



GStB

## Sonderposten in der kommunalen Eröffnungsbilanz

Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von kommunalem Vermögen werden in der Eröffnungsbilanz rheinland-pfälzischer Kommunen unter der Passivposition „Sonderposten“ ausgewiesen, sofern der Zuwendungsgeber nichts Gegenteiliges bestimmt. Der Sonderposten ist in den folgenden Haushaltsjahren ertragswirksam entsprechend der Abschreibung der bezuschussten Vermögensgegenstände aufzulösen; sie sind damit ein bedeutsamer Korrekturposten zum Anlagevermögen und den daraus resultierenden Abschreibungsbelastungen. Aufgrund der nachhaltigen Bedeutung für den Ergebnishaushalt und damit für den Haushaltsausgleich sollte auf die Erfassung und Bewertung der Sonderposten großes Augenmerk gelegt werden.

Entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist auf eine vollständige Erfassung der Zuwendungen zu achten. Neben den monetären Zuweisungen und Zuschüssen sind auch Sachleistungen Dritter zu berücksichtigen. Dazu zählen z.B. auch Spenden und Geschenke von Fördervereinen und Arbeitsleistungen der Bürger.

Die Erstbewertung der Sonderposten erfolgt analog zur Bewertung des Anlagevermögens vorrangig in Höhe der tatsächlich vereinnahmten Beträge. Falls diese vor dem 01. Januar 2000 vereinnahmt wurden und nicht oder nicht mit einem vertretbaren Aufwand ermittelt werden können, kann der Wert in der Eröffnungsbilanz durch eine sachgerechte Schätzung bestimmt werden.

Aus der Vereinfachungsregel ergibt sich, dass für den Ansatz eines Sonderpostens zwei Voraussetzungen erfüllt sein müssen. Erstens muss hinreichend sicher sein, dass

Zuwendungen tatsächlich vereinnahmt wurden. Falls dies der Fall ist, kann in einem zweiten Schritt der Betrag, der in den Sonderposten einzustellen ist, anhand einer sachgerechten Schätzung ermittelt werden. Sachgerecht wird eine Schätzung dann sein, wenn z.B. der Sonderposten in Abhängigkeit von der Höhe des bezuschussten Vermögensgegenstands (Prozentschlüssel) ermittelt wird. Dies ist z.B. der Fall, wenn für bestimmte Investitionen Fördermittel in Höhe eines festen Prozentsatzes der Investitionssumme gewährt werden. Ein weiterer praktischer Anwendungsfall sind die von der Gemeinde verwendeten Mittel der Jagdgenossenschaften für den Wirtschaftswegebau.

Da die Sonderposten in einem engen Zusammenhang mit den damit geförderten Vermögensgegenständen stehen, kann es nur in Ausnahmefällen sachgerecht sein, auf der einen Seite den Wert des Vermögensgegenstandes zu schätzen, auf der anderen Seite jedoch den genauen Wert der Zuwendungen zu ermitteln. Vor dem Hintergrund, dass in aller Regel aus der Höhe der Zuwendungen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes geschlossen werden kann, ist grundsätzlich nur eine einheitliche Methode bei der Ermittlung des Eröffnungsbilanzwertes für die Zuwendungen und die damit geförderten Vermögensgegenstände anzuwenden.

Dies bedeutet, dass z.B. für ein Gebäude, das im Laufe der bisherigen Nutzung mehrfach umgebaut, erweitert und saniert worden ist und aus diesem Grund die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht mehr ermittelbar sind, auch davon auszugehen ist, dass die tatsächlich erhaltenen Fördermittel nicht oder

nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand zu ermitteln sind. In diesem Fall ist es sachgerechter, dem auf der Grundlage des Sachwertverfahrens ermittelten Gebäudewert einen Sonderposten gegenüberzustellen, der sich aus einem aus dem Erfahrungswert abgeleiteten prozentualen Ansatz ergibt.

Die Dauer der Auflösung der Sonderposten richtet sich nach der Nutzungsdauer der geförderten Vermögensgegenstände. Da für die Eröffnungsbilanz die Restnutzungsdauer des Vermögens grundsätzlich neu festzulegen ist, bemisst sich die Auflösungsdauer der Sonderposten ebenfalls nach der neu festgelegten Restnutzungsdauer des entsprechenden Vermögensgegenstandes.

Aus der Notwendigkeit der Zurechnung der Sonderposten zu den entsprechenden Vermögensgegenständen ergibt sich grundsätzlich das Erfordernis der Aufteilung erhaltener Zuwendungen. So sind z.B. erhaltene Zuwendungen für den Straßenausbau auf die einzelnen zu erfassenden Bestandteile der Verkehrsanlagen aufzuteilen.

Bezüglich der Zuordnung der Sonderposten zu Vermögensgegenständen sieht sowohl die Bewertungsrichtlinie als auch die GemHVO eine Besonderheit für die Fälle vor, bei denen dies nicht möglich ist. Hier kann ein sachgerechter, gemeindebezogener Auflösungssatz, der anhand der Nutzungsdauer der entsprechenden Vermögensgegenstände geschätzt wird oder ein pauschaler Prozentsatz von 5% zugrunde gelegt werden. Ein Anwendungsfall dieser Regelung ist insbesondere die Bildung von Sonderposten für Investitionsschlüsselzuweisungen der Vergangenheit. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass die Erträge aus der Auflösung der Sonderposten im Rahmen der Kostenrechnung zumindest auf die entsprechenden Teilhaushalte und ggf. Produkte und Leistungen aufzuteilen sind.

Die zuvor zu den Zuwendungen gemachten Aussagen treffen sinngemäß auch auf die Ertragszuschüsse aus Beiträgen und beitragsähnlichen Entgelten zu.