



Außerplanmäßige Abschreibungen

Einleitung

Vor der Erstellung eines Jahresabschlusses ist eine Reihe von vorbereitenden Arbeiten zu leisten. Dieser Beitrag greift einen Aspekt dabei heraus: Sofern nicht bereits während des Haushaltsjahres geschehen, sollte im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten überprüft werden, ob außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens vorzunehmen sind. Untrennbar mit der außerplanmäßigen Abschreibung verbunden ist die sogenannte Wertaufholung, auf die am Ende des Beitrags kurz eingegangen wird.

Planmäßige Abschreibungen

Ein zentrales Element der Kommunalen Doppik ist die planmäßige Abschreibung der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 35 Abs. 1 GemHVO. Damit soll einerseits der planmäßige Wertverzehr erfasst und andererseits eine periodengerechte Verteilung der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten erreicht werden.

Finanzanlagen, Grundstücke (es sei denn, sie werden ausgebeutet), anerkannte Kunstwerke sowie geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau, die keiner Abnutzung durch Gebrauch unterliegen, sind nicht planmäßig abzuschreiben.

Außerplanmäßige Abschreibungen

Der Anwendungsbereich der außerplanmäßigen Abschreibungen ist weiter als der der planmäßigen Abschreibungen, denn er umfasst gemäß § 35 Abs. 4 GemHVO bei Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sowohl abnutzbare als auch nicht abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Die Bestimmung, außerplanmäßige Abschreibungen bei Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorzunehmen, nennt sich „gemildertes Niederst-

wertprinzip“ und steht im Gegensatz zum im Umlaufvermögen geltenden „strengen Niederstwertprinzip“.

Bei Überprüfung, ob eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist, ist der Buchwert eines Vermögensgegenstands mit dem sog. beizulegenden Wert zu vergleichen. Ist dieser niedriger als der Buchwert und handelt es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, ist auf den beizulegenden Wert außerplanmäßig abzuschreiben.

Die Ermittlung des beizulegenden Werts ist gesetzlich nicht geregelt. Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen ist grundsätzlich von der Fortführung der Verwaltungstätigkeit auszugehen (§ 33 Abs. 1 Nr. 6 GemHVO). Daher sind bei der Bestimmung des beizulegenden Wertes grundsätzlich die Verhältnisse am Beschaffungsmarkt (Käufersicht) entscheidend. Im Einzelnen können die folgenden Hilfswerte herangezogen werden:

- Wiederbeschaffungszeitwert (Vermögensgegenstand gleichen Alters und Zustands),
- Wiederbeschaffungsneuwert abzüglich planmäßiger Abschreibungen (wenn der Wiederbeschaffungszeitwert nicht zu ermitteln ist),
- Reproduktionswert (wenn kein Beschaffungsmarkt existiert),
- Börsen- oder Marktpreis.

Der beizulegende Wert muss auch die Nebenkosten und die Aufwendungen für die Herstellung der Betriebsbereitschaft umfassen.

Zur Bestimmung des beizulegenden Werts kann die Rechtsprechung zur (steuerlichen) Teilwertermittlung herangezogen werden.

Der Veräußerungswert ist im Anlagevermögen nur im Ausnahmefall als Wertmaßstab von Bedeutung. Ein vorsichtig geschätzter Nettoverkaufspreis abzüglich Veräußerungskosten ist anzusetzen, wenn von

der Verwaltungsfortführung ausnahmsweise nicht mehr auszugehen ist.

Von einer dauerhaften Wertminderung ist auszugehen, wenn der beizulegende Wert eines vergleichbaren Vermögensgegenstandes zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert des Vermögensgegenstandes liegt.

Außerplanmäßige Abschreibungen sind auf einem Konto der Kontenart 539 zu verbuchen. Sie sind im Anhang zu erläutern (§ 35 Abs. 6 GemHVO).

Die Prüfung, ob außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen sind, ist auch bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz vorzunehmen. Für immaterielle Vermögensgegenstände gilt § 2 Abs. 3, für Sachanlagen § 3 Abs. 3, für Finanzanlagen § 4 Abs. 3 der GemEBilBewVO.

Wertaufholung

Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass der Grund für eine in Haushaltsvorjahren vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr besteht, ist der Betrag der eingetretenen Wertminderung unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungen, die zwischenzeitlich vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben (§ 35 Abs. 4 Satz 2 GemHVO). Diese Regelung ist zwingend; eine Ausnahme hiervon gilt nach § 42 Abs. 3 GemHVO nur für Betriebe gewerblicher Art.

Dazu hat die Gemeinde grundsätzlich zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob bei einem Vermögensgegenstand, der zuvor außerplanmäßig abgeschrieben wurde, eine für die Wertaufholung relevante Wertsteigerung eingetreten ist. Die regelmäßige Prüfung kann bei solchen Vermögensgegenständen unterbleiben, die auch ohne Berücksichtigung der außerplanmäßigen Abschreibungen inzwischen infolge der planmäßigen Abschreibungen voll abgeschrieben wären.

Die Wertaufholung wird als Zuschreibung ertragswirksam auf einem gesonderten Konto der Kontenart 466 verbucht (Konto 4662).

Thomas Michalk

Mittelrheinische Treuhand GmbH