

## II.

**Ministerium des Innern und für Sport****Neufassung der Verwaltungsvorschriften  
zur Durchführung der Gemeindehaushaltsverordnung  
(GemHVO-VV)**

Rundschreiben des Ministeriums des Innern und für Sport

vom 17. Januar 2017 (17 421-3/334)

## A.

**Vorbemerkung**

1. Diese Verwaltungsvorschriften haben hauptsächlich den Zweck,
  - a) die Aufsichtsbehörden mit allgemeinen Weisungen für die Ausübung der Staatsaufsicht zu versehen,
  - b) Zweifel bei der Auslegung der Gemeindehaushaltsverordnung zu beheben,
  - c) den kommunalen Organen Hinweise und Empfehlungen für die Anwendung der Gemeindehaushaltsverordnung zu geben und
  - d) damit durch eine übersichtliche Zusammenfassung und Stellungnahmen des Ministeriums des Innern und für Sport als oberster Aufsichtsbehörde zu einer einheitlichen Rechtsanwendung im Lande beizutragen.
2. Soweit bei Anwendung der Gemeindehaushaltsverordnung Fragen auftreten, die in den Verwaltungsvorschriften nicht behandelt sind, soll zunächst versucht werden, diese unter Heranziehung erfahrener Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, der vorhandenen Kommentare und der Rechtsprechung oder durch Einschaltung des zuständigen kommunalen Spitzenverbandes eigenverantwortlich selbst zu klären. Erst wenn dies nicht möglich ist, sollte die Frage dem Doppik-Koordinator beim Statistischen Landesamt Rheinland-Pfalz oder der Aufsichtsbehörde vorgetragen werden. Von gleichzeitigen Anfragen bei mehreren Stellen (ohne diese von den weiteren gleichgerichteten Anfragen zu unterrichten) ist abzusehen. Alle Rechtsauskünfte ergehen vorbehaltlich der Richtigkeit des vorgetragenen Sachverhalts und vorbehaltlich der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte.

## B.

Die als Rundschreiben fortgeltenden Verwaltungsvorschriften zur Durchführung der Gemeindehaushaltsverordnung vom 14. November 1974 (MinBl. S. 1258), geändert durch Rundschreiben vom 15. Dezember 1976 (MinBl. S. 1481), werden aufgehoben und aufgrund des § 116 Abs. 2 der Gemeindeordnung (GemO) in der Fassung vom 31. Januar 1994 (GVBl. S. 153), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2015 (GVBl. S. 477), BS 2020-1, sowie der Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) vom 18. Mai 2006 (GVBl. S. 203), zuletzt geändert durch die Zweite Landesverordnung zur Änderung der Gemeindehaushaltsverordnung vom 7. Dezember 2016 (GVBl. S. 597), BS 2020-1-2, wie folgt neugefasst:

**Zu den einzelnen Bestimmungen****VV zu § 1 - Haushaltsplan, Anlagen zum Haushaltsplan**

1. Dem Haushaltsplan ist die vom Gemeinderat festgestellte aktuellste Bilanz und die vorliegende aktuellste Gesamtbilanz als Anlage beizufügen. Die Gemeinde soll gemäß §§ 108 Abs. 4 und 114 Abs. 1 Satz 1 GemO die Vorlage der Bilanz sowie der Gesamtbilanz jeweils des Haushaltsvorjahres anstreben.
2. Sofern gemäß § 8 ein Nachtragshaushaltsplan erstellt wird, sind alle Anlagen gemäß § 1 zu erneuern, sofern sie gegenüber dem Haushaltsplan aktueller vorliegen.

3. Sofern die Gemeinde im Vorbericht eine entsprechend aussagekräftige Darstellung der Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen, zur Liquiditätssicherung und aus Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, sowie deren Entwicklung im Sinne von § 6 Satz 5 Nr. 4 und 5 vornimmt, ist eine separate Übersicht gemäß Nummer 5 entbehrlich.
4. In den Mustern 6 bis 8, 9b), 11, 15 bis 17 und 22 (vgl. Anlage 3 zur VV-GemHSys) sind Erträge und Aufwendungen sowie Ein- und Auszahlungen grundsätzlich ohne Vorzeichen darzustellen; sie sind folglich nicht mit einem negativen Vorzeichen zu versehen. Negative Vorzeichen sind ausnahmsweise nur gemäß Nummer 3 der VV zu § 13 darzustellen. Negative Vorzeichen sind selbstverständlich auch bei Salden oder Jahresfehlbeträgen/Finanzmittelfehlbeträgen darzustellen, sofern sich bei deren Berechnung ein negativer Betrag ergibt.

**VV zu § 2 - Ergebnis- und Finanzhaushalt**

1. Der Ergebnis- und Finanzhaushalt ist in Staffelform aufzustellen. Bei der Staffelform werden die Erträge und Aufwendungen vertikal untereinander aufgelistet (zur Kontenform vgl. VV zu § 47). Dabei ist die in § 2 Abs. 1 Satz 1 bestimmte Reihenfolge zu beachten. Posten, bei denen keine Werte für die Haushaltsvorjahre auszuweisen sind, keine Werte für das Haushaltsjahr veranschlagt werden und keine Planungswerte für die Haushaltsfolgejahre vorgesehen sind, können im Interesse der Übersichtlichkeit und in Anlehnung an § 265 Abs. 8 HGB ausgelassen werden; die Nummerierung der übrigen Posten bleibt davon unberührt.
2. Vor dem Hintergrund, dass in der Praxis regelmäßig keine anderen Ansätze im Vergleich der laufenden Erträge und Aufwendungen zu den laufenden Ein- und Auszahlungen geplant werden, kann die Darstellung des Ergebnishaushalts und des Finanzhaushalts (bisher § 3) im Haushaltsplan zusammengefasst zu einem Ergebnis- und Finanzhaushalt erfolgen. Die Darstellung des Finanzhaushalts beginnt mit dem Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen. § 2 ist als „Mindestanforderung“ ausgestaltet, d. h. Gemeinden und Gemeindeverbände, die eine ausführlichere Darstellung im Ergebnis- und Finanzhaushalt für sinnvoll erachten, können von dieser Möglichkeit Gebrauch machen. Anhand der Postenkennzeichnung (z. B. E 1 oder F 24) wird deutlich, ob es sich um Posten des Ergebnis- oder des Finanzhaushalts handelt.
3. Auf die Muster 6 bis 8 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.
4. Der Begriff Zuwendungen wird im Gemeindehaushaltsrecht anders abgegrenzt als im staatlichen Haushaltsrecht. Von ihm sind einerseits Erstattungen und andererseits allgemeine Umlagen abzugrenzen. Es ergibt sich folgende Systematik:
  - Zuwendungen
    - Darlehen (nur im staatlichen Haushaltsrecht)
    - Schuldendiensthilfe
    - Finanzhilfen
      - Zuweisungen
      - Zuweisungen für laufende Zwecke
      - Zuweisungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen
    - Zuschüsse
      - Zuschüsse für laufende Zwecke
      - Zuschüsse für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen
  - Erstattungen
  - Allgemeine Umlagen

- 4.1 Zuwendungen
- 4.1.1 Zuwendungen im staatlichen Haushaltsrecht
- Der Begriff der Zuwendungen wird in § 23 LHO sowie der VV zu § 23 LHO bestimmt. Danach gehören zweckgebundene Zuschüsse, Zuweisungen, Schuldendiensthilfen und andere nicht rückzahlbare Leistungen sowie zweckgebundene Darlehen und andere bedingt oder unbedingt rückzahlbare Leistungen zu den Zuwendungen. Dagegen zählt u. a. der Ersatz von Aufwendungen im staatlichen Haushaltsrecht nicht zu den Zuwendungen.
- 4.1.2 Zuwendungen im Gemeindehaushaltsrecht
- Der Begriff der Zuwendungen wird in § 38 verwendet und in der VV zu § 38 bestimmt. Darlehen im gemeindehaushaltsrechtlichen Sinne sind aus folgendem Grund nicht vom Begriff der Zuwendungen erfasst: Für investive Zuwendungen sind gemäß § 38 immaterielle Vermögensgegenstände zu bilden; da jedoch die Darlehensgewährung einer kommunalen Gebietskörperschaft zwangsläufig mit einer Forderung einhergeht, erfolgt der Ausweis unter dem entsprechenden Bilanzposten – und nicht als immaterieller Vermögensgegenstand.
- 4.1.3 Zuweisungen
- Zuweisungen sind Übertragungen innerhalb des öffentlichen Bereichs. Dabei wird nach der Art der Verwendung unterschieden.
- 4.1.3.1 Zuweisungen für laufende Zwecke
- Zuweisungen für laufende Zwecke sind nicht für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bestimmte, einmalige oder laufende Geldleistungen, soweit es sich nicht um Erstattungen oder um Schuldendiensthilfen handelt. Hinsichtlich der Behandlung von Umlagen an Zweckverbände vgl. Nummer 4.3.2.
- 4.1.3.2 Zuweisungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen
- Zuweisungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind Geldleistungen, die für die Finanzierung von Baumaßnahmen, den Erwerb von beweglichem und unbeweglichem Vermögen und für andere Investitionen (einschließlich Leistungen an Dritte für Investitionen) bestimmt sind.
- 4.1.4 Zuschüsse
- Zuschüsse sind Übertragungen von dem öffentlichen Bereich an den sonstigen Bereich und umgekehrt. Sie werden – analog zu Zuweisungen – nach der Art der Verwendung in Zuschüsse für laufende Zwecke sowie Zuschüsse für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen unterschieden.
- 4.1.5 Schuldendiensthilfen
- Schuldendiensthilfen sind Geldleistungen zur Erleichterung des Schuldendienstes für Kredite, vorwiegend zur Verbilligung der Zinsleistungen; Beihilfen zur Schuldentilgung sind als Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen zu behandeln.
- 4.2 Erstattungen
- Erstattungen sind der Ersatz für Aufwendungen, die eine Stelle für eine andere Stelle erbringt. Der Erstattung liegt stets ein auftragsähnliches Verhältnis zugrunde, im Unterschied zu den Zuweisungen und Zuschüssen im engeren Sinne, die lediglich Finanzhilfen darstellen. Unerheblich ist, auf welcher Rechtsgrundlage die Erstattungspflicht beruht, ob die Erstattung die Kosten des Empfängers voll oder nur teilweise deckt oder ob sie pauschaliert ist. Zahlungen, die ein marktübliches oder marktähnliches Entgelt darstellen, zählen nicht zu den Erstattungen.
- 4.3 Allgemeine Umlagen
- 4.3.1 Allgemeine Umlagen
- Allgemeine Umlagen sind Zahlungen an oder von Gemeinden und Gemeindeverbänden, die ohne Zweckbin-

dung an einen bestimmten Aufgabenbereich zur Deckung ihres allgemeinen Finanzbedarfs aufgrund eines bestimmten Schlüssels geleistet werden.

- 4.3.2 Umlagen an das Land oder an Zweckverbände und gleichartige kommunale Zusammenschlüsse

Umlagen an das Land oder an Zweckverbände und gleichartige kommunale Zusammenschlüsse für die Erfüllung bestimmter Aufgaben sind keine allgemeinen Umlagen; sie werden als Zuweisungen für laufende Zwecke behandelt.

Die von den Gemeinden an kommunale Zweckverbände zu zahlenden „Zweckverbandsumlagen“ sind nur dann als allgemeine Umlagen auszuweisen, wenn der betreffende Zweckverband für mehrere Aufgabenbereiche tätig wird und eine Aufteilung der gezahlten Umlage auf diese Bereiche nicht möglich ist. In allen anderen Fällen sind die „Zweckverbandsumlagen“ als Zuweisungen für laufende Zwecke zuzuordnen.

5. Außerordentliche Erträge und Einzahlungen bzw. außerordentliche Aufwendungen und Auszahlungen

Die Begriffe „Außerordentliche Erträge/Einzahlungen“ und „Außerordentliche Aufwendungen/Auszahlungen“ sind eng auszulegen. Derartige Erträge und Aufwendungen bzw. Ein- und Auszahlungen beruhen auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen (z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke, die von wesentlicher Bedeutung für die Gemeinde sind). Dazu zählt nicht die Veräußerung von Vermögensgegenständen. Im handelsrechtlichen Sinn sind Erträge/Einzahlungen oder Aufwendungen/Auszahlungen dann „außerordentlich“, wenn sie außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen oder entstehen. Es sind nur solche Posten als außerordentlich anzusehen, die nicht mit einer gewissen Regelmäßigkeit anfallen, bei denen also nicht mit einer Wiederholung in absehbarer Zeit zu rechnen ist.

In der Praxis werden im Ergebnis- und Finanzhaushalt grundsätzlich keine außerordentlichen Erträge oder Aufwendungen bzw. Ein- oder Auszahlungen geplant, da sie aufgrund ihrer Wesensmerkmale in der Regel eben gerade nicht vorhersehbar und planbar sind. Im Hinblick auf die Ergebnisrechnung sind jedoch erhebliche außerordentliche Erträge und Aufwendungen gemäß § 44 Abs. 4 hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Rechenschaftsbericht zu erläutern. Entsprechendes gilt im Hinblick auf die Finanzrechnung gemäß § 45 Abs. 4. Da dem Ergebnis- und Finanzhaushalt kein Anhang beizufügen ist, sollten außerordentliche Posten des Ergebnis- und Finanzhaushalts ersatzweise im Vorbericht erläutert werden, auch wenn dies gemäß § 6 nicht ausdrücklich vorgegeben ist.

Periodenfremde Erträge oder Aufwendungen bzw. Ein- oder Auszahlungen sind wegen ihrer Aperiodizität regelmäßig nicht als „außerordentlich“ einzustufen; sie sind unter jenen Posten auszuweisen, denen sie sachlich zugeordnet werden müssen.

6. Der unter Posten E 23 ausgewiesene Betrag muss mit der jeweiligen Veränderung des in § 9 der (Nachtrags-)Haushaltssatzung (VV-GemHSys, Anlage 3, Muster 1 und 2) bestimmten Eigenkapitals identisch sein. Entsprechendes gilt für die „Übersicht über die Entwicklung der Jahresergebnisse“ (VV-GemHSys, Anlage 3, Muster 26).

#### VV zu § 4 - Teilhaushalte

1. Zu der angemessenen Gliederung des Haushalts in Teilhaushalte finden sich Hinweise im Rundschreiben zur Haushaltswirtschaft 2007 der kommunalen Gebietskörperschaften vom 28. November 2006 (Nummer 4.2), darüber hinaus hat sich der Rechnungshof in der Querschnittsprüfung „Kommunale Doppik“ (Az.: 6-P-0024-22-1/2006 vom 22. Februar 2008 S. 13 Nr. 4.3.1) geäußert. Unabhängig davon ist der aus § 43 Abs. 1 folgende Grundsatz der Stetigkeit zu beachten, d. h. Anzahl und Abgrenzung der Teilhaushalte können nicht von Jahr zu Jahr

oder in kurzen Zeitabständen geändert werden. Als angemessen kann die Anzahl der Teilhaushalte jedenfalls dann angesehen werden, wenn sie in etwa der Anzahl der Produktbereiche entspricht. Im verbindlichen Produktrahmenplan beträgt die Anzahl der Produktbereiche 28; das heißt nicht, dass die Teilhaushalte entsprechend der Produktbereichsabgrenzung zu gliedern sind, sondern nur, dass die Anzahl der Teilhaushalte nach Möglichkeit im zweistelligen Bereich liegen soll. Die Anzahl der Teilhaushalte reduziert sich entsprechend, wenn eine (kleine) Gemeinde in einzelnen Produktbereichen keine Aufgaben erfüllt. Bei der Bildung der Teilhaushalte soll auf eine gewisse finanzielle Proportionalität geachtet werden. Es dürfte kaum zweckmäßig sein, einerseits eine Vielzahl von Teilhaushalten mit jeweils nur geringem finanziellen Volumen zu bilden, die dann durch einige ganz wenige Teilhaushalte mit sehr hohen finanziellen Summen ergänzt werden.

2. Der Haushaltsplan ist eine wichtige – wenn nicht sogar die wichtigste – Grundlage für das Handeln der Verwaltung. Seine Gliederung muss deshalb jeweils Bezüge auf die von der Verwaltung auf seiner Grundlage zu erbringenden kommunalen Leistungen ermöglichen. Dabei sind die Gliederungskriterien den Gemeinden nicht völlig freigestellt; die Gliederung hat auf der Grundlage des Produktrahmenplans (vgl. VV-GemHSys, Anlage 1) produktorientiert zu erfolgen und kann dabei gemäß Absatz 2 entweder funktional (nach Produktbereichen oder -gruppen) oder institutionell (nach der Verwaltungsstruktur) ausgerichtet werden.

Eine über die Produktgruppenebene (3-Steller) hinaus gehende tiefere Untergliederung in Produkte (4-Steller), Leistungen (5-Steller) oder gar Teilleistungen (6-Steller) ist der Gemeinde freigestellt. Jede tiefere Untergliederung muss jedoch eine Zuordnung der Teilleistungen, Leistungen oder Produkte zu den Produktgruppen gemäß den Zuordnungsvorschriften ermöglichen.

Die Abgrenzung der Teilhaushalte muss sich nicht zwingend an den Schnittlinien des Produktrahmenplans orientieren. Allerdings müssen die Produkte, Leistungen und Teilleistungen für den finanzstatistischen Nachweis dem normierten Teil des Produktrahmenplanes zugeordnet werden.

3. Für den Hauptproduktbereich „6 Zentrale Finanzleistungen“ ist regelmäßig ein eigener Teilhaushalt zu bilden. Es ist jedoch zulässig, beispielsweise Einzahlungen aus Investitionskrediten maßnahmenbezogen in den einzelnen Teilhaushalten zuzuordnen. Sofern die Gemeinde eine verursachungsgerechte Zuordnung des Zinsaufwandes anstrebt, ist sachliche Voraussetzung hierfür die maßnahmenbezogene Zuordnung der Kredite.
4. Mit der Übersicht gemäß Absatz 4 soll im Haushaltsplan das Auffinden bestimmter Produkte oder Produktgruppen ermöglicht werden, falls der Haushaltsplan nicht hierarchisch nach Produkten, sondern nach der örtlichen Organisation gegliedert ist. Eine Darstellung von Finanzdaten ist in dieser Übersicht nicht erforderlich, und es wird empfohlen, in der Übersicht auf eine Darstellung der Finanzdaten zu verzichten.
5. Darzustellen sind nur die wesentlichen Produkte eines jeden Teilhaushalts. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und der Transparenz sollte sich die Anzahl der wesentlichen Produkte je Teilhaushalt auf eine deutlich einstellige Anzahl von Produkten beschränken; wesentlich sind jene Produkte, von denen der größte Einfluss auf das finanzielle Volumen und/oder das finanzielle Ergebnis des Teilhaushalts ausgeht.
6. Die Festlegung von Produkten und Leistungen genügt allein noch nicht zur Steuerung. Zusätzlich müssen Ziele und Leistungsmengen sowie dazu gehörende Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden, damit die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns beurteilt werden kann. Die Ziele sollen

– spezifisch, d. h. konkret und präzise,

- messbar und damit überprüfbar,
- angemessen, d. h. auch erreichbar,
- relevant, d. h. von gewisser Bedeutung und
- terminierbar, d. h. mit zeitlichen Vorgaben versehen

sein. Nicht messbare Ziele sind für Steuerungszwecke ungeeignet. Ohne solche Ziele wird eine ergebnisorientierte Steuerung – und damit das wesentliche Anliegen der kommunalen Doppik – nicht erreicht. Auch bei Pflichtaufgaben ist es möglich und sinnvoll, Ziele festzulegen. So könnte zum Beispiel bei einem Produkt „Hilfen zur Erziehung“ das Ziel „Erhöhung des Anteils der ambulanten Hilfen gegenüber den stationären Hilfen um 5 v. H.“ lauten, oder bei der Lebensmittelkontrolle ließe sich die Zahl der jährlichen Betriebskontrollen als Zielgröße angeben. Kennzahlenvergleiche und die Entwicklung von Leistungsmengen liefern wertvolle Informationen für ein internes Berichtswesen und können gegebenenfalls für Steuerungszwecke verwendet werden. Die Gemeinden und Gemeindeverbände müssen deshalb messbare Ziele und aussagekräftige Kennzahlen in der Haushaltsplanung, dem Berichtswesen und den Jahresabschlüssen berücksichtigen, damit der Ressourcenbedarf und -verbrauch beurteilt werden kann.

7. Die Veranschlagung der einzelnen Posten im Teilergebnishaushalt erfolgt gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Posten E 1 bis E 23. Im Hinblick auf die Darstellung der internen Leistungsbeziehungen (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 Posten E 22) muss jeder Aufwand aus der Verrechnung von internen Leistungsbeziehungen in mindestens einem anderen Teilhaushalt sowohl mit entsprechenden betragsgleichen Erträgen als auch mit entsprechenden betragsgleichen Ein- und Auszahlungen verbunden sein. Die Buchung der internen Leistungsbeziehungen erfolgt bei Kontenart 481 bzw. 581 (Erträge bzw. Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen) und bei Kontenart 698 bzw. 798 (Einzahlungen bzw. Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen). Die Grundsätze für die Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen regelt gemäß Absatz 10 die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister in einer Dienst-anweisung, die dem Gemeinderat lediglich zur Kenntnisnahme vorgelegt wird. Daraus ist zu folgern, dass es sich nicht um Ermächtigungen des Rates an die Verwaltung handeln kann, sondern nur um „Umbuchungen“. Dies macht auch Absatz 10 Satz 2 deutlich, da allen Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen zugleich gleich hohe Erträge aus internen Leistungsbeziehungen gegenüber stehen müssen.
8. Für die Veranschlagung der einzelnen Posten im Teilfinanzhaushalt gilt Folgendes:
  - 8.1 Die Darstellung des Teilfinanzhaushalts kann sich auf die Posten F 23 bis F 44 (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1) beschränken. Ein zusätzlicher Ausweis der Posten F 1 bis F 22 (vgl. § 45 Abs. 2) ist möglich. Ein Verzicht auf die Darstellung der Posten F 1 bis F 22 dient nicht nur der Übersichtlichkeit, sondern hat auch gemeindehaushaltsrechtliche Folgen: Wird beispielsweise die Verwaltung in einem Teilergebnishaushalt vom Gemeinderat zu Aufwand (etwa Personalaufwand, Posten E 9) ermächtigt und beschäftigt sie das entsprechende Personal, dann ist die Folge der Auszahlung zwangsläufig, d. h. eine Auszahlung ist aufgrund der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen fällig, auch ohne dass der Gemeinderat dazu ermächtigt. Die ordentlichen Ein- und Auszahlungen folgen den Ansätzen zu ordentlichen Erträgen und Aufwendungen, ohne dass es gesonderter Ein- und Auszahlungsermächtigungen bedarf.
  - 8.2 Werden Ermächtigungen für Investitionsauszahlungen in Anspruch genommen und dadurch noch im Haushaltsjahr oder in den Haushaltsfolgejahren Abschreibungsaufwendungen verursacht, ist für die Abschreibungen keine gesonderte Aufwandsermächtigung erforderlich. Der Abschreibungsaufwand fällt an, ohne dass der Gemeinderat dies verhindern könnte.

- 8.3 Die Investitionstätigkeit innerhalb eines Teilfinanzhaushalts ist mit den Posten F 24 bis F 33 (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1) zu veranschlagen. Der Gemeinderat hat dabei gemäß Absatz 11 Satz 3 – durch eine Bestimmung in der Haushaltssatzung oder zweckmäßigerweise durch eine zentrale Bestimmung außerhalb der Teilfinanzhaushalte – zu entscheiden, ab welchem Betrag Investitionen einzeln zu veranschlagen sind. Es bietet sich an, dabei auf die Wertgrenzen in der Hauptsatzung für die Übertragung von Aufgaben des Gemeinderates auf die Ausschüsse oder auf die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister zurückzugreifen oder zumindest eine Abstimmung zwischen diesen Wertgrenzen vorzunehmen (auf § 11 in Muster 1 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen). Wird keine Wertgrenze festgelegt, ist jede Investition einzeln darzustellen.
- 8.4 Die Darstellung der einzelnen Investitionen oberhalb der Wertgrenzen kann anstelle in den Teilfinanzhaushalten auch in einer gesonderten Übersicht erfolgen. Die Darstellung in einer Übersicht ist zu empfehlen, wenn nur wenige Investitionsmaßnahmen veranschlagt werden.
- 8.5 Aktivierte Eigenleistungen sind nicht als Ertrag und Aufwand bzw. Ein- und Auszahlung aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen. Mit dem Posten „aktivierte Eigenleistungen“ werden z.B. selbst erstellte Gebäude, Maschinen oder Anlagen erfasst. Dieser Posten ist erforderlich, weil die Aufwendungen für die Herstellung der selbst erstellten Ausstattungen oder Maschinen unter den jeweiligen Aufwandsposten des Ergebnishaushalts, z.B. als Personalaufwand, ausgewiesen sind. Da aber kein Verbrauch stattgefunden hat, sondern Bestände geschaffen wurden, muss der entsprechende Aufwand durch den Gegenposten „aktivierte Eigenleistung“ neutralisiert werden, damit eine Belastung des Jahresergebnisses vermieden wird.
- 8.6 Jeder Teilfinanzhaushalt ist mindestens durch die Darstellung des Finanzmittelüberschusses oder -fehlbetrages abzuschließen (Posten F 34).
9. Innerhalb der Teilhaushalte sind Erläuterungen vorzunehmen.
- 9.1 Erläuterungen werden u. a. notwendig, wenn sich die Gemeinde in einem Vertrag über das Haushaltsjahr hinaus zu Aufwendungen oder Auszahlungen verpflichtet hat. Die entsprechende Erläuterung soll deutlich machen, dass der Gemeinderat bei den entsprechenden Ansätzen keine Dispositionsmöglichkeit mehr hat, sondern durch den Vertragsabschluss bereits eine Vorfestlegung der entsprechenden Ansätze in den Haushaltsfolgejahren erfolgt ist.
- 9.2 Zu erläutern sind u. a. außerplanmäßige Abschreibungsaufwendungen, d. h. jene Abschreibungen, die von den planmäßigen erheblich abweichen. Auch ein Wechsel der Abschreibungsmethode ist zu erläutern. Entsprechende Erläuterungen können auch zusammengefasst außerhalb der Teilhaushalte erfolgen.
10. Auf die Muster 9 a) bis 11 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.

#### **VV zu § 5 - Stellenplan**

- Gemäß § 96 Abs. 4 Nr. 4 GemO ist der Stellenplan Bestandteil des Haushaltsplans. Damit ist der Stellenplan auch den Vorschriften über die Nachtragshaushaltssatzung und den Nachtragshaushaltsplan unterworfen. Eine Änderung des Stellenplans während des Haushaltsjahres ist an den Erlass einer Nachtragshaushaltssatzung gebunden; hiervon ausgenommen sind nur die in § 98 Abs. 3 Nr. 2 GemO geregelten Tatbestände.
- Der Stellenplan soll keine personenbezogenen Daten (§ 3 Landesdatenschutzgesetz -LDSG-) enthalten.
- Jede Stelle darf grundsätzlich nur mit einer Person besetzt werden. Die Besetzung einer Stelle mit mehreren

Teilzeitbeschäftigten ist zulässig, soweit ihre Arbeitszeiten zusammen das ausgewiesene Stellenvolumen nicht überschreiten.

- Wird Altersteilzeit bewilligt, kann die betreffende (Plan-)Stelle vom Beginn bis zum Ende der Teilarbeitszeit im „Soll“ mit dem gleichen zeitlichen Umfang wie bisher ausgewiesen werden. Die Besetzung ist im „Ist“ mit dem entsprechenden Anteil der regelmäßigen Arbeitszeit darzustellen (z. B. mit 0,5 bei vorheriger voller Arbeitszeit). Wird die (Plan-)Stelle mit dem bisherigen Stellenvolumen ausgewiesen, ist bei Bedarf im Umfang des insoweit unbesetzten Anteils eine Wiederbesetzung möglich, beim Blockmodell jedoch frühestens ab Beginn der Freistellungsphase.

Im Falle des Blockmodells kann bei Bedarf eine Ersatz(plan-)Stelle eingerichtet werden, die frühestens ab Beginn der Freistellungsphase besetzt werden darf; sie ist mit einem Vermerk „künftig wegfallend“ (kw) – zum Ende der Altersteilzeit – zu versehen. Die auf der Ersatz(plan-)Stelle insoweit geführte Person wird ab dem Ausscheiden der Person mit Altersteilzeit auf der dann freigewordenen (Plan-)Stelle weitergeführt.

- Auf § 20 Abs. 1 und die VV hierzu sowie die Muster 12 und 13 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird verwiesen. Über das Muster hinausgehende Angaben (z. B. Beamte im Vorbereitungsdienst, Auszubildende, Praktikanten oder geringfügig Beschäftigte) sind zulässig. Auch befristet Beschäftigte sind mit einem Kw-Vermerk zu versehen.

#### **VV zu § 6 - Vorbericht**

- Der Vorbericht soll die geforderten Angaben in konzentrierter Form enthalten. Hierzu empfiehlt es sich, von der Möglichkeit tabellarischer und grafischer Darstellungen Gebrauch zu machen.
- Es obliegt der Gemeinde zu bestimmen, was „wesentliche Veränderungen“ und „wichtige Entwicklungen“ sind.
- Die Entwicklung der Jahresergebnisse der fünf Haushaltsvorjahre, des Haushaltsjahres sowie der drei Haushaltsfolgejahre ist in einer Anlage darzustellen, vgl. Muster 26 der Anlage 3 zur VV-GemHSys.
- Die Entwicklung der Über-/Unterdeckung im Finanzhaushalt bzw. der Finanzrechnung der fünf Haushaltsvorjahre, des Haushaltsjahres sowie der drei Haushaltsfolgejahre ist in einer Anlage darzustellen, vgl. Muster 27 der Anlage 3 zur VV-GemHSys.
- Das Eigenkapital des letzten Haushaltsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt, ist unter Berücksichtigung der vorliegenden Jahresergebnisse oder Ansätze der Haushaltsvorjahre, der Ansätze des Haushaltsjahres sowie der Planungsdaten der drei Haushaltsfolgejahre jeweils fortzuschreiben. Bei einem Doppelhaushalt ist das Eigenkapital des letzten Haushaltsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt, unter Berücksichtigung der vorliegenden Jahresergebnisse oder Ansätze der Haushaltsvorjahre, der Ansätze der beiden Haushaltsjahre sowie der Planungsdaten der zwei Haushaltsfolgejahre jeweils fortzuschreiben. Auf Muster 28 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.
- Über die in Satz 4 Nr. 1 bis 7 hinaus genannten Angaben sollen zusätzliche Angaben gemacht werden zu
  - der bisherigen Entwicklung der Zahl und der Altersstruktur der Einwohner und vor allem der für die Zukunft vorausberechneten Entwicklung der Einwohnerzahl, für Ortsgemeinden mindestens anhand der für die Verbandsgemeinde vorausberechneten Entwicklung,
  - den „Sonderlasten“ (z. B. überdurchschnittlich hohe Straßenlasten, geografische Lage),
  - der Aufgliederung des Gewerbesteueraufkommens (nach dem Ergebnis des Haushaltsvorjahres), bspw. in der Form:

„Von den ... (Anzahl) gewerbsteuerpflichtigen Betrieben zahlen im Jahr ...

... (Anzahl) Betriebe (= ... % aller gewerbsteuerpflichtigen Betriebe) keine Gewerbesteuer,

... (Anzahl) Betriebe (= ... %) bis 10.000 EUR Gewerbesteuer,

... (Anzahl) Betriebe (= ... %) 10.001 EUR bis 25.000 EUR Gewerbesteuer,

... (Anzahl) Betriebe (= ... %) 25.001 EUR bis 100.000 EUR Gewerbesteuer,

... (Anzahl) Betriebe (= ... %) über 100.000 EUR Gewerbesteuer.“

Gemeinden mit weniger als 10 gewerbsteuerpflichtigen Betrieben je aufgeführter Größenklasse können auf diese Angaben verzichten und stattdessen die Anzahl der steuerpflichtigen Gewerbetriebe angeben, sofern datenschutzrechtliche Bestimmungen dem nicht entgegenstehen. Ebenso können Betriebe mit mehr als 100.000 EUR Gewerbesteuer weiter unterteilt werden (z. B. bis 200.000 EUR, bis 500.000 EUR, bis 1 Mio. EUR, über 1 Mio. EUR), sofern datenschutzrechtliche Bestimmungen dem nicht entgegenstehen.

**VV zu § 7 - Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre**

Bei Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre ist die Haushaltsatzung um das zweite Haushaltsjahr zu ergänzen. Im Haushaltsplan (mit Bestandteilen und Anlagen) wird jeweils an Stelle der Planungsdaten für das erste Haushaltsfolgejahr das zweite Haushaltsjahr vorgesehen und durch die Planungsdaten von zwei Haushaltsfolgejahren ergänzt.

**VV zu § 8 - Nachtragshaushaltsplan**

1. Auf die VV zu § 98 GemO wird hingewiesen.
2. Was „erhebliche Änderungen“ sind, kann in der Hauptsatzung oder der Haushaltssatzung bestimmt werden. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Gemeindestrukturen können landeseinheitliche Werte nicht bestimmt werden.
3. Sofern im Zeitpunkt der Aufstellung des Nachtragshaushaltsplans bereits vom Gemeinderat gemäß § 100 GemO über- oder außerplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen beschlossen wurden, bedarf es in den betreffenden Teilhaushalten einer Erläuterung, mit der zum Ausdruck kommt, dass die über- oder außerplanmäßigen Ansätze in den Ansätzen im Nachtragshaushaltsplan mit enthalten sind. Wurden vom Gemeinderat nach Aufstellung des Nachtragshaushaltsplans, aber vor dem Ratsbeschluss über den Nachtragshaushaltsplan über- oder außerplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen beschlossen, müssen diese ebenfalls dargestellt werden.
4. Muster Darstellung Nachtragshaushalt

Die vorgesehenen Veränderungen der Ermächtigungen können entsprechend den ursprünglichen Positionen des Haushaltsplans wie folgt aufgezeigt werden:

Ergebnisse des Haushaltsvorjahres	Ansätze des Haushaltsvorjahres einschl. Nachträge	Haushaltsjahr			Planungsdaten des Haushaltsfolgejahres	Planungsdaten des zweiten Haushaltsfolgejahres	Planungsdaten des dritten Haushaltsfolgejahres
		Ansätze	erhöht (+) vermindert (-)	neue Ansätze			

Die Auswirkungen auf die Planungsdaten der drei Haushaltsfolgejahre sind im Nachtragshaushaltsplan zu aktualisieren. Eine Darstellung der Veränderungen wie im Haushaltsjahr unter Angabe der Erhöhungen oder Minderungen wie im obigen Beispiel gezeigt ist nicht zwingend, kann aber dargestellt werden.

**VV zu § 9 - Allgemeine Planungsgrundsätze**

1. Erträge aus den Gemeindeanteilen an der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer sind ebenso wie die Aufwendungen für die Gewerbesteuerumlage jeweils brutto auszuweisen, auch wenn sie gemäß Nummer 1.2 Satz 2

der Verwaltungsvorschrift „Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer, des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer und den Umsatzsteuermehreinnahmen sowie Abführung der Gewerbesteuerumlage“ vom 8. November 2016 (MinBl. S. 258) gegeneinander aufgerechnet werden. Das Gleiche gilt für die entsprechenden Ein- und Auszahlungen.

2. Zu den nach Absatz 2 sorgfältig zu schätzenden Beträgen gehören auch die Zuweisungen aus dem kommunalen Finanzausgleich und die Umlagen. Auf § 38 Abs. 6 wird verwiesen. Die rechtzeitige Aufstellung und Verabschiedung des Haushaltsplans ist nicht von der Verabschiedung anderer öffentlicher Haushalte abhängig.
3. Es dürfen nur die Erträge und Aufwendungen veranschlagt werden, die dem Haushaltsjahr voraussichtlich auch wirtschaftlich zuzurechnen sind (Absatz 3). Die Veranschlagung der Ein- und Auszahlungen richtet sich nach der voraussichtlichen Kassenwirksamkeit (Absatz 4). § 13 bleibt unberührt.
4. Auch Darlehen, für die der Schuldendienst (Zins und Tilgung) übernommen wird oder Schuldendiensthilfen gewährt werden, müssen in der Bilanz gemäß § 47 in voller Höhe dargestellt werden. Die Veranschlagung und Buchung des Schuldendienstes erfolgt auch dann, wenn der übernommene Schuldendienst oder die Schuldendiensthilfe vom Land direkt an das darlehensgebende Institut überwiesen wird, weil auch hier die Gemeinde rechtlich Schuldner ist und weil in der Finanzstatistik solche Darlehen als Schulden der Gemeinden auszuweisen sind.
5. Wirkung der Orientierungsdaten für die Entwicklung der Steuereinnahmen – Berücksichtigung örtlicher Besonderheiten:

Bei den Orientierungsdaten für die Entwicklung der Steuereinnahmen handelt es sich um Durchschnittswerte, die für die einzelnen Gemeinden und Gemeindeverbände Anhaltspunkte im Rahmen der Aufstellung des Haushaltsplanes bzw. der Finanzplanung geben. Bei der Planung der Einzahlungen und Auszahlungen bzw. der Erträge und Aufwendungen können strukturelle Unterschiede in der Aufgabenstellung und die besondere Finanzlage im Einzelfall zu Ergebnissen führen, die von den Orientierungsdaten für die Entwicklung der Steuereinnahmen erheblich abweichen. Es bleibt daher Aufgabe jeder Gebietskörperschaft, anhand der zuvor genannten Empfehlungen und der landesweiten Durchschnittswerte entsprechend den örtlichen Gegebenheiten die für ihre Planung zutreffenden Einzelwerte selbst zu ermitteln. Von den Orientierungsdaten für die Entwicklung der Steuereinnahmen ist abzuweichen, wenn die individuellen Gegebenheiten vor Ort dies erfordern. Sofern dies der Fall sein sollte, sind die Abweichungen zu erläutern.

**VV zu § 10 - Investitionen**

1. Auf die §§ 93 und 103 GemO sowie die Veröffentlichung des Ministeriums des Innern und für Sport vom 17. Januar 2017 „Arbeitshilfe zur Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Instandhaltungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden und von Straßenausbaumaßnahmen“ wird hingewiesen.
2. Geringwertige Wirtschaftsgüter  
Zu den abnutzbaren beweglichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 1.000,00 EUR ohne Umsatzsteuer wird auf die Verwaltungsvorschriften zu §§ 32 und 35 verwiesen.
3. Vorräte  
Die gemeindehaushaltsrechtliche Abgrenzung des Investitionsbegriffs orientiert sich am handels- und steuerrechtlichen Investitionsbegriff. Investitionen sind alle Auszahlungen oder Maßnahmen, die zu einer Aktivierung von

Vermögensgegenständen des Anlagevermögens gemäß § 47 Abs. 4 Nr. 1 führen. Eine Besonderheit bilden Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten nach Posten F 31 (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1), soweit Vorräte betroffen sind. Sie sind dort zweifelsfrei der Investitionstätigkeit zugeordnet (Kontenart 788). Unter diesen Auszahlungen sind solche zu verstehen, die für einen geplanten Vorratsaufbau anfallen, etwa wenn der Bedarf an Dorfchroniken oder Fremdenverkehrsprospekten für mehrere Jahre geplant beschafft wird. Gemeint ist nicht eine Vorratsänderung, die sich nach Abschluss des Haushaltsjahres „zufällig“ aufgrund eines besonders hohen oder niedrigen laufenden Geschäfts ergibt. Mit Posten F 31 nach § 2 Abs. 1 Satz 1 ist keineswegs beabsichtigt, haushaltsrechtlich die Finanzierung von laufendem Aufwand, etwa Heizöl, über Investitionskredite zu ermöglichen. Umgekehrt soll ebenso wenig die Möglichkeit eröffnet werden, mit einer geringen, zufälligen Änderung im Bestand der Vorräte, etwa von einigen hundert Litern Heizöl, die Aufnahme von Investitionskrediten zu rechtfertigen.

Bei Vorräten dürfte es sich im Wesentlichen um erworbene Grundstücke, die sich in der Erschließungsphase befinden und danach veräußert werden sollen (Kontengruppe 142) oder um zur Veräußerung bestimmte Vermögensgegenstände handeln (vgl. Kontengruppe 143), die zuvor dem Anlagevermögen zugeordnet waren, wenn die entsprechenden Beschlüsse der Vertretungsorgane vorliegen (u. a. Baugrundstücke, Gebäude). Durch die Erfassung als Investition und auf einem Bestandskonto der Kontengruppe 14 wird eine verursachungsgerechte Aufwandserfassung gewährleistet. Entsprechende Vorratsinvestitionen können gemäß § 103 GemO mit Investitionskrediten finanziert werden. Es bedarf angesichts des Gebots der Wirtschaftlichkeit (§ 93 Abs. 3 GemO) keiner weiteren Erläuterung, dass die Kreditlaufzeit den Zeitpunkt des letzten Verbrauchs nicht überschreiten darf.

4. Bei der Planung und Vorbereitung aller Investitionen hat die Gemeinde zu prüfen, ob sie in der Lage ist, die Finanzierung ohne Gefahr für den Haushaltsausgleich sicherzustellen. Gleichzeitig ist zu prüfen, ob die Finanzlage es erlaubt, auf Dauer auch die Aufwendungen der Einrichtung (soweit sie nicht durch Gebühren, Beiträge und sonstige Entgelte gedeckt werden können) zu tragen, ohne dass dadurch die Erfüllung anderer Verpflichtungen gefährdet wird. Dabei ist die Dringlichkeit des Investitionsvorhabens (Priorität) gegenüber anderen Vorhaben abzuwägen.
5. Nummer 4 gilt sinngemäß auch für Investitionsförderungsmaßnahmen.
6. Für alle Investitionen, für die Zuweisungen öffentlicher Haushalte beantragt werden, ist dem Zuwendungsantrag eine Stellungnahme (Beurteilung) der Aufsichtsbehörde, die in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Mittelbewilligung stehen muss, nach Vordruck beizufügen (VV zu § 44 LHO, Teil II, Anlage 2). Die Bewilligung von Landeszuwendungen wird in der Regel unterbleiben müssen, wenn nach Feststellung der Aufsichtsbehörde der kommunale Träger nicht in der Lage ist, die eigenen Mittel und die Folgekosten des Vorhabens aufzubringen.
7. Da die Mehrzahl der kommunalen Investitionen unvermeidlich laufende Belastungen mit sich bringt, ist die voraussichtliche Haushaltsbelastung nach Absatz 2 Satz 2 sorgfältig zu schätzen. Die Gemeinde muss sich rechtzeitig darüber im Klaren sein, welche Aufwendungen für die spätere Unterhaltung und Bewirtschaftung der baulichen Anlagen sowie der Geräte und Ausstattungsgegenstände neben den Abschreibungen aufgebracht werden müssen.
8. Die Frage, ob eine Investition erhebliche finanzielle Bedeutung (Auswirkung) für den Haushalt der Gemeinde hat, ist danach zu beurteilen, ob die mit ihr verbundenen Belastungen mittelfristig die frei verfügbaren Haushaltsmittel in größerem Umfang vermindern. Was eine „erhebliche oder geringe finanzielle Bedeutung“ ist, kann in der Hauptsatzung oder der Haushaltssatzung bestimmt werden. Im

Hinblick auf die unterschiedlichen Gemeindestrukturen können landeseinheitliche Werte nicht bestimmt werden.

#### **VV zu § 11 - Verfügungsmittel**

1. Verfügungsmittel dürfen nur für dienstliche Zwecke der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, für die keine zweckbezogenen Mittel veranschlagt sind, vorgesehen und verwendet werden. Die Inanspruchnahme von Verfügungsmitteln ist nicht zulässig, sofern für denselben Zweck bereits Mittel im Haushaltsplan veranschlagt sind.
2. Überplanmäßige Aufwendungen können nicht aus Verfügungsmitteln bestritten werden. Verfügungsmittel dürfen auch nicht mit anderen Ausgabeansätzen für deckungsfähig erklärt werden.
3. Einzelbewilligungen aus den Verfügungsmitteln dürfen nur für Zwecke ausgesprochen werden, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegen. Die gezahlten Beiträge unterliegen wie alle anderen Mittel der unbeschränkten Nachprüfung durch die örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung.
4. Das Recht der Verfügung über die Verfügungsmittel ist auf die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister beschränkt. Er kann die Verfügung für einen bestimmten Teil der Verfügungsmittel auf andere Dienststellen, insbesondere auf die Beigeordneten übertragen, sofern hierfür ein Bedürfnis besteht.

#### **VV zu § 12 - Kosten- und Leistungsrechnung**

1. Die Kosten- und Leistungsrechnung kann grundsätzlich für alle Bereiche der Verwaltung geführt werden, d. h. es sollen die gesamten Kosten einer Verwaltung Eingang finden und bestimmte Kostenarten nicht außer Ansatz bleiben. Die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung (z. B. hinsichtlich der Intensität) obliegt der Gemeinde im Rahmen ihrer kommunalen Selbstverwaltung und nach örtlichen Bedürfnissen.
2. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist ein ausschließlich internes Steuerungsinstrument, das sich primär an den Informationsbedürfnissen des Gemeinderates und der Führungskräfte der Gemeinde orientiert. Aufgrund der ausschließlich internen Ausrichtung der Kosten- und Leistungsrechnung regelt die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Grundsätze der Kosten- und Leistungsrechnung in einer Dienstanweisung; diese Grundsätze werden dem Gemeinderat lediglich zur Kenntnis vorgelegt.
3. In Verbandsgemeinden regelt die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister auch für die Ortsgemeinden die Grundsätze der Kosten- und Leistungsrechnung in einer Dienstanweisung; nur die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann als Dienstvorgesetzter Anweisungen gegenüber dem Verwaltungspersonal erlassen. Die Grundsätze werden dem Ortsgemeinderat lediglich zur Kenntnis vorgelegt.  
Aus § 68 Abs. 1 GemO folgt, dass kein Raum für eine eigene Verwaltung der Ortsgemeinde bleibt. Ausdrücklich einbezogen werden die in § 68 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 GemO genannten Aufgaben. Die Verwaltungskompetenz liegt hinsichtlich der den Ortsgemeinden obliegenden Selbstverwaltungsaufgaben bei den Verbandsgemeinden. Verbandsgemeinde und Ortsgemeinde haben gemäß § 70 Abs. 1 GemO bei der Aufgabenerfüllung vertrauensvoll zusammenzuarbeiten.
4. Mit den Ergebnissen der Kosten- und Leistungsrechnung wird transparent, welche Kosten der Gemeinde für ihre Produkte und Dienstleistungen entstehen. Diese Kostentransparenz ist oftmals insbesondere bei der Festlegung von kostendeckenden Gebühren und Entgelten unverzichtbar.

#### **VV zu § 13 - Weitere Bestimmungen für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Ein- und Auszahlungen**

1. Das Absetzen von geleisteten Rückzahlungen bei den Auszahlungen stellt ebenso wie das Absetzen von erhaltenen

- Rückzahlungen bei den Einzahlungen eine Ausnahme vom Bruttoprinzip (§ 9 Abs. 1) dar. Unter Umständen wird durch Absetzungen auch von der Periodenabgrenzung abgewichen.
2. Durch eine Absetzung dürfen keine negativen Einzahlungen entstehen. Überschießende Beträge sind deshalb als „Sonstige Auszahlungen für besondere Finanzauszahlungen“ (Konto 7669) zu buchen, bei Einzahlungen aus Investitionstätigkeit „Sonstige Investitionsauszahlungen“ (Kontengruppe 789). Erhält die Gemeinde von ihr geleistete Auszahlungen zurück und reichen die bisherigen Auszahlungen nicht für eine Verrechnung aus, sind „Sonstige laufende Einzahlungen“ (Kontoart 668) zu buchen. Entsprechendes gilt hinsichtlich des Kontos 5669 und der Kontoart 469.
  3. Nummer 2 gilt nicht für Steuern, allgemeine Zuweisungen und Rückflüsse von geleisteten Umlagen nach dem Landesfinanzausgleichsgesetz (LFAG), beispielsweise Gewerbesteureinzahlungen, Kreisumlagen, Umlage zur Finanzierung des Fonds „Deutsche Einheit“, Finanzausgleichsumlage. Entstehende Absetzungen sind in den vorgenannten Fällen stets bei den entsprechenden Ein- oder Auszahlungen vorzunehmen, auch wenn dadurch negative Werte entstehen. Damit wird sichergestellt, dass u. a. das tatsächliche Steueraufkommen eines Zeitraums bei den Berechnungen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs berücksichtigt wird.

#### **VV zu § 14 - Grundsatz der Gesamtdeckung**

1. Investitionseinzahlungen können zum Ausgleich laufender Auszahlungen bestimmt werden; beispielsweise kann die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Haushaltsverfügungen abweichend von § 10 Abs. 2 Satz 2 LFAG vorgeben, dass die Investitionsschlüsselzuweisungen als ordentliche Einzahlung im Finanzhaushalt und als laufender Ertrag im Ergebnishaushalt zu buchen sind, so dass diese letztlich der Verminderung des gemeindlichen Liquiditätskreditbedarfs bzw. der Liquiditätskreditverschuldung dienen. Hiermit wird dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 105 Abs. 2 Satz 1 GemO und der hiermit verbundenen Nachrangigkeit der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung Rechnung getragen. Entsprechend der Nachrangigkeit der (vorübergehenden) Aufnahme von Liquiditätskrediten besteht eine Vorrangigkeit zur Tilgung der Liquiditätskredite. Sie sind daher zurückzuzahlen bzw. zu reduzieren, sobald der Gemeindekasse Deckungsmittel zur Verfügung stehen.
2. Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken sind bei unausgeglichenen Haushalten grundsätzlich zur Reduzierung des laufenden Defizits – des Defizits der ordentlichen und außerordentlichen Tätigkeit – zu verwenden, da Kredite zur Liquiditätssicherung grundsätzlich hierfür nicht zur Verfügung stehen. Die Aufnahme von Liquiditätskrediten kann deshalb der Aufnahme von Investitionskrediten nicht vorgehen, sie stellen keine „andere Finanzierung“ im Sinne des § 94 Abs. 4 GemO dar. Hinsichtlich der Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit würde eine andere Handhabung dazu führen, dass bei unausgeglichenen Haushalten die ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen mit Liquiditätskrediten finanziert und Investitionskredite in geringerer Höhe aufgenommen werden müssten. Zwar sind die Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit vorrangig zur Finanzierung der Investitionen zu verwenden. Etwas anderes ergibt sich jedoch, sofern Haushaltsdefizite im laufenden Bereich bestehen. Etwaige Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit sind in diesem Fall zur Deckung der ordentlichen und außerordentlichen Tätigkeit heranzuziehen.

#### **VV zu § 15 - Zweckbindung**

1. Eine sich durch rechtliche Verpflichtung ergebende Zweckbindung braucht nicht zusätzlich durch Haushaltsvermerk dargestellt werden.

2. Eine Zweckbindung ergibt sich aus der Herkunft oder Natur der Erträge, etwa wenn Spenden eines Bürgers oder einer Vereinigung nur zu den Zwecken verwendet werden dürfen, die der Spender bezeichnet hat oder wenn die Gemeinde Zuwendungen zu bestimmten Investitionen erhält.
3. Ein erster Anhaltspunkt für das Bestehen eines sachlichen Zusammenhangs kann die Zugehörigkeit von Erträgen und Aufwendungen zu demselben Teilhaushalt sein.

#### **VV zu § 16 - Deckungsfähigkeit**

1. Einsparungen bei deckungspflichtigen Ansätzen können für Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen bei deckungsberechtigten Haushaltsposten verwendet werden (sog. echte Deckungsfähigkeit). Vor Inanspruchnahme der echten Deckungsfähigkeit ist jedoch die Möglichkeit der Verwendung zweckgebundener Mehrerträge bzw. Mehreinzahlungen nach § 15 (sog. unechte Deckungsfähigkeit) zu prüfen; die Inanspruchnahme der unechten Deckungsfähigkeit geht der Inanspruchnahme der echten Deckungsfähigkeit vor.
2. Von der Inanspruchnahme der Deckungsfähigkeit darf nur Gebrauch gemacht werden, wenn und soweit sie bei dem deckungspflichtigen Ansatz nicht zu späteren überplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen führt. Der deckungsberechtigte Ansatz darf erst dann verstärkt werden, wenn seine Mittel in voller Höhe des veranschlagten Betrages bereits in Anspruch genommen wurden.
3. Die gegenseitige oder einseitige Deckungsfähigkeit zwischen Ansätzen für Auszahlungen aus Investitionstätigkeit kann durch Haushaltsvermerk beschlossen werden. Während die gegenseitige oder einseitige Deckungsfähigkeit gemäß Absatz 1 zunächst nur innerhalb eines Teilergebnishaushalts gesetzlich bestimmt ist und gemäß Absatz 2 durch Haushaltsvermerke zwischen verschiedenen Teilergebnishaushalten erreicht werden kann, erfordert die gegenseitige oder einseitige Deckungsfähigkeit für Auszahlungen aus Investitionstätigkeit einen Vermerk, mit dem der Deckungskreis entweder auf einen Teilfinanzhaushalt beschränkt wird oder sich auf mehrere Teilfinanzhaushalte erstreckt.

#### **VV zu § 17 - Übertragbarkeit**

1. Sollen Ansätze für ordentliche Aufwendungen teilweise oder ganz von der Übertragbarkeit ausgenommen werden, ist hierfür ein Haushaltsvermerk erforderlich, der auch eine betragsmäßige Begrenzung der Übertragbarkeit umfassen kann. Für die Übertragung von Ermächtigungen sind mithin zwei unterschiedliche Entscheidungen des Gemeinderates erforderlich, und zwar im Rahmen des Beschlusses über den Haushaltsplan (vor Beginn des Haushaltsjahres) die Entscheidung darüber, einen die Übertragbarkeit begrenzenden Haushaltsvermerk vorzusehen oder nicht, sowie den Beschluss über die tatsächliche Übertragung der nicht in Anspruch genommenen Mittel nach Ablauf des Haushaltsjahres. Da es sich bei der Übertragung von Ermächtigungen letztlich um Entscheidungen über die Verwendung des Jahresergebnisses handelt, ist diese zweite Entscheidung grundsätzlich dem Gemeinderat vorbehalten.

Es spricht nichts dagegen, wenn der Gemeinderat ausnahmsweise entweder in der Hauptsatzung oder bedarfsweise durch gesonderten Beschluss für einen Haushaltsplan die Befugnis zur Beschlussfassung auf einen Ausschuss überträgt. Eine Ausnahme lässt sich rechtfertigen, weil in die gesetzliche Zuständigkeitsverteilung von § 32 Abs. 2 Nr. 1, 2, 3 und 11 GemO nicht eingegriffen wird, zumal auch in § 32 Abs. 3 GemO eine entsprechende Übertragung der Befugnis zur Beschlussfassung bis zu einer bestimmten Wertgrenze vorgesehen ist. Bei der Übertragung der Befugnis zur Beschlussfassung über Ermächtigungsübertragungen ist die Bestimmung einer Wertgrenze jedoch entbehrlich, weil der Gemeinderat mit seinem

Beschluss über die Haushaltssatzung und damit auch über den Haushaltsplan die Ermächtigung zur Inanspruchnahme der Haushaltsansätze erteilt hat. Daher ist es unbedenklich, wenn der Gemeinderat die Möglichkeit eröffnet, die zeitliche Geltung einer von ihm erteilten Ermächtigung durch Beschluss eines Ausschusses zu verlängern.

Der Beschluss über die tatsächliche Übertragung der nicht in Anspruch genommenen Mittel ist zeitnah nach Ende des Haushaltsjahres zu fassen; ein Beschluss erst im Rahmen des Beschlusses über den Jahresabschluss ist wenig zweckmäßig und nicht sachgerecht. Vor einer Übertragung durch Beschluss des Gemeinderats oder eines Ausschusses ist die Verwaltung nicht befugt, entsprechende Ermächtigungen in Anspruch zu nehmen.

2. Die Höhe des angemessenen Teilbetrages ist im Verhältnis zum Jahresergebnis (hier: Jahresfehlbetrag) zu sehen. Dabei gilt: Je geringer der Anteil der übertragbaren Mittel (in v. H.) am Jahresfehlbetrag ist, desto höher kann der angemessene Teilbetrag (in Euro) ausfallen. Hinsichtlich der Übertragbarkeit ist eine betragsmäßige Begrenzung im Haushaltsvermerk zu prüfen.
3. Aus Absatz 1 Satz 3 folgt, dass Übertragungen von Ermächtigungen regelmäßig mit Jahresüberschüssen einhergehen sollen. Es kommt deshalb zu einem positiven Ergebnisvortrag, während bei Inanspruchnahme der Übertragbarkeit im Folgejahr dessen Jahresergebnis verschlechtert wird. Im Zeitablauf gleichen sich die so hervorgerufenen Jahresüberschüsse und -fehlbeträge jedoch betragsgenau aus; die Inanspruchnahme von übertragenen Ermächtigungen für ordentliche Aufwendungen und Auszahlungen ist zudem gemäß Absatz 1 Satz 2 nur im Haushaltsfolgejahr zulässig. Gemäß Absatz 4 sind Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen von der zeitlichen Befristung der Ermächtigungübertragung ausgenommen, wenn sich die Zweckbindung aufgrund rechtlicher Verpflichtung ergibt.
4. Da die Ansätze für Auszahlungen aus Investitionstätigkeit gemäß Absatz 2 Satz 1 bestehen bleiben, ist nicht auszuschließen, dass Investitionskredite neu veranschlagt werden müssen, weil die Investitionskreditermächtigung gemäß § 103 Abs. 3 GemO grundsätzlich nur bis zum Ende des Haushaltsfolgejahres gilt.
5. Werden Ermächtigungen aus übertragenen Ansätzen in Anspruch genommen und übersteigt das Ergebnis die Ansätze (einschl. Nachträge) lediglich im Rahmen der übertragenen Ermächtigungen, entstehen keine überplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen. Entsteht bei der Inanspruchnahme von übertragenen Ermächtigungen ein Mehrbedarf, so ist dieser, auch wenn im laufenden Haushaltsjahr kein Ansatz dieses Haushaltspostens vorhanden ist, nicht außerplanmäßig, sondern überplanmäßig.
6. Hinsichtlich der Ansätze für Auszahlungen aus Investitionstätigkeit ist eine Übertragbarkeit nicht gesondert zu beschließen, da diese durch Absatz 2 gesetzlich besteht und ein Gemeinderatsbeschluss hierfür entbehrlich ist. Dennoch ist nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Gemeinderat eine konkrete Auflistung vorzulegen, ob und in welcher Höhe konkrete Übertragungen erfolgt sind.
7. In Absatz 5 Satz 3 heißt es bewusst „Ermächtigungen“ und nicht „Ansätze“. Beide Begriffe sind inhaltlich voneinander zu trennen. Durch die Übertragung erhöhen sich die Ermächtigungen der betreffenden Posten, nicht aber die Ansätze im Ergebnis- und Finanzhaushalt; daher sind die durch die Übertragung entstandenen Ermächtigungen im Ergebnis- und Finanzhaushalt nicht darzustellen. Dagegen sind entsprechende Aufwendungen in der Ergebnis- bzw. Auszahlungen in der Finanzrechnung selbstverständlich auszuweisen.
8. Verpflichtungsermächtigungen sind nicht übertragbar. Die Ermächtigung zur Inanspruchnahme erlischt gemäß § 102 Abs. 3 GemO mit der Bekanntmachung der Haushaltssatzung für das Folgejahr.

#### **VW zu § 18 - Haushaltsausgleich**

1. Auf die VW zu § 72 GemO wird hingewiesen.
2. Die Darstellung der Verbesserung des Jahresergebnisses gemäß Absatz 4 hat bereits in den Finanzplanungsdaten zu erfolgen.
3. Reichen die Erträge des Ergebnishaushalts nicht aus, um die Aufwendungen des Ergebnishaushalts zu decken, liegt zwar ein unausgeglichener Haushalt vor, der jedoch dann nicht gemäß § 121 i. V. m. § 117 GemO beanstandet werden muss, wenn der Verzehr des Eigenkapitals durch besondere Faktoren, etwa die Bevölkerungsentwicklung der Gemeinde, gerechtfertigt werden kann und geplant erfolgt. Von einer Beanstandung des Ergebnishaushalts kann ebenfalls abgesehen werden, wenn in der Summe der fünf Haushaltsvorjahre und des Haushaltsjahres ein positives Jahresergebnis (vgl. VV-GemHSys, Anlage 3, Muster 26, lfd. Nr. 7) erreicht wird. Gleiches gilt für den Finanzhaushalt im Hinblick auf die um die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Investitionskrediten verminderte Summe der Salden der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (vgl. VV-GemHSys, Anlage 3, Muster 27, lfd. Nr. 7). Im Übrigen muss die Kommunalaufsicht entscheiden, ob sie eine Beanstandung ausspricht, wenn in der Summe der drei Haushaltsfolgejahre der Haushaltsausgleich im Ergebnishaushalt (VV-GemHSys, Anlage 3, Muster 26, lfd. Nr. 11) oder im Finanzhaushalt (VV-GemHSys, Anlage 3, Muster 27, lfd. Nr. 11) verfehlt wird.
4. Sofern der Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nicht ausreicht, um die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Investitionskrediten zu decken, ist eine neuerliche Finanzierung der Kredittilgung durch Investitionskredite unzulässig.
5. Planmäßig ist jene Tilgung, die sich für das Haushaltsjahr aus den zurückzuzahlenden Beträgen bis zu der in den Rückzahlungsbedingungen festgelegten Mindesthöhe ergibt und insofern dem sich aus dem Kreditvertrag ergebenden Tilgungsplan entspricht. Außerplanmäßige Tilgungen (= Sondertilgungen) sind solche, die vorgenommen werden, ohne dass ein bestimmter Zeitpunkt besonders vereinbart wurde.

#### **VW zu § 19 - Bewirtschaftung und Überwachung**

1. Eine Inanspruchnahme der Ermächtigungen liegt bereits bei der Erteilung von Aufträgen und sonstigen Maßnahmen vor, durch die Aufwendungen oder Auszahlungen des Haushaltsjahres entstehen; bei der Überwachung sind diese einzubeziehen. Die Überwachung sollte anhand einer geeigneten Haushaltsüberwachungsliste oder eines vergleichbaren Verfahrens erfolgen, wodurch eine Überschreitung der Haushaltsansätze vermieden werden kann.
2. Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen soweit möglich sicherzustellen, dass die ihr zustehenden Erträge und Einzahlungen rechtzeitig eingehen; dies bedingt auch eine zeitnahe Buchung der Forderungen sowie die Einrichtung eines wirkungsvollen Mahn- und Vollstreckungswesens.

#### **VW zu § 20 - Anwendung der Landeshaushaltsordnung**

1. Die VV-LHO zu den §§ 47, 49 Abs. 1 und 2 und § 50 Abs. 4 bis 7 LHO ist entsprechend anzuwenden.
2. Das Nähere über die Entrichtung eines angemessenen Entgeltes gemäß § 52 Satz 1 LHO regelt grundsätzlich die Gemeinde. Die Anwendung der in der VV-LHO zu § 52 LHO genannten Dienstkraftfahrzeug-Richtlinie (KfzR) wird empfohlen.

#### **VW zu § 21 - Berichtspflicht**

1. Die Berichtspflicht stellt ein unverzichtbares Element im Gemeindehaushaltsrecht dar. Nach kameralem Haushaltsrecht war der Gemeinderat unverzüglich zu unterrichten,

wenn sich abzeichnete, dass der Haushaltsausgleich gefährdet war oder wenn sich die Ausgaben einer Maßnahme des Vermögenshaushalts nicht nur geringfügig erhöht hatten. Dagegen hat die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK) mit ihrem Beschluss vom 21./22. November 2003 die „Einführung eines Berichtswesens für die periodische Information über die Zielerreichung als Grundlage für Steuerungsmaßnahmen“ zustimmend zur Kenntnis genommen. § 21 Abs. 1 sieht deshalb in der Regel eine halbjährliche Unterrichtung des Gemeinderates über den Stand des Haushaltsvollzugs hinsichtlich der Finanz- und Leistungsziele vor.

2. „In der Regel halbjährlich“ bedeutet nicht, dass eine Berichterstattung zum 30. Juni erfolgen muss. Gerade angesichts der Steuer- und Umlagetermine am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November sowie der ortsüblichen Sitzungsfolge sollten die Berichtstermine so bestimmt werden, dass sachgerechte Berichtszeiträume mit wesentlichen Daten abgegrenzt werden. Die konkrete Anzahl der Berichte ist von den örtlichen Verhältnissen abhängig.
3. Auf die VV zu § 101 GemO wird verwiesen.
4. Der Gemeinderat soll analog zu den gemäß § 4 Abs. 12 festgelegten Wertgrenzen auch bestimmen, was „wesentlich“ ist.

#### VV zu § 22 - Vergabe von Aufträgen

Bei der Vergabe von öffentlichen Aufträgen, deren geschätzte Gesamtauftragswerte ohne Umsatzsteuer die in § 106 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) genannten Schwellenwerte nicht erreichen, sind als verbindliche Grundsätze und Richtlinien die folgenden Bestimmungen in ihren jeweils geltenden Fassungen zu beachten:

- Teil 2 der Verwaltungsvorschrift „Öffentliches Auftrags- und Beschaffungswesen in Rheinland-Pfalz“ vom 24. April 2014 (MinBl. S. 48) sowie
- die Grundsätze zur Anwendung von Preisvorbehalten bei öffentlichen Aufträgen des Bundesministers für Wirtschaft und Finanzen vom 2. Mai 1972 in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. Mai 1972 (BAnz Nr. 88 vom 10. Mai 1972).

#### VV zu § 23 - Stundung, Niederschlagung, Erlass

1. Stundung ist die Hinausschiebung der Fälligkeit einer Forderung. Niederschlagung ist die befristete oder unbefristete Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs der Gemeinde ohne Verzicht auf den Anspruch selbst. Erlass ist der teilweise oder gänzliche Verzicht auf einen Anspruch. Hinsichtlich der haushaltsplanmäßigen Behandlung von Stundungen, Niederschlagungen und Erlassen findet das strenge Niederstwertprinzip Anwendung (§ 35 Abs. 5).
2. Stundungen sollen nur auf Antrag für eine bestimmte Zeit und grundsätzlich unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs ausgesprochen werden.
3. Befristet niedergeschlagene Forderungen sind in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls wertzuberichtigen.
4. Ein Erlass kommt nur in Betracht, wenn eine Stundung oder eine Niederschlagung nicht ausreichen, um Härten beim Schuldner zu mildern. Dabei ist zunächst zu prüfen, ob ein Teilerlass (Herabsetzung der Forderung) ausreicht. Eine besondere Härte liegt insbesondere vor, wenn sich der Schuldner in einer unverschuldeten wirtschaftlichen Notlage befindet und zu befürchten ist, dass die Weiterverfolgung des Anspruchs zu einer Existenzgefährdung führen würde. Durch den Erlass erlischt der Anspruch endgültig, die Forderung ist auszubuchen. Bei teilweisem Erlass erlischt der Anspruch in Höhe des Betrages, um den die Forderung herabgesetzt wird, die Forderung ist insoweit auszubuchen. Der in diesem Fall bestehenbleibende Teil der Forderungen ist in Höhe des erwarteten

Zahlungsausfalls einzeln wertzuberichtigen, im Zweifelsfall in voller Höhe.

5. Die Wertberichtigung einer Forderung kann im Wege der Einzel- oder der Pauschalwertberichtigung vorgenommen werden und ist auf dem Konto 5655 mit den beiden Unterkonten 56551 „Einzelwertberichtigung“ bzw. 56552 „Pauschalwertberichtigung“ zu erfassen. Für jede einzelne Forderung muss zunächst geprüft werden, ob sie mit einem über ein allgemeines Ausfallrisiko hinausgehendem Risiko behaftet ist und deshalb eine Einzelwertberichtigung zu bilden ist, oder ob sie sodann lediglich dem allgemeinen Risiko unterliegt und eine Pauschalwertberichtigung zu bilden ist.
6. Für die Stundung und die befristete Niederschlagung ist die Verwaltung zuständig. Für die unbefristete Niederschlagung und den Erlass ist bei unerheblichen Beträgen die Verwaltung, sonst der Gemeinderat oder der von ihm beauftragte Ausschuss zuständig. Die Erheblichkeitsgrenze ist in der Hauptsatzung, der Haushaltssatzung oder durch Vermerk im Haushaltsplan durch den Gemeinderat festzulegen. Soweit die Verwaltung zuständig ist, soll durch Dienstanweisung sichergestellt werden, dass Stundungen und Niederschlagungen im Benehmen mit dem Kassenverwalter erfolgen. Die Zuständigkeiten sollen in der Dienstanweisung gemäß § 29 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 Buchst. h bestimmt werden.
7. Bei der Stundung, Niederschlagung und dem Erlass von Ansprüchen der Gemeinde haben die gesetzlichen Bestimmungen des allgemeinen und besonderen Abgabenrechts stets Vorrang vor den Bestimmungen der Gemeindehaushaltsverordnung und dieser Verwaltungsvorschriften.
8. Zu den Sicherheitsleistungen vgl. § 241 ff. AO.

#### VV zu § 24 - Kleinbeträge, Einwerbung und Entgegennahme von Zuwendungen, Wertgrenze für das Angebot einer Zuwendung im Einzelfall

Für die Grundsteuern und die Gewerbesteuer gilt die Kleinbetragsregelung des § 156 AO in Verbindung mit der auf seiner Grundlage erlassenen Kleinbetragsverordnung in der jeweils geltenden Fassung. Für kommunale Abgaben gilt die Kleinbetragsregelung des § 4 KAG.

#### VV zu § 25 - Zahlungsanweisung, Zahlungsabwicklung

1. Die Kommunale Doppik regelt auch das Anordnungsverfahren. Kassenrechtliche Vorschriften sind gemäß §§ 25 Abs. 3 Satz 2, 28 Abs. 4 Satz 4 und Abs. 13 sowie 29 durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister in einer Dienstanweisung zu regeln.
2. Es wird empfohlen, den Begriff der Kassenanordnung in der Dienstanweisung zu regeln.
- 2.1 Bei Annahme- und Auszahlungsanordnung werden folgende Unterscheidungen empfohlen:
  - Einzelanordnung für einen Zahlungspflichtigen oder -empfänger,
  - Sammelanordnung für regelmäßig wiederkehrende Ein- und Auszahlungen und für gleichzeitig fällige Zahlungen von mehreren Einzählern oder an mehrere Zahlungsempfänger,
  - Allgemeine Zahlungsanordnung für regelmäßig wiederkehrende Ein- oder Auszahlungen, deren Höhe vorher nicht endgültig feststeht, aber ebenso wie der Zeitpunkt der Zahlung abschätzbar ist,
  - Daueranordnung für einen Zahlungsvorgang, der sich auf mehr als ein Haushaltsjahr bezieht,
  - Auszahlungsanordnung im Lastschriftverfahren für Forderungen, wenn der Empfangsberechtigte mit der Gemeinde ordnungsgemäß abrechnet, Höhe und Zeitpunkt der Zahlung abzuschätzen sind und gewährleistet ist,

dass das Kreditinstitut den abgebuchten Betrag dem Konto wieder gutschreibt, wenn die Gemeinde der Zahlung in angemessener Frist widerspricht.

2.2 Bei Annahme- und Auszahlungsanordnung für interne Leistungsverrechnung werden folgende Unterscheidungen empfohlen:

- Einzelanordnung für einen Leistungserbringer und einen Leistungsempfänger,
- Sammelanordnung für regelmäßig wiederkehrende Leistungen und für Leistungen von mehreren Leistungserbringern oder an mehrere Leistungsempfänger.

2.3 Bei Anordnungen, die für alle sonstigen Buchungen zu erstellen sind, werden folgende Unterscheidungen empfohlen:

- Einzelanordnung für eine Buchung,
- Sammelanordnung für regelmäßig wiederkehrende Buchungen und für Buchungen an mehrere Buchungsstellen,
- Absetzungsanordnung und Zugangsanordnung zur Verminderung oder Erhöhung eines bereits durch Kassenanordnung angeordneten Betrags,
- Allgemeine Zahlungsanordnung für regelmäßig wiederkehrende Buchungen, deren Höhe vorher nicht endgültig feststeht, aber ebenso wie der Zeitpunkt der Zahlung abschätzbar ist,
- Daueranordnung für Buchungen, die sich auf mehr als ein Haushaltsjahr beziehen.

2.4 Ein- und Auslieferungsanordnungen sind gemäß § 29 Abs. 1 in einer Dienstanweisung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu regeln. Es wird empfohlen, für die Ein- und Auslieferung von Wertgegenständen, Bürgschaften und besonders zu verwahrende Unterlagen eine Ein- und Auslieferungsanordnung (mit Empfangsbestätigung) vorzusehen.

3. Die Zahlungsabwicklung gehört zu den Kassengeschäften im Sinne von § 106 Abs. 1 GemO. Art und Umfang der Aufgaben der Zahlungsabwicklung sind dabei in der Gemeinde nach den örtlichen Bedürfnissen auszugestalten.

4. Zahlstellen

Zur Erledigung von Kassengeschäften können Zahlstellen als Teile der Gemeindekasse eingerichtet werden; entsprechende Bestimmungen kann die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister in einer Dienstanweisung treffen. Den Zahlstellen kann auch die Mahnung, die Beitreibung und die Einleitung der Zwangsvollstreckung (zwangsweise Einziehung) sowie die Festsetzung, Stundung, Niederschlagung und der Erlass von Mahngebühren, Vollstreckungskosten und Nebenforderungen (Zinsen und Säumniszuschläge) übertragen werden, soweit in anderen Vorschriften nichts anderes bestimmt ist. Die Aufgaben der einzelnen Zahlstellen können je nach Bedarf geregelt werden. Sie können von der Annahme bestimmter Einnahmen bis zur Wahrnehmung aller Aufgaben der Gemeindekasse für bestimmte Bereiche der Verwaltung reichen.

Die Beitreibung, die Einleitung der Zwangsvollstreckung und die anderen zuvor genannten Aufgaben mit Ausnahme der Mahnung sollten Zahlstellen nur übertragen werden, wenn hierfür ein besonderes sachliches Bedürfnis (z. B. große Entfernung oder besonders starker Geschäftsanfall) besteht. Im Interesse einer möglichst weitgehenden Zusammenfassung und wirtschaftlichen Erledigung der Kassengeschäfte der Gemeinde kommen Zahlstellen nur in Betracht, soweit dies aus zwingenden Gründen erforderlich ist. Die Entscheidung über die Errichtung von Zahlstellen wird in der Dienstanweisung getroffen. Dort werden auch die Aufgaben der Zahlstelle einschließlich der Regelung über das Abrechnungsverfahren, die Ausstattung mit Zahlungsmitteln und die buchungstechnische Abwicklung bestimmt. Die Zahlstellen können organisatorisch den Verwaltungsstellen zugeordnet sein, bei denen sie eingerichtet werden. Sie bleiben aber in Erledigung von Aufgaben der Gemeindekasse Teile von dieser und unterstehen dabei fachlich dem Kassenverwalter. Zahlstellen, die nicht mit Schalterstellen

der Kasse verwechselt werden dürfen, bieten sich insbesondere für solche kommunalen Einrichtungen an, die – wie z. B. Bürgerbüros, Schwimmbäder, Museen, Büchereien – von der Gemeindekasse räumlich getrennt sind. Gründe der Wirtschaftlichkeit können hier gegenüber dem Gesichtspunkt der Bürgernähe zurücktreten. Maßgebend sind die praktischen Bedürfnisse der jeweiligen Dienststelle. Die Ein- und Auszahlungen der Zahlstelle gehen einzeln oder zusammengefasst in die Bücher der Gemeindekasse über. Für die einzelnen Zahlstellen können unterschiedliche Zeitabstände für die Abrechnung festgelegt werden. Die Abrechnung ist mindestens monatlich vorzunehmen, vgl. auch § 28 Abs. 4. Die Zahlstellen können, da ihnen alle Kassengeschäfte übertragen werden können, auch eigene Bücher führen und eigene Konten einrichten, wobei die Ergebnisse – mindestens zum Jahresende – in die Buchführung der Gemeindekasse übernommen werden müssen.

5. Handvorschüsse

Zur Leistung geringfügiger Barzahlungen, die regelmäßig anfallen oder als Wechselgeld dienen, können einzelnen Verwaltungsstellen oder einzelnen Bediensteten Handvorschüsse gewährt werden. Entsprechende Bestimmungen kann die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister in einer Dienstanweisung treffen, die auch die erforderlichen Maßnahmen für eine ordnungsmäßige Verwaltung der Handvorschüsse umfassen soll. Wenn in der Dienstanweisung kein anderer Zeitpunkt bestimmt ist, sollen die Handvorschüsse monatlich abgerechnet werden. In der Dienstanweisung sollen ferner die Verwaltungsstellen und die Bediensteten, denen Handvorschüsse zur Verfügung gestellt werden, sowie die Höchstbeträge und die Abrechnung bestimmt werden. Dabei können je nach Bedarf unterschiedliche Abrechnungstermine festgesetzt werden. Die Handvorschüsse können nur aufgrund einer Auszahlungsanordnung gewährt werden; sie werden im Vorschussbuch als Auszahlung gebucht und bleiben dort solange vorgelegt, bis sie zurückgegeben werden oder bis sie aufgrund entsprechender Anordnungen als endgültige Auszahlung gebucht werden. Es wird empfohlen, Handvorschüsse mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen.

6. Auf die VV zu § 107 GemO wird verwiesen.

7. Für die Feststellung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit ist die Nummer 1 der VV-LHO, Bestimmungen zu den §§ 70 bis 80 LHO, maßgebend.

8. Tagesabschluss

8.1 Zum Abgleich der Finanzmittelkonten mit den Finanzmittelbeständen ist ein Tagesabschluss zu erstellen. Der Tagesabschluss dient der Kontrolle der Buchführung sowie der Zahlungsabwicklung und des Zahlungsmittelbestandes. Hierzu sind täglich nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungsarbeiten die buchmäßigen Bestände der Finanzmittelkonten (Bankguthaben, Schecks, Bargeld) mit den Kontoständen laut Bankauszügen und den vorhandenen Zahlungsmitteln abzugleichen. Besteht keine Übereinstimmung, so ist ein Fehlbetrag als Vorschussgeld (Kontenart 179), ein Überschuss als Verwahrgeld (Kontenart 379) zu buchen; die Differenzbeträge sind unverzüglich aufzuklären und abzuwickeln.

8.2 Der Tagesabschluss dient auch der Berechnung des Zinsausgleichs gemäß VV Nummer 4 zu § 105 GemO. Nach der Rechtsprechung des OVG Rheinland-Pfalz (vgl. Urteil vom 8. März 1994, Az. 7 A 11649/93.OVG, sowie Urteil vom 17. Juni 2003, Az. 7 A 11941/02.OVG) sind innerhalb der Einheitskasse einer Verbandsgemeinde Guthaben der einen Ortsgemeinde ebenso wie Überziehungen der anderen Ortsgemeinde grundsätzlich zu verzinsen. Der verursachte Aufwand ist dem jeweiligen Verursacher anzulasten. Aufwand in diesem Sinne sind nicht nur Zinsen für Kredite zur Liquiditätssicherung, sondern auch entgangene Guthabenzinsen, wenn Zahlungsmittelbestände einer Gemeinde durch andere Gemeinden in Anspruch genommen werden.

Es bietet sich an, eine Vereinbarung zwischen den Ortsgemeinden und der Verbandsgemeinde (als Verwaltungsgeschäfts- und Kassenführer) zu treffen, die eine interne Finanzierung sowie den Zinsausgleich einvernehmlich vorsieht.

#### **VV zu § 26 - Örtliche Prüfung der Zahlungsabwicklung**

1. Über die Mindestzahl der Prüfungen nach Absatz 1 hinaus sollen erforderlichenfalls, insbesondere bei Verdacht von Unregelmäßigkeiten, weitere Prüfungen vorgenommen werden.
2. Die Gemeindekasse und ihre Zahlstellen müssen nicht unbedingt zum selben Zeitpunkt geprüft werden.
3. Auf die VV Nummer 1 zu § 112 GemO wird verwiesen.
4. Beim Ausscheiden des Kassenverwalters ist stets eine Kassenprüfung vorzunehmen.
5. Lässt die Gemeinde nach § 107 Abs. 1 GemO Kassengeschäfte von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen, müssen die erforderlichen Prüfungen dort vorgenommen werden. Bei der Übertragung der Kassengeschäfte muss sich die Gemeinde die Möglichkeit der Prüfung an Ort und Stelle – auch durch überörtliche Prüfungseinrichtungen – vertraglich sichern. Prüfungen sind von den nach Nummer 3 Zuständigen vorzunehmen. Kassenbestandsaufnahmen bei der anderen Stelle kommen nur in Betracht, wenn diese für die Gemeinde getrennte Konten und eine besondere Barkasse zu führen hat.

#### **VV zu § 27 - Zweck der Buchführung, Buchführungspflicht**

Auf die VV zu § 93 GemO wird verwiesen.

#### **VV zu § 28 - Buchführung**

1. Aufgabe der Buchführung ist die systematisch, lückenlos und ordnungsmäßig in Zahlenwerten erfolgende Dokumentation aller wirtschaftlichen Vorgänge (Geschäftsvorfälle), die im Haushaltsjahr erfolgen. In Bezug auf die Betriebe gewerblicher Art wird auf die VV Nummer 1 zu § 42 und das dort angegebene Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen verwiesen.
2. Darüber hinaus wird in Absatz 9 die Buchungsmethode der für die Finanzrechnung erforderlichen Daten geregelt. Die Finanzrechnung bildet mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz einen unverzichtbaren und integralen Bestandteil der Kommunalen Doppik, in der die Ein- und Auszahlungen der Gemeinde zu erfassen sind. Um dies zu erreichen, müssen die Zahlungen aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle ermittelt werden. Dies ist nur auf dem Wege der direkten Ermittlung zulässig, d. h.
  - Integration in den doppischen Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens,
  - Statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens oder
  - Direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten.
3. Absatz 10 stellt besondere Anforderungen an die DV-Buchführung heraus, womit die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. VV Nummer 1 zu § 93 GemO) hinsichtlich der Besonderheiten der Datenverarbeitung konkretisiert werden. Nur sofern keine speziellen Regelungen bestehen, finden die allgemeinen Grundsätze Anwendung, die hinsichtlich der steuerrechtlichen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff durch die GoBD näher beschrieben wurden. Auf die VV Nummer 5 zu § 93 GemO wird verwiesen.

#### **VV zu § 29 - Sicherheitsstandards**

1. In jeder Gemeinde müssen die Aufgaben der Finanzbuchhaltung ordnungsgemäß erledigt werden. Dabei ist der

sichere Umgang mit Zahlungsmitteln und die sichere Verwahrung und Verwaltung von Vermögensgegenständen sowie von Unterlagen besonders zu gewährleisten. Deshalb bestimmt Satz 1, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hierzu nähere Vorschriften erlässt.

2. Die Vorschrift des Absatz 2 enthält den Pflichtkatalog derjenigen Regelungen, die zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben nach Absatz 1 zu treffen sind. Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Gestaltungsbefugnisse den Katalog erweitern. Je nach örtlichen Gegebenheiten kann es aus organisatorischen Gründen sachgerechter sein, die Regelungstatbestände auf mehrere Dienstanweisungen aufzuteilen.

#### **3. Elektronische Signatur**

Die Gemeinde kann den Einsatz elektronischer Signaturen zulassen, wobei sichergestellt sein muss, dass die elektronische Bestätigung der Beschäftigten eindeutig und unverwechselbar dokumentiert wird. Die Gemeinde entscheidet eigenverantwortlich, ob eine „fortgeschrittene elektronische Signatur“ oder eine „qualifizierte elektronische Signatur“ zur Anwendung kommen soll, vgl. § 2 Nr. 2 und 3 Signaturgesetz vom 16. Mai 2001 (BGBl. I S. 876). Bei der Entscheidung ist auch auf § 28 Abs. 10 Nr. 8 zu achten, wonach elektronische Signaturen mindestens bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist der Bücher (zehn Jahre gemäß § 30 Abs. 2) nachprüfbar sein müssen.

Im Hinblick auf die Regelungen des § 29 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b und Nr. 3 Buchst. b wird auf § 1 Abs. 1 LVwVfG i. V. m. § 3a VwVfG verwiesen. Demnach sind elektronische Dokumente mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen.

#### **VV zu § 30 - Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen**

1. Aufbewahrungspflichten für Original-Belege können sich, entgegen der Regelung nach Absatz 3 Satz 2, auch aus anderen Rechtsvorschriften wie bspw. förderrechtlichen Bestimmungen ergeben. Sofern diese die Vorlage von Original-Belegen zwingend erfordern, empfiehlt es sich, die Vernichtung zumindest bis zum Abschluss des Verwendungsnachweisverfahrens zurückzustellen.
2. Bei einer Änderung des DV-Verfahrens oder bei Einführung eines anderen DV-Verfahrens ist sicherzustellen, dass während der Aufbewahrungsfristen die gespeicherten Daten verarbeitet werden können.

#### **VV zu § 31 - Inventar**

1. Auf die VV zu § 93 GemO und die GoB-G wird verwiesen. Maßgeblich für die Aktivierungsfähigkeit von Vermögensgegenständen sind das wirtschaftliche Eigentum und die selbstständige Verwertbarkeit.
2. Sofern die Gemeinde einem Dritten eigene Vermögensgegenstände überlässt, z. B. einem Sanierungsträger im Sinne des § 157 BauGB, und erfüllt dieser die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben im eigenen Namen auf Rechnung der Gemeinde, wird der Sanierungsträger als Treuhänder der Gemeinde tätig (§ 159 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehört das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgaben bereitstellt. Auch in diesen Fällen finden die GoB-G Anwendung, so dass die Gemeinde zur Erfüllung in der Regel wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände bleibt und diese bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind. Aufgrund der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen muss bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger bzw. das Treuhandverhältnis im Einzelnen betrachtet und bewertet werden. Zumindest sind entsprechende Anhangangaben zu empfehlen.

#### **VV zu § 32 - Inventurvereinfachungsverfahren**

1. Vermögensgegenstände können gemäß Absatz 2 durch Fortschreibung, d. h. durch die Einzelerfassung sämtlicher

Zu- und Abgänge nach Art, Menge und Wert, nachgewiesen werden. Es kann hierbei auf eine jährliche körperliche Bestandsaufnahme verzichtet werden, wenn eine ordnungsmäßige buchmäßige Erfassung durch eine Anlagenbuchhaltung sichergestellt ist. Allerdings hat ein Abgleich der Buchbestände mit den tatsächlichen Vermögensgegenständen in einem regelmäßigem Rhythmus stattzufinden. Es wird empfohlen, in der Dienstanweisung über die Durchführung der Inventur (§ 31 Abs. 5) einen drei- bis fünfjährigen Rhythmus vorzusehen.

2. Auf die VV Nummer 4.1 zu § 93 GemO wird hingewiesen.
3. Werden immaterielle Vermögensgegenstände und abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 1.000,00 EUR ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung aufwandswirksam gebucht, findet eine Aktivierung oder eine Erfassung in der Anlagenbuchhaltung nicht statt (entsprechend dürfen auch keine Sonderposten gebildet werden, sofern die Gemeinde Zuwendungen für die Anschaffung erhalten hat).
4. Für die Bewertung des Gemeindewaldes wird in Absatz 9 die Bildung eines Festwertes zugelassen, der mit der Erstellung eines neuen Forsteinrichtungswerkes anzupassen ist. Eine forstwirtschaftliche Waldverjüngung kann deshalb zu einer Verringerung des Festwertes führen, wenn alte und damit regelmäßig werthaltige Bäume geerntet werden. In diesem Fall erfolgt die Herabsetzung des Festwertes und damit eine Ergebnisbelastung mit einer zeitlichen Verzögerung von bis zu zehn Jahren, während die laufenden Erträge aus der Holzveräußerung während dieses Zeitraums von bis zu zehn Jahren als ergebnisverbessernd wirksam werden. Eine Buchung der Veräußerungserlöse unter der Kontenart 685 „Einzahlungen für Sachanlagen“ ist regelmäßig nicht möglich, weil die Buchwert-Abnahme des stehenden Holzvermögens ohne ein neues Forsteinrichtungswerk nicht bekannt ist. Veräußerungserlöse aus dem Holzverkauf sind deshalb vollständig grundsätzlich unter Kontenart 661 „Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens“ zu buchen. Soweit Schwankungen der Jahresergebnisse – Jahre mit durch Veräußerungserlöse verbesserten Ergebnissen gehen einem Jahr mit Ergebnisverschlechterung durch Festwertherabsetzung voraus – absehbar sind, werden entsprechende Erläuterungen in den betreffenden Vorberichten oder Rechenschaftsberichten empfohlen.  
Sofern ein neues Forsteinrichtungswerk vorliegt, ist der gebildete Festwert für das stehende Holzvermögen anzupassen. Die wertmäßige Anpassung erfolgt durch die Wertberichtigung bzw. die Abschreibung bei Konto 4662 bzw. Kontenart 539. Bei den Anpassungen handelt es sich nicht um Zu- oder Abgänge (auch im Sinne der Anlagenübersicht, Muster 19 der Anlage 3 zur VV-GemHSys), da durch das neue Forsteinrichtungswerk in der Regel keine mengenmäßige Ausweitungen bzw. Verminderungen des Waldvermögens vorliegen.
5. Vermögensgegenstände, die nach § 35 Abs. 3 Satz 2 zu einem Sammelposten zusammengefasst werden, müssen nicht inventarisiert werden.

#### **VV zu § 33 - Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

1. Hinsichtlich der Einzelerfassung wird auf die VV Nummer 3.6.1 und Nummer 4.2.4 zu § 93 GemO hingewiesen.
2. Gemäß dem Imparitätsprinzip müssen vorhersehbare Risiken und noch nicht realisierte Verluste ausgewiesen werden. Nach dem Realisationsprinzip dürfen Gewinne im Jahresabschluss generell nur in der Höhe ausgewiesen werden, in der ein rechtlicher Anspruch besteht und durchsetzbar ist.
3. Ein Wechsel der angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden ist nur in Ausnahmefällen zulässig und im Anhang zum Jahresabschluss zu erläutern.

#### **VV zu § 34 - Wertansätze der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten**

1. Die Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes werden wie folgt ermittelt:
  - Anschaffungspreis (Listenpreis, vereinbarter Preis)
  - + Anschaffungsnebenkosten (z. B. Maklergebühren, Vermessungsgebühren, Transportkosten, Montagekosten)
  - + Eigenleistungen, sofern direkt zurechenbar (z. B. Montage durch eigene Arbeitnehmer; siehe hierzu auch Nummer 2.4)
  - + nachträgliche Anschaffungskosten (z. B. Einbau eines Zusatzgerätes)
  - Anschaffungspreisminderungen (Rabatte, Boni, Skonti)

---

 = Anschaffungskosten
2. Haushaltsrechtlich kommt der Höhe der Herstellungskosten durch § 103 Abs. 1 GemO Bedeutung zu, da Herstellungskosten auch mit Investitionskrediten finanziert werden können. Die Bestimmung des Absatz 3 enthält eine klare Aussage über die in die Herstellungskosten einzubeziehenden Kostenbestandteile; es werden drei Stufen unterschieden:
  - 2.1 Satz 1 und 2 legt auf der ersten Stufe fest, dass Materialkosten, Fertigungskosten (z. B. unmittelbar zurechenbare Rohstoffe, Zuliefermaterial, Fertigungslöhne einschl. Zulagen, gesetzliche Sozialabgaben) und Sonderkosten der Fertigung (z. B. für die Anfertigung von Modellen oder Schablonen usw.) zu den Herstellungskosten zählen. Diese Kosten bilden die Wertuntergrenze der Herstellungskosten, es gilt hierbei eine Aktivierungspflicht. Für die konkrete Berechnung des Stundensatzes für die anzusetzenden Eigenleistungen wird empfohlen, auf die vom Ministerium der Finanzen jährlich veröffentlichten Personalkostenverrechnungssätze für Beamte und Beschäftigte oder die Veröffentlichungen der KGSt, wie bspw. „Kosten eines Arbeitsplatzes (Stand 2015/2016)“ (Bericht 16/2015) zurückzugreifen.
  - 2.2 Satz 3 und 5 bestimmt, dass bei der Berechnung der Herstellungskosten auch Materialgemeinkosten (z. B. Transportkosten, Kosten der Lagerhaltung), Fertigungsgemeinkosten (z. B. Energiekosten) und ein Wertverzehr des der Fertigung dienenden Anlagevermögens einbezogen werden dürfen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (Aktivierungswahlrecht).
  - 2.3 Satz 4 regelt schließlich, dass Kosten der allgemeinen Verwaltung (z. B. Finanzabteilung, Personalrat) oder für soziale Einrichtungen (z. B. Kantine, Betriebsausflüge), für freiwillige sozialen Leistungen (z. B. Jubiläumsgeschenke) sowie für Direktversicherungen (z. B. Entgeltumwandlung) oder Zusatzversorgung nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden dürfen (Aktivierungsverbot).
3. Die Berechnung der Herstellungskosten ist aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz insbesondere im Hinblick auf Betriebe gewerblicher Art (BGA) relevant. Durch die Aktivierung werden zunächst die als Aufwand des Haushaltsjahres angefallenen Beträge neutralisiert und erst auf zukünftige Jahre verteilt. Durch die Zurechnung der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des Wertverzehrs des Anlagevermögens (Stufe 2) kann die Höhe des Überschusses des BGA und damit die Höhe seiner Steuerschuld – in Grenzen – in Abhängigkeit von der sonstigen Aufwands- und Ertragslage beeinflusst werden.
4. Sofern keine oder nur eine anteilige Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ist die Umsatzsteuer den Anschaffungskosten bzw. den Herstellungskosten zuzuordnen. Bei anteiligem Vorsteuerabzug gehört nur der nicht abzugsfähige Teil der Umsatzsteuer zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
5. Bei der Bilanzierung von Eigenbetrieben (§ 86 Abs. 1 GemO) als Finanzanlage der Gemeinde gilt spätestens für den

Jahresabschluss zum 31. Dezember 2019 das in der Bilanz des Eigenbetriebs (§ 23 EigAnVO) festgestellte Eigenkapital ohne den Gewinnvortrag/Verlustvortrag und ohne den Jahresgewinn / Jahresverlust des Eigenbetriebs (Anlage 1 zu § 23 Abs. 1 Satz 1 EigAnVO, Formblatt 1, Passivseite Posten A.I bis A.IV) als Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die sog. „Spiegelbildmethode“ darf nicht angewandt werden, auch wenn in Haushaltsvorjahren anders verfahren wurde.

6. Hinsichtlich der Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Instandhaltungsaufwendungen wird auf die Veröffentlichung des Ministeriums des Innern und für Sport vom 17. Januar 2017 „Arbeitshilfe zur Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Instandhaltungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden und von Straßenausbaumaßnahmen“ verwiesen. Darüber hinaus gilt zur Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Instandhaltungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden und Straßen das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 18. Juli 2003, IV C 3 - S 2211 - 94/03 (BStBl I S. 386). Auf die Tatbestände der „Sanierung auf Raten“ (Tz. 31) und des „anschaffungs-nahen Herstellungsaufwands“ (Tz. 38) wird besonders verwiesen.
7. Technische Einrichtungen und Betriebsvorrichtungen, die mit dem Grundstück oder dem Gebäude verbunden sind, mit diesen aber nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, sind selbstständige Vermögensgegenstände; sie dienen ausschließlich dazu, den betrieblichen Ablauf zu fördern und sind nicht bestimmt, das Gebäude als Gebäude dem Grunde nach nutzbar zu halten (wie bspw. Fenster und Türen). Zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen sind die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 5. Juni 2013 (BStBl I S. 734) anzuwenden.

#### VV zu § 35 - Abschreibungen

1. Gemäß Absatz 1 kann nur von der geometrisch-degressiven oder der Abschreibung nach Maßgabe der Leistungsabgabe zur linearen Abschreibung, aber nicht umgekehrt gewechselt werden.
2. Für die laufende Bilanzierung von abnutzbaren beweglichen Vermögensgegenständen, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 1.000,00 EUR ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten und die selbstständig genutzt werden können, bieten sich fünf Möglichkeiten:
  - 2.1 Der Vermögensgegenstand wird über die in der Abschreibungstabelle für ihn genannte Nutzungsdauer (oder eine gemäß Absatz 2 Satz 2 verkürzte Nutzungsdauer) abgeschrieben. In diesem Fall ist eine Inventarisierung erforderlich.
  - 2.2 Der Vermögensgegenstand wird im Jahr der Anschaffung oder Herstellung bis auf den Erinnerungswert von 1,00 EUR abgeschrieben. In diesem Fall ist ebenfalls eine Inventarisierung erforderlich.
  - 2.3 Der Vermögensgegenstand wird im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben und in Abgang gestellt. In diesem Fall ist keine Inventarisierung erforderlich.
  - 2.4 Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung erfolgt eine sofortige aufwandswirksame Verbuchung des Vermögensgegenstandes. In diesem Fall ist keine Inventarisierung erforderlich.
  - 2.5 Der Vermögensgegenstand wird im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in einem Sammelposten aufgenommen und über fünf Jahre abgeschrieben; dies gilt auch für den in diesem Zusammenhang gebildeten Sonderposten und dessen Auflösung. Die in dem Sammelposten verbuchten Vermögensgegenstände müssen nicht einzeln inventarisiert werden.
- 2.5.1 Die entsprechend gebildeten Sammelposten sind den einzelnen Bilanzposten unmittelbar zuzuordnen, beispielsweise hinsichtlich der Betriebs- und Geschäftsausstattung bei Konto 0824, beispielsweise im Bereich der Maschinen und technischen Anlagen bei Konto 0728. Die eigentliche Abschreibung könnte in diesem Fall innerhalb der Kontenart 538 vollzogen werden.
- 2.5.2 Wird ein Sammelposten gebildet und scheidet ein Vermögensgegenstand aus dem Anlagevermögen aus, wird der Sammelposten nicht vermindert; dies gilt auch für evtl. in diesem Zusammenhang gebildete Sonderposten. Ein Anlagenabgang ist nicht erforderlich, da die Abgänge und sonstigen Wertminderungen bei der Folgebewertung zum Jahresabschluss nicht zu berücksichtigen sind.
- 2.5.3 Auf die VV Nummer 4.1 zu § 93 GemO wird hingewiesen.
3. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind Kosten, die erst nach der Inbetriebnahme oder dem Beginn der Nutzung eines Vermögensgegenstandes für eine Erweiterung, wesentliche Verbesserung oder Änderung des Nutzungszweckes aufgewendet wurden. Sie wären den Anschaffungskosten des Vermögensgegenstandes zugerechnet worden, wenn sie zum Zeitpunkt der Anschaffung des Vermögensgegenstandes angefallen wären. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten erhöhen den Restbuchwert des Vermögensgegenstandes zum nächsten Abschlussstichtag. Der erhöhte Restbuchwert ist sodann über die verbleibende Nutzungsdauer vollständig abzuschreiben. Die (Rest-)Nutzungsdauer verlängert sich durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten grundsätzlich nicht (beispielsweise beim nachträglichen Einbau einer Anhängerkupplung oder eines Schneeschildes für ein gemeindliches Fahrzeug).
4. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (vgl. § 33 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) erstreckt sich auf sämtliche zu bewertende Vermögensgegenstände und somit auch auf die Neuzugänge im Haushaltsjahr, sofern diese art- und funktionsgleich sind. Art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände unter gleichen wertbestimmenden Bedingungen sind nach identischen Verfahren, d.h. gleichen Bewertungsmethoden und gleichen Rechengrößen (z. B. Nutzungsdauer bei planmäßiger Abschreibung) zu bewerten. Das Wahlrecht einer Gemeinde, ob sie abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 1.000,00 EUR ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung aufwandswirksam bucht oder entsprechend der Nutzungsdauer oder in einem Sammelposten über fünf Jahre oder voll abschreibt (§ 35 Abs. 3) ist deshalb für art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände nur einheitlich auszuüben. Es wird empfohlen, auf eine Abgrenzung von art- und funktionsgleichen Vermögensgegenständen zu verzichten und alle Vermögensgegenstände bis 1.000,00 EUR einheitlich zu behandeln.
5. Kreditfinanzierung
 

Eine Besonderheit bei der Kreditfinanzierung von Investitionen stellen abnutzbare, bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dar, die für sich allein betrachtet zwar unterhalb der Wertgrenze von 1.000,00 EUR liegen, in ihrer Gesamtheit aber diese Wertgrenze überschreiten (z. B. Kauf von fünf Motorsägen zu je 300,00 EUR). Diese Auszahlungen können der Investitionstätigkeit zugeordnet werden (Konto 7857). Durch den Verzicht auf die volle Abschreibung oder eine aufwandswirksame Buchung im Jahr der Anschaffung und die Erfassung als Investition beispielsweise auf einem Bestandskonto der Kontengruppe 08 wird eine verursachungsgerechte Aufwandserfassung gewährleistet. Entsprechende Investitionen können gemäß § 103 GemO mit Investitionskrediten finanziert werden. Es bedarf angesichts des Gebots der Wirtschaftlichkeit (§ 93 Abs. 3 GemO) keiner weiteren Erläuterung, dass die Kreditlaufzeit den Zeitpunkt des letzten

Verbrauchs nicht überschreiten darf (Laufzeitkongruenz). Insofern ist die planmäßige Tilgung während der gesamten Kreditlaufzeit durch einen positiven Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (verbrauchsgerichtet) zu finanzieren. Eine wie oben dargestellte Kreditfinanzierung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens unterhalb der Wertgrenze von 1.000,00 EUR bietet sich daher nur an, sofern die Vermögensgegenstände mindestens über das Haushaltsjahr hinaus beschafft werden.

6. Hinsichtlich des Merkmals „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ findet das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 2. September 2016, IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, Anwendung. Hierbei ist zu differenzieren zwischen abnutzbarem und nicht abnutzbarem Anlagevermögen, Umlaufvermögen sowie unterschiedlichen Wertpapieren und Anteilen an Investmentfonds.

## 7. Wertaufholungsgebot

- 7.1 Das Wertaufholungsgebot des § 35 Abs. 4 Satz 2 enthält drei Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen:

- auf die abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens müssen außerplanmäßige Abschreibungen gemäß § 35 Abs. 4 Satz 1 vorgenommen worden sein,
- die Gründe für diese Abschreibungen müssen zwischenzeitlich entfallen sein,
- der Wegfall der Abschreibungsgründe muss von der Gemeinde festgestellt worden sein.

- 7.1.1 Wertaufholungen sind nur dann vorzunehmen, wenn außerplanmäßige Abschreibungen gemäß § 35 Abs. 4 Satz 1 vorgenommen wurden. Wertaufholungen sind nur dann zulässig, wenn bei sachgerechter Anwendung des § 35 zuvor Abschreibungen ermittelt wurden. Korrekturen unrichtig vorgenommener Abschreibungen erfüllen nicht die Voraussetzungen für die Vornahme von Wertaufholungen.

- 7.1.2 Sofern bei einem sich noch im Vermögen der Gemeinde befindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstand des Anlagevermögens die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung zwischenzeitlich nicht mehr bestehen, ist eine Zuschreibung vorzunehmen. Führten mehrere Gründe zu der außerplanmäßigen Abschreibung, dann reicht der Wegfall auch nur eines Grundes aus. Insofern ist zu prüfen, in welchem Umfang eine Wertaufholung vorzunehmen ist.

- 7.1.3 Die Gemeinde hat grundsätzlich zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob bei einem abnutzbaren Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, der zuvor außerplanmäßig gemäß § 35 Abs. 4 Nr. 1 abgeschrieben wurde, eine für eine 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 oder auf einen Erinnerungswert abgeschrieben wären.

Stellt die Gemeinde fest, dass eine Wertaufholung vorzunehmen ist, dann ist sie zwingend in diesem Haushaltsjahr vorzunehmen. Stellt sie das Erfordernis der Wertaufholung in dem Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzaufstellung fest, hat sie die Wertaufholung noch in dem Jahresabschluss des abgelaufenen Haushaltsjahres zu berücksichtigen; es handelt sich um eine Wertauffüllung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

## 7.2 Umfang der Wertaufholung

Die aufgrund einer Wertaufholung vorzunehmende Zuschreibung ist begrenzt, und zwar

- auf den Betrag der seinerzeit vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung; dieser vermindert sich bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens dadurch, dass von dem Betrag der außerplanmäßigen Abschreibung die planmäßige Abschreibung zu kürzen ist, die – hätte es keine außerplanmäßige Ab-

schreibung gegeben – inzwischen von der seinerzeitigen Abschreibungsbasis zusätzlich vorzunehmen gewesen wäre,

- b) durch die tatsächlich eingetretene Werterhöhung (Differenz zwischen jetzigem beizulegendem Wert und dem Buchwert des Vermögensgegenstands). Bei allmählichen Werterhöhungen kann es zu mehreren Zuschreibungen kommen. Die Höchstgrenze der Wertaufholung ist auch gleichzeitig die Mindestgrenze der Wertaufholung. Eine geringere Zuschreibung als die Wertaufholung ist unzulässig.

## 7.3 Buchmäßige Behandlung der Wertaufholung

Die Zuschreibung ist stets in der Ergebnisrechnung auszuweisen. Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist grundsätzlich eine Änderung des Abschreibungsplans erforderlich.

## VV zu § 36 - Rückstellungen

- Rückstellungen dienen der periodengerechten Zuordnung von ungewissen Verbindlichkeiten und Aufwendungen. Sie sind mithin für zukünftige Verpflichtungen zu bilden, die entweder nach der Höhe, dem Grunde oder aber nach der Fälligkeit zum Bilanzstichtag noch nicht exakt bekannt sind. Die zulässigen Rückstellungsarten sind in § 36 abschließend aufgezählt.
- Aus den in Absatz 1 Satz 1 Nr. 10 genannten „sonstigen Verpflichtungen“ könnte allerdings eine Öffnung des Katalogs über die in den Nummern 1 bis 9 genannten Rückstellungstatbestände hinaus abgeleitet werden. Insofern handelt es sich bei den „sonstigen Verpflichtungen“ um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Mit der Systematik der Rechtsvorschrift
  - zulässige Rückstellungen für „sonstige Verpflichtungen“, aber
  - unzulässige Rückstellungen für „andere Zwecke“
 wird deshalb bezweckt, dass von dem Katalog der Nummern 1 bis 9 nur dann abgewichen werden darf, wenn die Gemeinde an anderer Stelle durch gesetzliche Vorschriften zur Bildung von Rückstellungen verpflichtet wird.
- Rückstellungen für Ehrensold (§ 36 Abs. 1 Nr. 3) sind ausschließlich nach dem Barwert zu bewerten, nicht jedoch nach dem Barwert nach dem Teilwertverfahren, der für die Berechnung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen (§ 36 Abs. 1 Nr. 1) maßgeblich ist. § 36 Abs. 1 Nr. 3 (Ehrensold) ist von § 36 Abs. 2 Satz 2 nicht umfasst.
- Rückstellungen für die drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften sind als ungewisse Verbindlichkeiten aus sonstigen Verpflichtungen, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet wurden und dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht genau bekannt sind, erst dann zu bilanzieren, wenn die Inanspruchnahme als Bürge droht. Dies ist der Fall, wenn zu erwarten ist, dass sich der Gläubiger wegen Zahlungsunfähigkeit des Hauptschuldners an den Bürgen wenden wird.
- Auf die VV zu § 104 GemO und § 48 Abs. 2 Nr. 8 wird verwiesen.
- Die Bildung von Rückstellungen für Zeiten der Freistellung von Arbeit im Rahmen der Altersteilzeit und ähnlichen Maßnahmen ist nur für bereits genehmigte Anträge zulässig.
- Um den Verfall von Instandhaltungspflichtigen Vermögensgegenständen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für die unterlassene Instandhaltung von Vermögensgegenständen aufwandswirksam Rückstellungen zu bilden. Abweichend vom Handelsrecht wird bestimmt, dass die Nachholung der Instandhaltung innerhalb der nächsten drei Jahre hinreichend konkret beabsichtigt sein und die Instandhaltung als bisher unterlassen bewertet werden muss. Die vorgesehenen Maßnahmen der Instandhaltung müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.

8. Altlasten sind Flächen mit Altablagerungen und ehemalige Betriebsstandorte, von denen nach den Erkenntnissen einer vorgelagerten Gefährdungsabschätzung eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit und Ordnung ausgeht. Rechtsgrundlagen für Sanierungsverpflichtungen können sich aus Zivilrecht (§§ 823, 1004 BGB und Vertrag) oder aus öffentlichem Recht ergeben. Öffentlich-rechtliche Rechtsgrundlagen sind z. B. Abfall-, Bundes-Immissionsschutz-, Wasserhaushalts- und Umwelthaftungsgesetz, Polizei- und Ordnungsrecht sowie Verwaltungsvorschriften wie die TA-Luft. Die Bildung einer Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten setzt eine Verpflichtung voraus, die am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert ist. Die öffentlich-rechtliche Verursachung der Aufwendungen zur Sanierung ist nach h. M. bereits dann hinreichend konkretisiert, wenn bekannt ist, dass eine Altlast vorliegt, für die die Gemeinde als Handlungs- oder Zustandsstörer in Anspruch genommen werden kann. Die Altlast muss der Ordnungsbehörde noch nicht bekannt sein und es muss noch kein Verwaltungsakt vorliegen. Für die Sanierungsverpflichtung ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.
9. Absatz 1 Nr. 8 soll Fälle abdecken, in denen die Gemeinde selbst steuerpflichtig wird, z. B. bei Betrieben gewerblicher Art. Diese sind entsprechend ihrem Erfolg in der Regel gewerbe-, umsatz- oder körperschaftsteuerpflichtig. Es ist nicht auszuschließen, dass für Betriebe gewerblicher Art Steuerrückstellungen als Differenz zwischen der voraussichtlichen Steuerschuld für das Geschäftsjahr und den bereits entrichteten Vorauszahlungen ermittelt werden müssen. In Betracht kommen auch einmalige Steuerbelastungen, z. B. Nachzahlungen im Anschluss an eine steuerliche Außenprüfung. Die Steuerrückstellungen umfassen alle ungewissen Verbindlichkeiten aus Steuern.
10. Hinsichtlich anhängiger Gerichtsverfahren gilt Folgendes: Für die Kosten eines Aktivprozesses ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden, wenn die Streitsache am Bilanzstichtag anhängig ist. Für die Kosten eines Passivprozesses ist eine Rückstellung bereits zu berücksichtigen, wenn zum Bilanzstichtag eine Inanspruchnahme aus einer drohenden Verpflichtung aus Sicht der Gemeinde wahrscheinlich ist. Zu den Kosten des Passivprozesses zählen neben den Gerichts- und Anwaltskosten auch die Kosten der drohenden Verpflichtung. Rückstellungen sind vollständig in Höhe der gesamten Kosten zu bilden; es sind alle Kosten einzubeziehen, die mit der Prozessvorbereitung und -führung in Zusammenhang stehen. Eine Erläuterungs- oder Anhangsangabe ist zu empfehlen. Für Kosten höherer Instanzen kann mangels hinreichend konkretisierter Verbindlichkeiten keine Rückstellung gebildet werden. Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren sind dem Konto 5657 „Aufwendungen zu Rückstellungen, soweit nicht unter anderen Aufwendungen erfassbar“ zuzuordnen.
11. Insbesondere die Bildung folgender Rückstellungen ist nicht zulässig:
- Rückstellungen für Dienstjubiläen,
  - Rückstellungen für Subsidiärhaftung aus der Zusatzversorgung von Beschäftigten (§ 11 Abs. 2 Satz 1 GemEBilBewVO),
  - Rückstellungen für die gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses oder seine Prüfung,
  - Rückstellungen für Verpflichtungen zum Erhalt von Kunstgegenständen und Kulturgütern, da entsprechende Erhaltungsaufwendungen laufende Aufwendungen des Haushaltsjahres darstellen,
  - Rückstellungen für Entschädigungsverpflichtungen nach § 27 Verordnung über das Erbbaurecht (ErbbauVO), wenn der Grundstückseigentümer dem Erbbauberechtigten bei Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf eine Entschädigung für das Bauwerk zu leisten hat; zu zahlende Entschädigungen sind Anschaffungskosten.
12. Soweit der Grund für eine Rückstellungsbildung entfallen ist, ist die Rückstellung aufzulösen und innerhalb des

Kontos 4661 „Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen, Sonderposten und Rückstellungen“ zu buchen.

#### VV zu § 37 - Rechnungsabgrenzungsposten

1. Rechnungsabgrenzungsposten sind erforderlich, um Ertrag und Aufwand verursachungs- und periodengerecht zurechnen zu können. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten stellen Leistungsforderungen dar, weil die Auszahlung bereits im alten Jahr erfolgt, obwohl der Aufwand dem neuen Jahr zuzurechnen ist, beispielsweise wenn die Gemeinde Mietauszahlungen im Voraus und über das Ende des Haushaltsjahres hinaus leistet. Passive Rechnungsabgrenzungsposten stellen Leistungsverbindlichkeiten dar, weil die Einzahlung bereits im alten Jahr erfolgt, obwohl der Ertrag dem neuen Jahr zuzurechnen ist, beispielsweise wenn die Gemeinde im alten Jahr Mieteinzahlungen im Voraus für das neue Jahr erhalten hat.
2. Auf die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens kann im Einzelfall wegen Geringfügigkeit verzichtet werden, soweit steuer- oder abgabenrechtliche Vorschriften dem nicht entgegenstehen.

#### VV zu § 38 - Zuwendungen, Ertragszuschüsse, Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich

1. Zuwendungen nach Absatz 1
  - 1.1 Eine Zweckbindung kann sich ergeben aus
    - einer Vereinbarung zwischen Zuwendungsgeber und Zuwendungsempfänger,
    - aus allgemeinen Bedingungen für die Zuwendungsgewährung,
    - aus sonstigen Rechtsvorschriften.
 Darüber hinaus kann eine Zweckbindungsvereinbarung auch in den Fällen einer spezialgesetzlichen Pflichtzuwendung (z. B. gemäß § 87 Abs. 2 Schulgesetz, § 15 Abs. 2 Kindertagesstättengesetz oder § 11 Abs. 2 Rettungsdienstgesetz) vorliegen, auch wenn keine ausdrückliche Zweckbindungsfrist vereinbart wurde.
  - 1.2 Bei der Gewährung von Zuwendungen im Rahmen ihrer Aufgabenwahrnehmung gemäß § 2 GemO hat die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger entweder ein Ziel vorzugeben, welches mit dem geringstmöglichen Zuwendungsbetrag erreicht werden soll, oder einen bestimmten Zuwendungsbetrag zu gewähren, mit dem der Zuwendungsempfänger einen größtmöglichen Nutzen erzielen soll. Dies folgt in abstrakter Sicht auch aus dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (§ 93 Abs. 3 GemO).
 Die Frage, ob die Gemeinde wirtschaftlich handelt, ist in erster Linie unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten unter gleichzeitiger Wertung des Ausmaßes und der Art der Aufgabenerfüllung zu beurteilen. Daraus folgt, dass bei der Gewährung von Zuwendungen eine Zielvorgabe oder Zweckbestimmung unerlässlich ist, weil anders dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit nicht Genüge getan werden kann. Dabei fällt es im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung in die Entscheidung der Gemeinde, wie die Zweckbestimmung im Einzelnen ausgestaltet wird. Dienen die Zuwendungen der Finanzierung von Investitionen Dritter, kommt regelmäßig nur eine mehrjährige Zweckbestimmung in Betracht.
  - 1.3 Aufgrund der Bestimmungen in § 49 VwVfG und des Grundsatzes der Sparsamkeit (§ 93 Abs. 3 GemO) wird darüber hinaus empfohlen, bereits im Zuwendungsbescheid Bestimmungen über Rückforderungsansprüche der Gemeinde vorzusehen, für den Fall, dass der Zuwendungsempfänger die vereinbarte Zweckbestimmung nicht erfüllt.
  - 1.4 Die Abschreibungsdauer der immateriellen Vermögensgegenstände nach § 38 Abs. 1 erfolgt analog zur Nutzungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände oder der vereinbarten Nutzungsdauer oder des Zeitraums

- der Zweckbindung, vgl. Nummer 4.4 der Richtlinie über die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen und die Berechnung der Abschreibungen (VV-AfA).
- 1.5 Zuwendungen der Gemeinde gemäß Absatz 1 können nur dann kreditfinanziert werden, sofern eine Bilanzierung der Investitionszuwendung zu erfolgen hat. Nicht aktivierungsfähige Zuschüsse an Dritte, d. h. Zuschüsse für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne Zweckbindung oder Gegenleistungsverpflichtung, stellen keine Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen gemäß § 103 GemO dar, eine Kreditfinanzierung scheidet aus.
2. Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich
- 2.1 Der Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich (§ 47 Abs. 5 Nr. 2.1) ist nur von kreisangehörigen Gemeinden und damit nicht von kreisfreien Städten, Landkreisen und Verbandsgemeinden zu bilden. Mit diesem Sonderposten sollen grundsätzlich mögliche, periodisch schwankende Belastungen im Zeitablauf ausgeglichen werden, die von (starken) Schwankungen der Gewerbesteuer ausgehen. Zu den Belastungen zählen gemäß Satz 1 nur zukünftige, höhere Umlageverpflichtungen bei der Verbandsgemeinde-, der Kreis- sowie der Finanzausgleichsumlage, nicht jedoch ggf. verringerte Schlüsselzuweisungen A oder B 2.
- 2.2 Bei der Umlage zur Finanzierung des Fonds „Deutsche Einheit“ darf ein Sonderposten nicht gebildet werden. Das Gleiche gilt für die anderen in § 13 Abs. 2 LFAG genannten Steuerkraftzahlen.
- 2.3 Die Berechnung des Sonderpostens erfolgt in einem mehrstufigen Verfahren.
- 2.3.1 Zunächst ist die Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer (§ 13 LFAG) nach Quartalen getrennt (IV. Quartal des vierten Haushaltsvorjahres, I.-III. Quartal des dritten Haushaltsvorjahres, IV. Quartal des dritten Haushaltsvorjahres, I.-III. Quartal des zweiten Haushaltsvorjahres) den Schlüsselzuweisungsbescheiden der beiden Haushaltsvorjahre zu entnehmen. Die Summe der genannten Quartalswerte ist zu halbieren (Vergleichswert). Die Ermittlung des Vergleichswertes unterscheidet sich nicht danach, ob er für die Haushaltsplanung oder für den Jahresabschluss berechnet wird.
- 2.3.2 Für die Haushaltsplanung ist anhand des an das Statistische Landesamt gemeldeten Istaufkommens der Gewerbesteuer für das IV. Quartal des Haushaltsvorjahres und der für das I.-III. Quartal des Haushaltsjahres geplanten Gewerbesteuer (ggf. unter Berücksichtigung von Korrekturmeldungen) die maßgebliche Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer zu ermitteln. Für den Jahresabschluss ist anstelle der geplanten Gewerbesteuer das Istaufkommen für das I.-III. Quartal des Haushaltsjahres zugrunde zu legen. Es ist jeweils vom Istaufkommen auszugehen, das quartalsgenau durch den gemeindlichen Hebesatz zu teilen und mit dem Vomhundertsatz zu multiplizieren ist, der sich gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 3 LFAG ergibt.
- 2.3.3 Sodann ist zu prüfen, ob die gemäß Nummer 2.3.2 ermittelte Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer den gemäß Nummer 2.3.1 ermittelten Vergleichswert wesentlich übersteigt. Feste Werte für ein „wesentliches Übersteigen“, etwa in EUR, in EUR je Einwohner oder in Prozent, können nicht vorgegeben werden. Es wird empfohlen, zunächst jeden Wert als wesentlich anzusehen. Es spricht deshalb nichts gegen eine Bildung von Sonderposten, wenn die Schwelle der Wesentlichkeit in Ausübung des örtlichen Ermessens sehr gering angesetzt wird. Der im Zeitablauf glättende Einfluss der Zuführung oder Auflösung des Sonderpostens auf das Jahresergebnis wird dann voll wirksam.
- 2.3.4 Ob die Unterschiedsbeträge das Merkmal der Wesentlichkeit erfüllen, hängt davon ab, wie hoch die gesamten ordentlichen Erträge und Aufwendungen und der daraus resultierende Saldo sind. Ferner ist zu berücksichtigen, ob eine Gemeinde Empfängerin von Schlüsselzuweisungen A ist. Unterhalb des sog. Schwellenwertes geht eine höhere Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer mit verminderter Schlüsselzuweisungen A einher, ohne dass sich die Umlagebelastungen verändern. Die Grenze der „Wesentlichkeit“ liegt dann sehr hoch und kann die Bildung eines Sonderpostens in diesem Fall entbehrlich machen. Schließlich ist auch das relative Gewicht der Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer an den Umlagegrundlagen zu beachten. Ein geringer Anteil kann zur „Unwesentlichkeit“ führen und die Bildung des Sonderpostens entbehrlich machen.
- 2.3.5 Bei der Ermittlung der Höhe der Zuführung zum Sonderposten ist von den zu erwartenden Umlagesätzen der genannten Umlagen auszugehen. Lassen sich die für das Haushaltsjahr voraussichtlich geltenden Umlagesätze nicht abschätzen, ist hilfsweise von den im Haushaltsvorjahr geltenden Umlagesätzen auszugehen. Die Summe der Umlagesätze ist auf der den Vergleichswert übersteigenden Teil der Steuerkraftzahl anzuwenden. Da einerseits nur die Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer und nicht alle in § 13 LFAG genannten Steuerkraftzahlen zugrunde gelegt werden und andererseits die im Haushaltsjahr für die Berechnung der Finanzausgleichsumlage gemäß § 23 LFAG maßgebliche landesdurchschnittliche Steuerkraftmesszahl u. U. noch nicht bekannt ist, kann durch den Sonderposten lediglich ein tendenzieller, jedoch kein betragsgenauer Belastungsausgleich erfolgen.
- 2.3.6 Wenngleich sich die Verpflichtung des Sonderpostens für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich gemäß Absatz 6 Satz 1 2. Halbsatz nur auf die Umlageverpflichtungen des Haushaltsjahres bezieht und dadurch auch nur auf die Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer des I.-III. Quartals im Haushaltsjahr berücksichtigt wird, spricht nichts dagegen, eine zusätzliche Zuführung zum Sonderposten vorzunehmen, wenn abzusehen ist, dass im vierten Quartal des Haushaltsjahres ein besonders hohes Istaufkommen der Gewerbesteuer erzielt wird; dies entspricht dem Vorsichtsprinzip. Dagegen ist die (teilweise) Auflösung des Sonderpostens bei einem besonders niedrigen oder gar negativen Istaufkommen der Gewerbesteuer – dem Realisationsprinzip folgend – nicht zulässig.

#### **VV zu § 39 - Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag**

1. Ist das gesamte Eigenkapital (mit Ausnahme des Postens 1.4) aufgezehrt, entsteht ein nicht gedeckter Fehlbetrag. Dieser Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ist – vergleichbar der Regelung des § 268 Abs. 3 HGB – auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Die Buchung im Rahmen der Abschlussarbeiten stellt sich wie folgt dar:
  - Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (Konto 196 - Bilanzposten A 5) an
  - Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (Konto 205 - Bilanzposten B 1.4).
2. Aus bilanztechnischen Gründen wird in diesen Fällen der Überschuss der Passivposten über die Aktivposten auch auf der Passivseite unter dem dortigen Bilanzposten „1.4 – Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen, wodurch das Eigenkapital auf der Passivseite insgesamt auf 0,00 EUR gestellt und ein Negativposten vermieden wird. Die Eigenkapitalposition ist demnach in folgender Struktur auszuweisen:
  - 1.1 Kapitalrücklage
  - 1.2 Sonstige Rücklagen
  - 1.3 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
  - 1.4 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag.
 Bei Ausweis des Postens 1.4 liegt eine buchmäßige Überschuldung vor, die im Jahresabschluss zu erläutern ist,

auch wenn eine Erläuterung vom Katalog in § 48 Abs. 2 nicht ausdrücklich erfasst ist.

3. Ist in der Bilanz ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen, ist im Anhang und in dem nächsten zu erstellenden Vorbericht darauf gesondert hinzuweisen (vgl. § 6 Satz 1).
4. Das Entstehen eines „Nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages“ und damit die Überschuldung im Sinne des § 93 Abs. 6 GemO ist der zuständigen Kommunalaufsicht unverzüglich anzuzeigen.

#### **VV zu § 40 - Kostenüber- und Kostenunterdeckungen**

Entstehende Kostenüberdeckungen sind in der Bilanz auszuweisen, da diese den Charakter von Verbindlichkeiten gegenüber dem Gebührenzahler haben. Hierfür wird auf der Passivseite der Bilanz ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet (Konto 234). Werden die Kostenüberdeckungen im Folgezeitraum durch Berücksichtigung bei der Gebührenbedarfsberechnung ausgeglichen, erfolgt eine Umbuchung von „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ an „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ (Konto 438 oder 444).

#### **VV zu § 41 - Bilanzierungsverbot**

Diese Vorschrift impliziert ein Aktivierungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben oder selbst hergestellt wurden. Dieses Aktivierungsverbot wurde vor dem Hintergrund erlassen, dass Ansatz- und Bewertungsmethoden nur schwerlich einheitlich objektiv festgelegt werden können, wenn kein Kaufpreis als Maßstab herangezogen werden kann. Gerade im Bereich der DV-Software – sofern diese von eigenen Bediensteten der Kommune programmiert oder hergestellt wurde – greift das Aktivierungsverbot.

#### **VV zu § 42 - Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften bei Betrieben gewerblicher Art**

1. Im Hinblick auf die Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) ergeben sich keine Auswirkungen der Doppik auf das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG. Darauf hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 3. Januar 2013, GZ IV C 2 - S2706/09/10005 (BStBl I S. 59), hingewiesen. In dem BMF-Schreiben heißt es u. a.:

*„Steuerpflichtiger nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG ist die juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) nur mit ihrem jeweiligen BgA. Der Anwendungsbereich der Doppik erstreckt sich dagegen auch auf das gesamte Hoheitsvermögen der jPöR, das aus steuerlicher Sicht nicht wirtschaftlichen Zwecken dient. Diese umfassenden Aufzeichnungspflichten stellen keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar, die eine Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließen. ... Außersteuerliche Vorschriften, die eine Buchführungspflicht bei den einzelnen BgA vorsehen (z. B. Eigenbetriebsverordnungen der Länder, sofern Eigenbetrieb und BgA deckungsgleich sind), führen dagegen weiterhin zu einer steuerlichen Buchführungspflicht nach § 140 AO.“*

2. Für Betriebe gewerblicher Art können abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände gemäß § 6 Abs. 2 EStG abgeschrieben werden. Wenn die Gemeinde aus steuerrechtlichen Gründen eine nach Gemeindehaushaltsrecht und nach Steuerrecht unterschiedliche Bewertung eines Vermögensgegenstandes vermeiden will, kann sie folglich von der „Kann-Regelung“ in § 35 Abs. 3 Satz 2 keinen vollständigen Gebrauch machen.
3. Für abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände, deren Anschaffungskosten 150,00 EUR, aber nicht 1.000,00 EUR übersteigen, kann ein Sammelposten gebildet werden, der über fünf Jahre aufzulösen ist (vgl. § 6 Abs. 2a EStG).
4. Die Auflösung des entsprechenden Sammelpostens über fünf Jahre ist haushaltsrechtlich aufgrund von Absatz 2 unschädlich. Ohnehin sind von dieser Ausnahme gemäß VV-AfA nur ganz wenige Vermögensgegenstände betroffen.

5. Aufgrund der Regelung in Absatz 2 ist für entsprechende Investitionen der Gemeinden auch die Finanzierung über Investitionskredite grundsätzlich möglich.

#### **VV zu § 43 - Allgemeine Grundsätze für die Gliederung**

Im Hinblick auf die in Artikel 2 der Zweiten Landesverordnung zur Änderung der Gemeindehaushaltsverordnung vom 7. Dezember 2016 (GVBl. S. 597) möglichen Übergangsfristen wird darauf hingewiesen, dass für den Jahresabschluss die bei der Aufstellung des Haushalts geltende Fassung weiter angewendet werden kann.

#### **VV zu § 44 - Ergebnisrechnung**

1. Erträge aus der Gewerbesteuer sind in voller Höhe nachzuweisen, d. h. unabhängig davon, ob die Erträge tatsächlich auch einzahlungswirksam geworden sind oder werden; Gegenkonto ist ein Konto der Kontenart „Steuerforderungen“.
2. Hinsichtlich des Merkmals „Erheblichkeit“ wird auf die VV Nummer 2 zu § 8 hingewiesen.
3. Auf Muster 15 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.

#### **VV zu § 45 - Finanzrechnung**

Die Einzahlungen aus der Gewerbesteuer sind in voller Höhe (brutto, d. h. einschließlich der darauf abzuführenden Gewerbesteuerumlage) nachzuweisen.

Auf Muster 16 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.

#### **VV zu § 46 - Teilrechnungen**

1. Zu jedem Teilhaushalt ist eine Teilrechnung aufzustellen. Es ist danach beispielsweise nicht zulässig, im Haushaltsplan Teilhaushalte nach Produktbereichen und Produktgruppen aufzustellen, in der Jahresrechnung aber nur die Teilrechnungen der Produktbereiche abzubilden.
2. Die Struktur der in den Teilergebnisrechnungen auszuweisenden Ertrags- und Aufwandsarten sowie der Salden muss mit der Struktur in den Teilergebnishaushalten übereinstimmen. Das gleiche gilt für die Teilfinanzrechnungen im Zusammenhang mit den Teilfinanzhaushalten, auf die Darstellung einzelner Investitionsmaßnahmen gemäß § 4 Abs. 12 kann verzichtet werden.
3. Auf Muster 17 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.

#### **VV zu § 47 - Bilanz**

Die Bilanz dient der Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag. Neben der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung ist sie ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems.

Kontenform bedeutet – im Gegensatz zur Staffelform mit einer vertikalen Auflistung –, dass die Passivposten der Bilanz horizontal neben die Aktivposten der Bilanz geschrieben und gegenüber gestellt werden (zur Staffelform vgl. VV Nummer 1 zu § 2).

Auf Muster 18 der Anlage 3 VV-GemHSys wird hingewiesen.

#### **VV zu § 48 - Anhang**

Der Anhang dient der besonderen Erläuterung zu einzelnen Bilanz- sowie Ergebnis- und Finanzrechnungspositionen, insbesondere auch zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Gemäß § 108 Abs. 2 Nr. 5 GemO ist der Anhang Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses und unterliegt folglich der Prüfung durch den Gemeinderat bzw. den Rechnungsprüfungsausschuss.

#### **VV zu § 49 - Rechenschaftsbericht**

1. Der Rechenschaftsbericht stellt einen Rückblick auf das Haushaltsjahr dar mit der Aufgabe, den Verlauf der laufenden Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätig-

keit in zusammengefasster Form darzustellen. Weiterhin soll er auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft enthalten. Der Rechenschaftsbericht soll auch wertbegründende Sachverhalte, die nicht in den Jahresabschluss eingehen dürfen, darstellen und auf mögliche Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung eingehen.

2. Die Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde kann mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Es bleibt der Gemeinde überlassen, mit welchen Kennzahlen sie arbeiten will. Auf die VV Nummer 6 zu § 4 wird verwiesen.

#### VV zu § 50 - Anlagenübersicht

1. Auf Muster 19 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird verwiesen.
- 1.1 Als Zugänge sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände auszuweisen, die im Haushaltsjahr tatsächlich dem Anlagevermögen zugegangen sind. Sie sind bei der Fertigstellung eines Vermögensgegenstandes zu bilden, d. h. zu dem Zeitpunkt, ab dem er zur bestimmungsgemäßen dauernden Nutzung eingesetzt werden kann und sich in einem betriebsbereiten Zustand befindet. Hierzu gehören auch Zugänge aufgrund von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- 1.2 Abgänge sind mengenmäßige Verringerungen des Anlagevermögens, aus denen in der Regel eine wertmäßige Verminderung resultiert (z. B. durch Verkauf, Verlust oder Verschrottung). In der Anlagenübersicht sind die Bruttowerte als Abgang darzustellen, d. h. die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die darauf aufgelaufenen Abschreibungen.
- 1.3 Umbuchungen im Haushaltsjahr sind ausschließlich zwischen den Posten des Anlagevermögens vorzunehmen, z. B. bei Inbetriebnahme oder Fertigstellung von Vermögensgegenständen, welche zuvor als „Anlagen im Bau“ geführt worden sind.

Umbuchungen sind bereits auszuweisen, wenn eine Veräußerungsabsicht besteht oder entsprechende Beschlüsse des Gemeinderates vorliegen, z. B. wenn Gebäude oder Grundstücke als erschlossene Baugrundstücke veräußert werden sollen; derartige Fälle sind in der Anlagenübersicht als Umbuchungen zu erfassen.

Wurden im Anlagenspiegel bei den „Anlagen im Bau“ bereits Abschreibungen angegeben, so sind diese bei einer Umbuchung ebenfalls dem neuen Bilanzposten zuzuordnen.

- 1.4 Der Posten aufgelaufene (kumulierte) Abschreibungen umfasst sämtliche planmäßig und außerplanmäßig vorgenommenen Abschreibungen, seitdem der Vermögensgegenstand mit seinen (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Anlagevermögen der Gemeinde gehört. Diese kumulierten Abschreibungen sind ggf. um vorgenommene Zuschreibungen zu korrigieren. Ist ein Vermögensgegenstand durch Abgang oder Umbuchung aus dem Anlagevermögen ausgeschieden, sind die kumulierten Abschreibungen des Vermögensgegenstandes nicht mehr auszuweisen. Im Anlagenspiegel sind jedoch die Abschreibungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzunehmen, um die Übereinstimmung mit der Ergebnisrechnung zu gewährleisten.
- 1.5 Der durchschnittliche Restbuchwert errechnet sich, indem der Restbuchwert zum Ende des Haushaltsjahres zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Ende des Haushaltsjahres ins Verhältnis gesetzt wird. Er gibt an, wie viel des Anlagevermögens gemessen am Ursprungswert noch vorhanden ist. Je niedriger der Wert ist, desto eher sind unter sonst gleichen Umständen Ersatz- oder Erneuerungsinvestitionen erforderlich.
- 1.6 Als Kennzahlen sind der durchschnittliche Abschreibungssatz sowie der durchschnittliche Restbuchwert auszuweisen.

Bei der Berechnung des durchschnittlichen Abschreibungssatzes beziehen sich die über alle Vermögensgegenstände eines Bilanzpostens im Haushaltsjahr gebildeten Abschreibungen auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Ende des Haushaltsjahres. Die Kennzahl gibt an, um welchen Anteil sich das Anlagevermögen durch Abnutzung im Haushaltsjahr verringert hat. Da in diese Kennzahl auch Vermögensgegenstände mit ihrem Wert einfließen, die der ewigen Nutzung unterliegen und nicht abgeschrieben werden, entsteht eine gewisse Verzerrung, d. h. der Höchstwert von 100 v. H. Abschreibung wird für die Summe des Anlagevermögens nicht erreicht. Bei einzelnen Posten, etwa dem Posten 1.2.7 „Maschinen, technischen Anlagen, Fahrzeuge“, ist die Aussagekraft dagegen ungeschmälert. Es bleibt der Gemeinde zudem unbenommen, Vermögensgegenstände, die einer Abschreibung nicht unterliegen, aus der Berechnung auszusondern und die Aussonderungen zu erläutern.

- 1.7 Gemäß Artikel 8 § 9 Abs. 2 KomDoppikLG sind Wertminderungen für unterlassene Instandhaltung und für die Beseitigung von Altlasten in der Anlagenübersicht gesondert je Posten offen auszuweisen. Diese Wertminderungen spiegeln die Höhe der außerplanmäßigen Abschreibungen wieder, die in der Bilanz anzusetzen und in deren Höhe später Zuschreibungen möglich sind, falls der Grund für die Wertminderung entfallen ist.
2. Im Falle des Absatz 2 sind bei einer „offenen Absetzung“ nicht nur der Saldo, sondern auch die Zahl, von der etwas abgezogen wird (Minuend) und die Zahl, die abgezogen wird (Subtrahend), anzugeben. Die offene Absetzung führt verglichen mit der aktiv-/passivseitigen Erfassung zu einer Verkürzung der Bilanzsumme.
3. Im Hinblick auf die Erstellung der Anlagenübersicht im Rahmen des Gesamtabchlusses ist es zulässig, diese abweichend von der Regelung des § 54 Abs. 1 in kompakter Form mit folgenden Angaben zu erstellen:
  - Bilanzposten und -bezeichnung
  - Restbuchwerte am Ende des Haushaltsvorjahres
  - Restbuchwerte am Ende des Haushaltsjahres
  - Mehr (+) / Weniger (-) ggü. Vorjahr.

#### VV zu § 51 - Forderungsübersicht

1. Forderungen der Gemeinde stellen Ansprüche der Gemeinde dar, die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind. Längerfristige Ausleihungen sind dagegen dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen. Sie stellen zwar auch Forderungen dar, sind jedoch in der Forderungsübersicht nicht zu erfassen, sondern bereits in der Anlagenübersicht (§ 50) enthalten.
2. Auf Muster 20 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.
3. Die Forderungsübersicht enthält entsprechend § 47 Abs. 4 die Posten 2.2.1 bis 2.2.7 der Bilanz.
4. Nicht zu berücksichtigen sind Forderungen, die gemäß § 23 Abs. 2 und 3 niedergeschlagen oder erlassen worden sind. Diese Forderungen wurden bereits in der Ergebnisrechnung wertberichtigt und können auch nicht zu Aussagen über die künftige Liquiditätsentwicklung herangezogen werden. Gestundete Forderungen nach § 23 Abs. 1 sind in der Forderungsübersicht abzubilden.
5. Eine Saldierung von Forderungen mit Verbindlichkeiten ist grundsätzlich nicht zulässig (§ 47 Abs. 1 Satz 2).

#### VV zu § 52 - Verbindlichkeitenübersicht

1. Auf Muster 21 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.
2. Als Restlaufzeit ist die Zeitspanne zwischen dem Bilanzstichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres und dem Fälligkeitstag der einzelnen Verbindlichkeit zu verstehen. Daher

sind die Restlaufzeiten zu jedem Bilanzstichtag neu zu ermitteln. Die Ermittlung der Restlaufzeit einer Verbindlichkeit ist anhand der getroffenen Vereinbarungen zu ermitteln.

3. Die Bilanzwerte ergeben sich aus dem Nominalwert abzüglich evtl. Abzinsungsbeträge. Der Nominalwert gibt den Wert an, auf den sich die Verbindlichkeit zum Zeitpunkt der Fälligkeit beläuft. Nur sofern die Gemeinde von ihrem Wahlrecht nach § 42 Abs. 5 Gebrauch macht und die Verbindlichkeiten ihrer Betriebe gewerblicher Art abzinst, sind diese mit dem Barwert anzusetzen, ansonsten erfolgt für die gemeindlichen Verbindlichkeiten keine Abzinsung. Der Barwert zeigt an, wie viel eine zukünftig fällig werdende Verbindlichkeit heute wert ist, wenn heute der Betrag des Barwertes zu einem Zinssatz von 5,5 v.H. angelegt werden würde, um bei Fälligkeit den Nominalwert der Verbindlichkeit zu ergeben. Nach Abzug der Abzinsungsbeträge folgt aus dem Nominalwert der Bilanzwert, d. h. jener Wert, der in die Bilanz zu übernehmen ist.

### **VV zu § 53 - Übersicht über die über das Ende des Haushaltsjahres hinaus geltenden Haushaltsermächtigungen**

Auf Muster 22 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.

### **VV zu § 54 - Allgemeines**

1. Allgemeines
  - 1.1 Auf § 109 GemO und die VV zu § 109 GemO wird verwiesen.
  - 1.2 Die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Gesamtabschluss hat in der Art zu erfolgen, als ob die Gemeinde und die in die Konsolidierung einbezogenen Tochterorganisationen (vgl. VV Nummer 2 zu § 109 GemO) insgesamt eine Einheit/einen Aufgabenträger bilden (Einheitstheorie). Als Konsolidierung wird die Eliminierung aller Beziehungen zwischen Gemeinde und Tochterorganisation sowie den Tochterorganisationen untereinander bezeichnet.
  - 1.3 Die Aufstellung des Gesamtabschlusses erfolgt zum 31. Dezember des Haushaltsjahres. Sofern für eine Tochterorganisation lediglich ein Zwischenabschluss im Sinne des § 109 Abs. 7 Satz 2 GemO aufgestellt werden kann und dieser in den Gesamtabschluss einfließt, muss der Zwischenabschluss nicht geprüft sein.
2. Bestimmung des Konsolidierungskreises
  - 2.1 In den Gesamtabschluss sind grundsätzlich alle Tochterorganisationen gemäß § 109 Abs. 4 GemO einzubeziehen. Gemäß § 109 Abs. 5 Satz 1 GemO sind Tochterorganisationen unter beherrschendem Einfluss der Gemeinde (vgl. VV Nummer 3 zu § 109 GemO) – sofern sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 109 Abs. 6 GemO und VV hierzu) – im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einzubeziehen. Gemäß § 109 Abs. 5 Satz 2 GemO sind Tochterorganisationen unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde (vgl. VV Nummer 4 zu § 109 GemO) – sofern sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 109 Abs. 6 GemO und VV hierzu) – mit dem fortgeschriebenen anteiligen Eigenkapital (At-Equity-Bewertung) in den Gesamtabschluss einzubeziehen.  
 Sofern sonstige Tochterorganisationen ohne maßgeblichen Einfluss der Gemeinde oder von untergeordneter Bedeutung sind und die gemeindliche Beteiligung mindestens 5 v.H. beträgt, sind sie im Gesamtanhang darzustellen und dort mit ihrem Anschaffungswert (At-Cost-Bewertung) auszuweisen (vgl. §§ 109 Abs. 6 Satz 2 GemO, 58 Abs. 4).
  - 2.2 In den Konsolidierungskreis sind die rechtsfähigen kommunalen Stiftungen mit einzubeziehen. Das Vermögen der nicht rechtsfähigen kommunalen Stiftungen ist nicht in den Konsolidierungskreis einzubeziehen, weil diese Stiftungen Sondervermögen der Gemeinde darstellen, das den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegt und im Haushalt der Gemeinde gesondert nachzuweisen ist (§ 80 Abs. 2 GemO).

- 2.3 Bei mittelbaren Beteiligungen ist § 290 HGB zu beachten (vgl. § 109 Abs. 4 Satz 2 GemO).

### 3. Vollkonsolidierung und Eigenkapitalmethode

#### 3.1 Vollkonsolidierung (vgl. § 109 Abs. 5 Satz 1 GemO)

Für Tochterorganisationen unter beherrschendem Einfluss hat die Gemeinde eine Vollkonsolidierung vorzunehmen. Hierbei gehen die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der Tochterorganisationen vollständig in den Gesamtabschluss ein. Grundsätzlich werden die Jahres- bzw. Zwischenabschlüsse der einbezogenen Tochterorganisationen zu einem Abschluss aufsummiert (Summenabschluss). Im Anschluss erfolgt eine Kapital-, Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung und die Zwischenergebniseliminierung. Die zuvor genannten Konsolidierungsmaßnahmen im Rahmen der Vollkonsolidierung stellen sich wie folgt dar:

##### 3.1.1 Kapitalkonsolidierung

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung (§ 301 HGB) werden die Anteile der einbezogenen Tochterorganisationen mit dem auf diese Anteile entfallenden und korrespondierenden Eigenkapitalwert aufgerechnet. Dies ist notwendig zur Eliminierung der bestehenden Anteilswerte, da zum einen die Gemeinde eine Beteiligung an einer Tochterorganisation hält und diese Vermögen darstellt sowie zum anderen die Tochterorganisation in ihrem Jahresabschluss entsprechendes Eigenkapital ausweist.

Ist der Beteiligungswert höher als das anteilige Eigenkapital bei der Tochterorganisation, erfolgt ein Ausweis des Unterschiedsbetrages als Geschäfts- oder Firmenwert auf der Aktivseite. Ist der Beteiligungswert niedriger als das anteilige Eigenkapital bei der Tochterorganisation, erfolgt ein Ausweis des Unterschiedsbetrages auf der Passivseite der Gesamtbilanz. Im Übrigen wird auf § 109 Abs. 5 Satz 5 bis 7 GemO verwiesen.

Bei mehrstufiger Konzernorganisation können (Teil-)Konzernabschlüsse der Tochterorganisation als Konsolidierungsbasis verwendet werden.

##### 3.1.2 Schuldenkonsolidierung

Aus der Fiktion, dass die Gemeinde und die vollzukunftskonsolidierenden Tochterorganisationen eine rechtliche Einheit bilden, folgt, dass es im Rahmen des Gesamtabschlusses keine Schuldenbeziehungen zwischen der Gemeinde und der vollzukunftskonsolidierenden Tochterorganisationen geben kann. Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB) ist die Verrechnung der Ausleihungen, anderen Forderungen und Rechnungsabgrenzungsposten gegen einbezogene Tochterorganisationen mit den entsprechenden Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten der einbezogenen Tochterorganisationen.

Bereits im Rahmen der Erstellung der Jahresabschlüsse sind die Konten, die Salden gegenüber einzubeziehenden Tochterorganisationen aufweisen, zwischen den in den Gesamtabschluss einzubeziehenden Organisationen abzustimmen und zum Bilanzstichtag vorzunehmen. Im Übrigen sollen die Saldenabstimmungen mit den einzubeziehenden Tochterorganisationen mindestens einmal unterjährig vorgenommen werden.

Für die Konsolidierung der Forderungen und Verbindlichkeiten wird zur Vereinfachung empfohlen, jeweils die Bilanzwerte der Forderungen der Gemeinde und der einzubeziehenden Tochterorganisationen zu erfassen und bei den einzubeziehenden Tochterorganisationen bzw. der Gemeinde als Verbindlichkeiten anzusetzen. Zur Kontrolle sollen stichprobenweise Plausibilitätskontrollen erfolgen.

Die Schuldenkonsolidierung ist erfolgswirksam, wenn auf Aktiv- und Passivseite nach unterschiedlichen Regeln bilanziert wird, beispielsweise aufgrund von Abschreibungen auf Forderungen (wegen drohenden Ausfalls) bei der Gemeinde, während die Verbindlichkeit bei der Tochterorganisation weiterhin zum Rückzahlungsbetrag bilanziert

wird, oder aufgrund einer unterschiedlichen Behandlung des Disagios, da eine Tochterorganisation von dem Wahlrecht nach § 250 Abs. 3 HGB Gebrauch macht und eine sofortige Verrechnung als Aufwand erfolgt, während die Gemeinde gemäß § 34 Abs. 6 GemHVO die Verbindlichkeit mit dem Rückzahlungsbetrag ansetzt und den Zinsertrag erst im Zeitablauf realisiert. Gemäß § 109 Abs. 5 Satz 8 GemO dürfen Aufrechnungsdifferenzen in der Gesamtbilanz als sonstiger Vermögensgegenstand bzw. als sonstige Verbindlichkeit ausgewiesen werden.

Ein Verzicht auf die Schuldenkonsolidierung ist bei untergeordneter Bedeutung möglich (§ 303 Abs. 2 HGB). Es wird empfohlen, Bestimmungen zur untergeordneten Bedeutung in einer Dienstanweisung zu treffen. Dies gilt auch für die untergeordnete Bedeutung im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung und der Aufwands- und Ertragskonsolidierung.

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung sind Vermögensgegenstände, welche die Gemeinde und ihre Tochterorganisationen gemeinsam angeschafft haben und nutzen, nicht zu konsolidieren. Sofern bei der Anschaffung dieser Vermögensgegenstände jedoch Zahlungen zwischen der Gemeinde und Tochterorganisationen geleistet wurden, sind immaterielle Vermögensgegenstände und Sonderposten zu bilden. Daher ist zu beachten, dass die gewährten Zuwendungen von der Gemeinde regelmäßig mit einer Zweckbindung oder Gegenleistungsverpflichtung zu versehen sind, damit diese im Falle der Veräußerung des Vermögensgegenstandes anteilig zurückgefordert werden können. Dies ergibt sich aus § 78 Abs. 2 Satz 2 GemO und § 38 Abs. 1. Aufgrund des Grundsatzes der einheitlichen Bewertung (§ 308 HGB) gilt dies für die Tochterorganisationen entsprechend. Entsprechende Sonderposten und entsprechende immaterielle Vermögensgegenstände sind zu konsolidieren, sofern sie aus Beziehungen zwischen Gemeinde und Tochterorganisation entstanden sind.

### 3.1.3 Zwischenergebniseliminierung

Bei der Zwischenergebniseliminierung handelt es sich um die Eliminierung von „Gewinnen und Verlusten“ aus Lieferungen und Leistungen zwischen der Gemeinde und den Tochterorganisationen. Wenn in den Gesamtabchluss zu übernehmende Vermögensgegenstände ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen Tochterorganisationen beruhen, sind sie in der Gesamtbilanz mit einem Betrag auszuweisen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Gesamtabchlusses aufgestellten Jahresbilanz dieser Tochterorganisation angesetzt werden können, wenn die in den Gesamtabchluss einbezogenen Tochterorganisationen auch rechtlich eine einzige Einheit bilden würden (§ 304 Abs. 1 HGB). Die „Gewinne und Verluste“ aus dem Lieferungs- und Leistungsverkehr (sogenannte Zwischenergebnisse) zwischen den Organisationen sind daher im Rahmen des Gesamtabchlusses zu bereinigen. Diese Zwischenergebnisse sind bezogen auf den „Konzern Kommune“ im Sinne des Realisationsprinzips nicht realisiert.

Auf § 109 Abs. 5 Satz 9 GemO wird verwiesen.

Ein Verzicht auf die Zwischenergebniseliminierung ist bei untergeordneter Bedeutung möglich (§ 304 Abs. 2 HGB).

### 3.1.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung (vgl. § 109 Abs. 5 Satz 10 GemO)

Weiterhin ist eine Eliminierung der konzerninternen Einflüsse auf die Gesamtergebnisrechnung bzw. die Gewinn- und Verlustrechnung notwendig. Daher sind die Aufwendungen und Erträge aus internen Geschäften zu eliminieren; dies führt zu einer Gesamtergebnisrechnung, die nur Geschäfte außerhalb des „Konzerns“ enthält.

In Folge sind Innenumsätze (Aufwendungen und Erträge aus Beziehungen zwischen der Gemeinde und den einbezogenen Tochterorganisationen) vollständig zu verrechnen. Dies gilt auch für Steueraufwendungen und -erträge zwischen den einbezogenen Tochterorganisationen und

der Gemeinde. Beispielhaft für eine Aufwands- und Ertragsbereinigung können die Verwaltungs- bzw. Personalkostenabrechnungen, Wasser-, Strom- und Gaslieferungen, die von der Gemeinde von den jeweiligen Tochterorganisationen erhobenen Grund- und Gewerbesteuern oder die Verzinsung von Darlehen zwischen Gemeinde und Tochterorganisationen genannt werden.

Nach Absatz 5 Satz 10 kann für Zwecke der Aufwands- und Ertragskonsolidierung unterstellt werden, dass den Umsatzerlösen und anderen Erträgen aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen Organisationen entsprechende Aufwendungen gegenüberstehen. Für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung reicht es deshalb aus, jeweils die Umsatzerlöse und anderen Erträge aus Lieferungen und Leistungen der Gemeinde und der einbezogenen Tochterorganisationen zu erfassen und bei den einbezogenen Tochterorganisationen bzw. der Gemeinde als Aufwand anzusetzen. Auf Plausibilitätskontrollen kann zwar verzichtet werden, Stichproben sind dennoch zu empfehlen.

Ein Verzicht auf die Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist bei untergeordneter Bedeutung möglich (§ 305 Abs. 2 HGB).

### 3.2 Eigenkapitalmethode (At-Equity-Bewertung) (vgl. § 109 Abs. 5 Satz 2 GemO)

Hat die Gemeinde keinen beherrschenden, sondern nur einen maßgeblichen Einfluss auf eine Tochterorganisation, hat für die sog. „assozierten“ Tochterorganisationen (vgl. auch § 58 Abs. 5 Nr. 13) die Konsolidierung nach der Eigenkapitalmethode zu erfolgen. Im Gegensatz zur Vollkonsolidierung wird hierbei lediglich eine teilweise Aufrechnung vorgenommen. Die At-Equity-Bewertung ist dadurch charakterisiert, dass der Wertansatz der einbezogenen Tochterorganisation, ausgehend von dem historischen Anschaffungswert, in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals fortgeschrieben wird; es erfolgt im Gesamtabchluss eine spiegelbildliche Darstellung des Eigenkapitals der Tochterorganisationen.

Anders als bei der Vollkonsolidierung werden Vermögen, Schulden sowie Erträge und Aufwendungen und Einzahlungen und Auszahlungen der Tochterorganisation nicht in den Gesamtabchluss übernommen, eine Zwischenergebniseliminierung ist jedoch erforderlich (§ 312 Abs. 4 und 5 i. V. m. § 304 HGB).

Für den Gesamtabchluss ist jeweils der letzte Jahresabschluss der assoziierten Tochterorganisation zugrunde zu legen. Sofern die Tochterorganisation einen Konzernabschluss aufstellt, ist von diesem und nicht vom Jahresabschluss auszugehen (§ 312 Abs. 6 HGB).

Bei untergeordneter Bedeutung können die Beteiligungen auch zu den Anschaffungskosten bewertet werden (§ 311 Abs. 2 HGB).

### 4. Gemäß § 109 Abs. 6 Satz 4 GemO sind Tochterorganisationen mit einer Bilanzsumme von über 1 Mio. EUR immer in den Gesamtabchluss einzubeziehen. Ergibt in diesem Zusammenhang die Prüfung nach § 109 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und 2 GemO, dass die dort genannten v. H.-Summen nicht überschritten werden, so kann auf eine Aufstellung des Gesamtabchlusses verzichtet werden, auch wenn Tochterorganisationen mit einer Bilanzsumme von über 1 Mio. EUR bestehen.

### 5. Gemäß § 93 Abs. 2 Satz 3 GemO richten sich die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Gemeinden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen. Nach § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB wird eine Beteiligung vermutet, wenn die Anteile an einem Unternehmen insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieses Unternehmens oder, falls ein Nennkapital nicht vorhanden ist, den fünften Teil der Summe aller Kapitalanteile an diesem Unternehmen überschreiten. Ebenso wird gemäß VV Nummer 4 Satz 1 zu § 109 GemO ein maßgeblicher Einfluss bei einer (unmittelbaren oder

mittelbaren) Beteiligungsquote von mindestens 20 v.H., gemessen an den Stimmrechtsanteilen, widerlegbar vermutet. Vor diesem Hintergrund ist es vertretbar, d.h. braucht von der Aufsichtsbehörde nicht gemäß § 121 GemO beanstandet werden, wenn Zweckverbände, bei denen die Gemeinde aufgrund gesetzlicher Bestimmungen Mitglied ist (vgl. z. B. § 6 Abs. 3 Nahverkehrsgesetz) und bei denen sie weder einen beherrschenden noch einen maßgeblichen Einfluss hat, in die Gesamtergebnisrechnung, in die Gesamtfinanzrechnung und in die Gesamtbilanz nicht einbezogen werden. Eine Angabe im Gesamtanhang gemäß § 58 Abs. 5 Nr. 2 ist dagegen erforderlich.

#### **VW zu § 55 - Gesamtergebnisrechnung**

Auf Muster 23 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.

#### **VW zu § 56 - Gesamtfinanzrechnung**

1. Da sich die privatwirtschaftlich orientierte Kapitalflussrechnung nach DRS 21 und deren Gliederungskonzept im Rahmen der Konsolidierung nicht ohne Weiteres auf die Kommunale Doppik übertragen lässt, kann die Gemeinde die Gesamtfinanzrechnung in der aggregierten Form des Absatz 1 erstellen. Hierbei wird es als ausreichend betrachtet, wenn die Finanzmittelbestände der Gemeinde und der Tochterorganisationen sowie deren Veränderungen im Haushalts(vor)jahr dargestellt werden.
2. Sofern Gemeinden bei der Aufstellung der Gesamtfinanzrechnung von der Anwendung der Kapitalflussrechnung nach DRS 21 Gebrauch machen, ist die sogenannte Einheitstheorie zu beachten, wonach die Konzerneinheiten (Tochterorganisationen) so in die Gesamtfinanzrechnung einzubeziehen sind, als würde es sich um nur ein einziges Unternehmen handeln. In der Kapitalflussrechnung nach DRS 21 sind die Zahlungsströme getrennt nach den Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit darzustellen. Hierbei entspricht die Summe der Cashflows aus diesen drei Tätigkeitsbereichen der Veränderung des Finanzmittelbestandes in der Berichtsperiode, soweit diese nicht auf Wechselkurs-, Konsolidierungskreis- oder sonstigen bewertungsbedingten Wertänderungen beruht.
3. Auf Muster 24 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen. Im Hinblick auf die Vereinfachungen des § 109 Abs. 5 Satz 10 GemO bei der Erstellung des Gesamtabchlusses gelten diese auch für die Erstellung der Gesamtfinanzrechnung.

#### **VW zu § 57 - Gesamtbilanz**

Auf Muster 25 der Anlage 3 zur VV-GemHSys wird hingewiesen.

#### **VW zu § 61 - Sonderkassen**

1. Sonderkassen stellen eine Ausnahme vom Grundsatz der Einheitskasse (§ 106 Abs. 1 GemO) dar. Sie sind daher gemäß § 82 GemO ausdrücklich nur für das Sonder- und Treuhandvermögen zulässig; die Sonderkasse soll allerdings mit der Gemeindekasse verbunden sein.
2. Bei einem Eigenbetrieb hat die Werkleitung die Aufsicht über die Sonderkasse des Eigenbetriebes. Dies gilt nicht, soweit die Gemeindekasse die Geschäfte der Sonderkasse erledigt.

#### **VW zu § 64 - Inkrafttreten**

Die Gemeindehaushaltsverordnung vom 18. Mai 2006 wurde im Gesetz- und Verordnungsblatt am 30. Mai 2006 (GVBl. S. 203) verkündet, sie hat erste Anpassungen durch die Erste Landesverordnung zur Änderung der Gemeindehaushaltsverordnung vom 6. April 2010 (GVBl. S. 64) erfahren.

Die Zweite Landesverordnung zur Änderung der Gemeindehaushaltsverordnung vom 7. Dezember 2016 (GVBl. S. 597) wurde im Gesetz- und Verordnungsblatt vom 27. Dezember 2016 verkündet. Die entsprechenden Änderungen der §§ 4 Abs. 3, 5, 10, 12, 13, 16, 18, 20, 21, 28, 32, 35, 39, 44 Abs. 3 und 4, 45 Abs. 3 und 4, 46 bis 49, 51, 52 und 54 bis 58 GemHVO sind am Tage nach der Verkündung in Kraft getreten. Für die übrigen Änderungen gelten Übergangsregelungen bis zum 31. Dezember 2018. Jede Verwaltung kann eigenständig über eine frühere Anwendung entscheiden.

An die Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion, die Kreisverwaltungen, die Verwaltungen der kreisfreien und großen kreisangehörigen Städte, die Verwaltungen der verbandsfreien Städte und Gemeinden, die Verbandsgemeindeverwaltungen und die Ortsgemeinden

Nachrichtlich an den Rechnungshof Rheinland-Pfalz in Speyer, das Statistische Landesamt Rheinland-Pfalz in Bad Ems, den Gemeinde- und Städtebund Rheinland-Pfalz, den Städtetag Rheinland-Pfalz und den Landkreistag Rheinland-Pfalz in Mainz sowie an die Hochschule für öffentliche Verwaltung/Zentrale Verwaltungsschule Rheinland-Pfalz in Mayen