x	
					x	

						x
x						
	x			x	x	
		x	x			

					x	x

x	x			x		
		x	x			

x	x	x		x	x	
			x			x

x		x	x	x	x	x
	x					

FB 11 Deckenpfronn	FB 12 Marbach	FB 13 Kornthal- Münchingen	FB 14 Schönbuch	FB 15 Hessigheim	FB 16 Assamstadt	FB 17 Ehningen
-----------------------	------------------	----------------------------------	--------------------	---------------------	---------------------	-------------------

						X
X	X	X			X	
			X	X		

	X	X	X	X		
X	X		X	X	X	
X		X	X			X
				X		

			X			
	X				X	X
X		X		X		

		X				
X	X	X				
X	X	X	X	X	X	X
					VWA Gemeindtag	

X				X		
					X	X
	X	X	X			

X		X	X	X	X	X
	X					

X	X		X	X	X	
						X
		X				
				Gutachterausschuss		

				X		
X					X	X
	X	X	X			

X				X		
	X	X			X	X
			X			

				X	X	
X						X
	X		X			
		X				

				X	X	X
X	X	X	X			

				X	X	X
X	X					
			X			
		X				

				X		

		X				
					X	
X				X		X
	X		X			

		X				
X						

			x	x		x
	x					
					x	

	x		x	x		x
		x			x	
x						

x	x	x	x	x		x
					x	

x	x				x	
		x	x	x		x

x	x	x	x	x	x	x

x	x	x	x			x
					x	
				x		x

			x	x		
	x				x	
		x				x
x						

x						
	x		x	x		
		x			x	x

x			x			x
	x				x	
		x		x		

	x		x			x
x				x		
		x			x	

x	x		x			x
					x	
		x		x		

		x				x

		x			x	
	x		x			x
x						
				x		

		x	x		x	
						x

x	x					
				x		

					x	
	x					x
x						
		x				
			x	x		

x	x	x	x	x	x	x

FB 25 Creglingen	FB 26 Gemring- heim	FB 27 Erdmabb- hausen	FB 28 Oberstenfeld	FB 29 Gäufelden	FB 30 Benningen	FB 31 Kirchberg
---------------------	---------------------------	-----------------------------	-----------------------	--------------------	--------------------	--------------------

					x	
x						x
	x	x				
			x	x		

				x	x	
x	x		x		x	x
x	x	x	x	x		x
x	x	x		x	x	x
				FA	x	
					Excel	

	x		x		x	
x		x		x		x

x				x	x	
x	x	x	x	x		
			Rechenzentrum			nicht festgelegt

						X
		X			X	
X	X		X	X		

X	X	X		X		X
					X	

X		X		X	X	
	X		X			X

	X	X				X
				X	X	
X						

	X	X		X	X	X
			X			
X						

		X		X	X	X
	X					
X			X			

	x	x		x	x	x
x			x			

		x				x
x	x		x	x	x	

					x	
x			x			

x				x	x	
	x					
		x	x			

x				x	x	
	x					x

		x	x			

	x	x				
x					x	x
			x	x		

x	x	x	x	x	x	
						x

	X		X			
X		X			X	X
				X		

X		X	X	X	X	X
	X					

X	X	X	X		X	X
X				X		

	X	X	X	X		
					X	
X						
						X

	X	X		X	X	
			X			X

				X		
			X		X	
	X					

x	x			x	x	
		x				
			x			x

			x	x	x	
	x					
		x				

		x	x			

	x				x	
		x				
			x			
x				x		x

	x	x				

			x		x	
x				x		x

x	x	x	x			
				x		
					x	x

x	x	x	x	x	x	
						x

FB 39 Gaildorf	FB 40 Herbrecht- ingen
-------------------	------------------------------

Ergebnis

		0
		0
		0
		0
		0
		2
		2
		3
x	x	8
		8
		5
		12
		0
		0

x		5
		0
x		23
x		25
x	x	26
		5
		0

		1
		9
x	x	30

x		8
	x	13
x	x	35
VWA		0



	x	8
		15
x		17

x	x	35
		4

x		27
		3
	x	12
		0

		16
	x	8
x		10
		4
		0
		1
		0
		0

		17
		13
x	x	5
		2
		1

		6
		16
x	x	9
		5

		19
		15
x	x	6
		0
		0
		40

		16
x		15
	x	3
		1
		2

		2
		1
	x	4
		7

		0
		9
		7
x	x	13
		10
		0

		0
		11
	x	5

x		14
		9
		1

		0
x		8
		14
	x	8
		5
		4

x	x	35
		5