



GStB

Die Bewertung von Baugrundstücken

Die zutreffende bilanzielle Erfassung des Erwerbs, der Erschließung und der Veräußerung von Baugrundstücken setzt voraus, dass sämtliche anfallenden Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie sämtliche Erträge und Aufwendungen erkannt und verbucht werden. Dies gilt vor allem für die komplexen Fälle, in denen die Gemeinde ein unerschlossenes Grundstück im Umlegungsverfahren erwirbt, sodann erschließt und schließlich als Baugrundstück veräußert.

Erwerb des Grundstücks

Sofern eine Gemeinde ein Grundstück mit dem Ziel erwirbt, es als Baugrundstück zu veräußern, ist das Grundstück im Umlaufvermögen zu bilanzieren.

Wird das Grundstück im Umlegungsverfahren erworben, so ist es gemäß § 34 Abs. 1 GemHVO mit seinen Anschaffungskosten zu bewerten. Diese setzen nicht zwingend die Zahlung eines Kaufpreises voraus, es kann sich vielmehr gemäß § 34 Abs. 2 S. 1 GemHVO um Aufwendungen jeglicher Art handeln, sofern sie dem Grundstück einzeln zugeordnet werden können. Die Aufwendungen der Gemeinde für den Erwerb eines Grundstücks im Umlegungsverfahren bestehen hauptsächlich in dem Buchwert des von ihr in das Verfahren hineingegebenen Grundstücks. Mögliche Wertsteigerungen des hingegebenen Grundstücks seit seiner Anschaffung bis zum Umlegungsverfahren können nicht berücksichtigt werden. Dies kann zu Differenzen zwischen dem so ermittelten Buchwert und dem Marktwert des erhaltenen Grundstücks führen, besonders wenn ein hingegebenes Grundstück zum Eröffnungsbilanzstichtag noch mit rückindizierten Bodenrichtwerten bewertet worden ist. Es ist jedoch durch den strengen Anschaffungskostenbegriff unvermeidlich.

Die Kritik an dieser Anwendung des Anschaffungskostenprinzips übersieht häufig die Bandbreite der Anschaffungskosten, die im Rahmen eines Umlegungsverfahrens aktiviert werden können. Hierzu gehören beispielsweise von der Gemeinde gezahlte Ausgleichszahlungen sowie gemäß § 34 Abs. 2 S. 2 GemHVO die Anschaffungsnebenkosten, soweit sie dem erworbenen Grundstück einzeln zugeordnet werden können, beispielsweise Notarkosten oder die Kosten der Vermessung der Grundstücke.

Erschließung des Grundstücks

Die Erschließungsanlagen selbst sind als eigenständige Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu aktivieren.

Für die Baugrundstücke fallen nachträgliche Anschaffungskosten an, soweit die Grundstücke durch die Erschließung eine erhebliche Verbesserung erfahren. Die Erhöhung des Grundstückswertes bestimmt sich bei der Erhebung von Erschließungsbeiträgen nach deren Verteilung. Bei der Berechnung der Erschließungsbeiträge werden alle an der Straße anliegenden Grundstücke berücksichtigt, der Beitrag wird jedoch nur von den Eigentümern der nicht gemeindeeigenen Grundstücke eingefordert. Die auf die gemeindeeigenen Grundstücke entfallenden fiktiven Beiträge bestimmen die Werterhöhung des gemeindeeigenen Grundstücks.

Die Erschließungsbeiträge sind gemäß § 38 Abs. 5 GemHVO als erhaltene Zuwendungen Nutzungsberechtigter in einen Sonderposten einzustellen. Die Auflösung des Sonderpostens erfolgt über die Nutzungsdauer der entsprechenden Erschließungsanlagen.

Veräußerung des erschlossenen Baugrundstücks

Bei der Veräußerung des erschlossenen Baugrundstücks kann es zur er-

folgswirksamen Buchung von Ertrag oder Aufwand kommen, wenn der Veräußerungserlös über oder unter dem Buchwert des Baugrundstücks liegt.

Liegt der Veräußerungserlös über dem bisherigen Buchwert, so ist der Unterschiedsbetrag als Ertrag aus der Veräußerung zu buchen. Hier wird gemäß dem Realisationsprinzip die Differenz zwischen den niedrigen Anschaffungskosten und dem hohen Marktwert ertragswirksam ausgeglichen.

Liegt der Veräußerungserlös dagegen unter dem Buchwert des Grundstücks, fällt in Höhe des Unterschiedsbetrages ein Aufwand aus Abgang von Vermögensgegenständen an. Dies ist nicht nur wirtschaftlich unglücklich, es ist auch gemäß § 79 Abs. 1 S. 2 GemO rechtlich nur eingeschränkt zulässig, da Vermögensgegenstände in der Regel nur zum Verkehrswert veräußert werden dürfen. Ein Aufwand aus Veräußerung des Baugrundstücks kann daher grundsätzlich nur entstehen, wenn der Verkehrswert ebenfalls unter dem Buchwert liegt.

Wenn eine solche Differenz schon vor der Veräußerung erkennbar ist, entsteht der Aufwand in Höhe des Unterschiedsbetrages schon zu diesem früheren Zeitpunkt, da das zur Veräußerung bestimmte Baugrundstück dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist und als solches dem strengen Niederstwertprinzip unterliegt. Demnach ist gemäß § 35 Abs. 5 S. 1 GemHVO eine Abschreibung auf den Marktpreis des Grundstücks vorzunehmen, wenn sich aus diesem am Bilanzstichtag ein niedrigerer Wert als aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten ergibt.

Abschließend ist festzuhalten, dass jeder Schritt von allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung bestimmt wird, wobei etwaige Unbilligkeiten des Anschaffungskostenprinzips bei dem Erwerb des Baugrundstücks spätestens durch entsprechende Erträge bei seiner Veräußerung ausgeglichen werden.

Dr. S. Wollenberg
Mittelrheinische Treuhand GmbH