

Aktivierung geleisteter Zuweisungen als immaterielle Vermögensgegenstände in der doppelten Eröffnungsbilanz

1. Allgemeines

Rechtsgrundlage: § 38 Abs. 1 GemHVO

Danach sind von der Gemeinde mit einer mehrjährigen Zweckbindung oder mit einer vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung geleistete Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen als immaterielle Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen.

Die immateriellen Vermögensgegenstände sind in den Kontenarten 012 und 013 des Kontenrahmenplanes und in der Eröffnungsbilanz unter den Ziffern A 1.1.2 und A 1.1.3 nachzuweisen.

2. Voraussetzungen für eine Aktivierung

- a) Es handelt sich um eine geleistete Zuwendung für die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes und
- b) die Zuwendung ist mit einer mehrjährigen Zweckbindung oder mit einer vereinbarten Gegenleistung verbunden.

Bei Vorliegen der Voraussetzung unter Ziffer a) ergeben sich grundsätzlich zwei unterschiedliche Fallgestaltungen:

- 1) Geleistete Zuwendungen mit einer mehrjährigen Zweckbindung und
- 2) Geleistete Zuwendungen mit einer vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung

3. Geleistete Zuwendungen mit einer mehrjährigen Zweckbindungsfrist (Kontenart 012)

Die Abschreibung des Vermögensgegenstandes erfolgt ausschließlich über den Zeitraum der vereinbarten Zweckbindung. Nach den Empfehlungen zur Erstellung einer Bilanzierungsrichtlinie kann sich die Zweckbindung ergeben aus:

- einer Vereinbarung zwischen Zuwendungsgeber und Zuwendungsempfänger,
- aus allgemeinen Bedingungen für die Zuwendungsgewährung und
- aus sonstigen Rechtsvorschriften.

3.1 Zweckbindungsfristen

Eine überschlägige Untersuchung der geleisteten Zuwendungen beim Zuwendungsgeber hat ergeben, dass in den wenigsten Fällen im entsprechenden Bewilligungsbescheid eine Zweck-

bindungsfrist explizit verankert wurde. Darüber hinaus haben die Zuwendungsgeber keine allgemeinen Bewilligungsbedingungen erlassen, wie beispielsweise das Land in der VV zum § 44 Landeshaushaltsordnung (LHO), in denen bei Gewährung einer Zuwendung die Vorgabe einer Zweckbindungsfrist allgemein vorgeschrieben ist.

Auf der anderen Seite sind die Zuwendungsgeber in wichtigen Bereichen gesetzlich zur Gewährung von Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen durch Dritte verpflichtet. Beispielhaft seien angeführt

- die Pflichtzuweisungen nach § 87 Abs. 2 des Schulgesetzes an kommunale Träger von Schulen für den Bau/Erweiterung von schulischen Gebäuden in Höhe von mindestens 10%,
- die Pflichtzuweisungen nach § 15 Abs. 2 Kindertagesstättengesetz an die Träger der Kindertagesstätten zu den Bau- und Ausstattungskosten von Kindertagesstätten und
- die Pflichtzuweisungen nach § 11 Abs. 2 des Rettungsdienstgesetzes in Höhe von 75% zu den Baukosten von Rettungsleitstellen.

In der letzten Lenkungsgruppensitzung des Projektes „Kommunale Doppik Rheinland-Pfalz“ festgelegt, dass in den o.g. Fällen (spezialgesetzliche Pflichtzuweisungen) implizit eine Zweckbindungsvereinbarung angenommen werden kann. Als Zweckbindungsfrist kann in derartigen Fällen auf folgendes Hilfskonstrukt zurückgegriffen werden:

In Teil II der VV zu § 44 LHO sind die Grundsätze für Zuwendungen zur Projektförderung an kommunale Gebietskörperschaften und Zweckverbände niedergelegt. In Ziffer 8 werden u.a. Fälle der Rückforderung von Zuwendungen dargestellt. Nach Ziffer 8.2.4, dritter Spiegelstrich, kann die Bewilligungsbehörde von einem Widerruf des Zuwendungsbescheides und damit von einer Rückforderung der Zuwendung absehen, wenn seit der Anschaffung oder Fertigstellung der Gegenstände bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten 25 Jahre, im Übrigen 10 Jahre vergangen sind, sofern nicht abweichende Zweckbindungszeiträume zugelassen wurden. Die Vorschrift selbst beinhaltet keine Zweckbindungsfristen, sondern stellt zeitliche Fristen auf, bei deren Verstreichen die Bewilligungsbehörde auf einen Widerruf des Bewilligungsbescheides und eine Rückforderung der geleisteten Zuwendung verzichten kann.

Indirekt lassen sich daraus gleichwohl allgemeine Zweckbindungsfristen ableiten. Danach würde bei Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten mindestens eine Zweckbindungsfrist von 25 Jahren gelten, bei der Anschaffung oder Herstellung sonstiger Vermögensgegenstände eine solche von 10 Jahren.

Diese Zweckbindungsfristen werden bei allen aufgrund spezialgesetzlicher Vorschriften zu leistenden Pflichtzuweisungen kommunale oder kirchliche bzw. gemeinnützige Aufgabenträger angewendet, auch wenn im entsprechenden Bewilligungsbescheid keine Zweckbindungsfrist eingeräumt wurde.

4. Geleistete Zuwendungen mit einer vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung (Kontenart 013)

Bei Landkreisen kommen geleisteten Zuwendungen mit einer vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung hauptsächlich im Bereich des Straßenbaus an die Träger der gemeindlichen Abwasserbeseitigungsanlagen als geleisteten Baukostenzuschüsse für die Oberflächenentwässerung der Kreisstraßen in Betracht.

Nach § 12 Abs. 10 Landesstraßengesetz hat sich der Träger der Straßenbaulast an den Kosten der Herstellung, den laufenden Kosten und den Kosten der Erneuerung der Kanalisation entsprechend den Mengen des Oberflächenwassers von der Fahrbahn zu beteiligen, sofern die Fahrbahntwässerung klassifizierter Straßen nicht in eine straßeneigene Kanalisation erfolgt.

Bis 1995 erfolgte die Beteiligung an den Kosten der Herstellung und der Erneuerung der Kanalisation durch einen einmaligen Pauschbetrag pro lfd. Meter Kreisstraße. Ab 1996 werden die entstehenden Kosten spitz abgerechnet.

Der Investitionskostenzuschuss erspart dem Landkreis als dem Träger der Straßenbaulast die Herstellung einer eigenen Kanalisation für die Kreisstraßen. Stattdessen kann der Landkreis die gemeindliche Kanalisation für die Ableitung des Niederschlagswassers auf den Kreisstraßen nutzen. Im Vorspann der von den kommunalen Spitzenverbänden und dem Ministerium für Wirtschaft, Verkehr, Landwirtschaft und Weinbau (damalige Bezeichnung) entwickelten Mustervereinbarung heißt es:

“Die vom Träger der Abwasserbeseitigung in der Kreisstraße, Nr. ..., verlegte Kanalisation - die genauen Stationierungsdaten ergeben sich aus dem in der Anlage 3 zu dieser Vereinbarung beigefügten Leistungsverzeichnis - dient neben dem Abfluss des Niederschlagswassers der gemeindlichen Verkehrs- und sonstigen privaten Flächen und der Schmutzwässer auch der Ableitung des Niederschlagswassers der in der Baulast des Kreises befindlichen Verkehrsflächen“.

Aus der Verwendung des Wortes „dient“ ergibt sich die „Zweckbestimmung“ der Kanalisation zugunsten des Landkreises und damit ein Benutzungsrecht des Landkreises (Gegenleistungsverpflichtung).

Abschreibungsdauer der immaterielle Vermögensgegenstände erfolgt über die Nutzungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände, bei Kanalleitungen sind dies 40 Jahre.
