

Abschlussbericht

Empfehlungen zur Ersterfassung und Erstbewertung von Vermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde (Fortschreibung der Empfehlung vom Juni 2005)

- Stand 31. März 2006 -

**Empfehlungen zur Ersterfassung und Erstbewertung
von Vermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten
und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde
(Fortschreibung der Empfehlung vom Juni 2005)**

Gliederung:

- I. Sitzungen der Projektgruppe**
- II. Teilnehmer an den Projektgruppensitzungen**
- III. Aufgabe der Projektgruppe**
- IV. Ziel der Arbeit der Projektgruppe**
- V. Zusammengefasste Arbeitsergebnisse**
 - 1. Einleitung
 - 2. Rechtsgrundlagen
 - 2.1 § 20 zur Einführung der kommunalen Doppik (KomDoppikLG)
 - 2.2 § 116 Gemeindeordnung
 - 2.3 Richtlinie zur Bewertung von Vermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde - Bewertungsrichtlinie -
 - 3. Erläuterungen zur Bewertungsrichtlinie
 - 3.1 Grundsätze
 - 3.2 Immaterielle Vermögensgegenstände
 - 3.3 Sachanlagen
 - 3.4 Finanzanlagen
 - 3.5 Umlaufvermögen
 - 3.6 Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen
 - 3.7 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten
 - 3.8 Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich
 - 3.9 Sonstige Sonderposten
 - 3.10 Rückstellungen
 - 3.11 Verbindlichkeiten
 - 3.12 Passive Rechnungsabgrenzungsposten
 - 4. Anhang
 - Empfehlungen zur Erstellung einer Richtlinie zur Bewertung von Vermögen, Sonderposten, Rückstellungen Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde - Bewertungsrichtlinie -

I. Sitzungen der Projektgruppe

Die Arbeitssitzungen der Projektgruppe fanden am:

- 12. Oktober 2005 und
- 23. November 2005

in Mainz statt.

II. Teilnehmer an den Projektgruppensitzungen

An den Projektgruppensitzungen haben - zum Teil nur zeitweise - teilgenommen:

Projektgruppenmitglieder:

- | | |
|----------------------------|---|
| - Herr Andreas Wagenführer | Ministerium des Innern und für Sport |
| - Herr Markus Ackermann | Verbandsgemeindeverwaltung Herrstein |
| - Herr Ralf Arthkamp | Stadtverwaltung Trier |
| - Herr Jürgen Hippel | Stadtverwaltung Mainz |
| - Herr Bernhard Jüngling | Verbandsgemeindeverwaltung Adenau |
| - Herr Marc König | Stadtverwaltung Worms |
| - Herr Willi Pauly | Stadtverwaltung Mayen |
| - Herr Helmut Schantz | Verbandsgemeindeverwaltung Dahner Felsenland |
| - Herr Achim Schmidt | Verbandsgemeindeverwaltung Ramstein-Miesenbach /
Fachverband Kommunalkassenverwalter |
| - Herr Frank Seibert | Kreisverwaltung Donnersbergkreis |
| - Herr Reinhard Staats | Verbandsgemeindeverwaltung Göllheim |
| - Frau Verena Verhülsdonk | Kreisverwaltung Daun |

Projektbetreuung:

- | | |
|---------------------------|--------------------------------|
| - Herr Harald Breitenbach | Mittelrheinische Treuhand GmbH |
| - Herr Thomas Stephan | Mittelrheinische Treuhand GmbH |

III. Aufgabe der Projektgruppe

Aufgabe der Projektgruppe war die Fortschreibung der Empfehlungen zur Erfassung und Erstbewertung von Vermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz - Stand 30. Juni 2005 -. Gegenstand der Diskussion sollten im Wesentlichen das Erkennen und die Beseitigung von Regelungslücken sein. Die im Rahmen der ersten Projektgruppe festgelegten Grundsätze zur Erfassung und Bewertung in der Eröffnungsbilanz sollten nicht erneut zur Diskussion gestellt werden.

IV. Ziel der Arbeit der Projektgruppe

Ziel der Arbeit der Projektgruppe war die Nachbearbeitung der Empfehlungen der ersten Projektgruppe aufgrund der bei der praktischen Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsverfahren gewonnenen Erkenntnisse, damit Landkreise, Städte, Gemeinden und Gemeindeverbände zur Erfassung und Erstbewertung der verschiedenen Bilanzpositionen die gleichen Bewertungsregeln zugrunde legen können. Die Empfehlungen (Bewertungsrichtlinie) sollten verbindlich für alle Gemeinden werden und in einer Verordnung des Ministerium des Innern und für Sport Niederschlag finden. Ferner sollte die Anwendung der Anlagen zur Bewertungsrichtlinie in der Art und Weise für verpflichtend erklärt werden, dass diese Mindestregelungen für die Erstfassung und -bewertung darstellen.

V. Zusammengefasste Arbeitsergebnisse

1. Einleitung

Bei der Diskussion der Fortschreibung der Bewertungsrichtlinie wurden sowohl die bei der Projektbetreuung sowie dem Ministerium des Innern und für Sport eingegangenen mündlichen und schriftlichen Anfragen der Gemeinden als auch die Anregungen der Mitglieder der Projektgruppe abschließend diskutiert. Die dadurch notwendigen Änderungen und Ergänzungen der Bewertungsrichtlinie waren von untergeordneter Bedeutung. Sofern dies möglich war, wurde bei der Überarbeitung der Bewertungsrichtlinie darauf geachtet, dass auf der Grundlage der Bewertungsrichtlinie (Stand 30. Juni 2005) bereits erfasste und bewertete Vermögensgegenstände nicht erneut erfasst und bewertet werden müssen.

Bei der Erfassung und Bewertung der Straßen sind die einzelnen Schichten der Fahrbahn sowie ein Damm bzw. ein Geländeeinschnitt als ein Vermögensgegenstand anzusehen. Da ein Damm bzw. ein Geländeeinschnitt grundsätzlich nicht einer Abnutzung unterliegt, sind die Teile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Fahrbahn, die auf den Damm oder den Geländeeinschnitt entfallen, nicht abzuschreiben. Eine Abschreibung der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf einen Restbuchwert von 1,00 Euro ist daher unzulässig. Ferner ist es nicht zulässig, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines einheitlichen Vermögensgegenstands „Fahrbahn“ auf den abnutzbaren und den nicht abnutzbaren Teil aufzuteilen und zwei verschiedene Vermögensgegenstände im Rechnungswesen zu erfassen. Eine entsprechende Regelung wurde in die Bewertungsrichtlinie aufgenommen. Ferner wurde ein Anhang 8 c erarbeitet, der bei der Erfassung von Straßen mit Damm bzw. Geländeeinschnitt anzuwenden ist.

Poller sollten bei untergeordneter Bedeutung grundsätzlich mit der Fahrbahn zusammen bewertet werden können. Eine gesonderte Erfassung als selbstständiger Vermögensgegenstand empfiehlt sich nur für mechanische Poller(z.B. elektronisch versenkbare Poller).

§ 5 Abs. 4 Nr. 1 b) der Bewertungsrichtlinie ermöglicht die Anwendung eines vereinfachten Sachwertverfahrens zur Gebäudebewertung. Die Bewertung erfolgt auf der Grundlage der Bruttogrundfläche bewertet mit den Normalherstellungskosten (NHK 2000) gemäß den Wertermittlungsrichtlinien (WertR 2002). Die Wertermittlungsrichtlinien enthalten Normalherstellungskosten für die unterschiedlichen Gebäudetypen, jedoch nicht für alle zu bewertenden Gebäude. Soweit für ein Gebäudetyp die NHK 2000 nicht in den Wertermittlungsrichtlinien enthalten sind, sind die NHK des am ehesten vergleichbaren Gebäudetyps der Bewertung zugrunde zu legen. Bei wesentlichen Unterschieden zwischen den zu bewertenden Gebäuden und den Gebäuden, die der Ermittlung der Normalherstellungskosten zugrunde lagen (z.B. stark abweichende Geschosshöhen) ist ein Anpassungsbedarf gegeben.

Die WertR 2006 finden grundsätzlich keine Anwendung.

Die Bewertung der Abbaurechte (Abbauvorkommen) wird in § 5 Abs. 4 Nr. 2 p) der Bewertungsrichtlinie geregelt. Danach sind Vorkommen aufgrund des nachhaltig erzielbaren Verwertungserlöses abzüglich noch anfallender Kosten, die u.a. mit der Ausbeute der Vorkommen und deren Vermarktung im Zusammenhang stehen, vorsichtig zu schätzen. Die jährlichen Überschüsse der Verwertungserlöse über die noch anfallenden Kosten sind mit einem Zinssatz von 5,5 % p.a. abzuzinsen, da die Einzahlungen aus den erwarteten Überschüssen erst in den folgenden Jahren der Gemeinde zur Verfügung stehen. Ein Vorkommen ist u.a. auch dann mit dem Erinnerungswert von 1,00 Euro anzusetzen, wenn sachgerechte Schätzungen der möglichen Verwertungserlöse und der damit im Zusammenhang stehenden Kosten nicht möglich sind. Hier ist dem Vorsichtsprinzip Rechnung zu tragen.

Nach § 5 Abs. 4 Nr. 14 e) der Bewertungsrichtlinie können sonstige bewegliche Vermögensgegenstände, bei denen zum Eröffnungsbilanzstichtag die in der Abschreibungstabelle festgelegten Nutzungsdauern bereits abgelaufen sind, die aber noch genutzt werden, mit dem Erinnerungswert von 1,00 Euro angesetzt werden. In diesen Fällen können die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ebenfalls mit 1,00 Euro angesetzt werden.

Nach § 5 Abs. 4 Nr. 14 c) der Bewertungsrichtlinie waren Vermögensgegenstände, mit historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410,00 Euro (ohne Umsatzsteuer), die zur Erstausrüstung, zur Erneuerung der Erstausrüstung oder zur Aufstockung der Erstausrüstung angeschafft oder hergestellt wurden und die für Zwecke der Bewertung zu einer Gruppe zusammengefasst werden können, zu erfassen wie Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 410,00 Euro, wenn die gesamten historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gruppe über 410,00 Euro liegen. Diese Regelung wurde ersatzlos gestrichen, da sie nach der Änderung des Entwurfs der GemHVO entbehrlich ist. In dem ursprünglichen Entwurf der GemHVO war die Bilanzierung von geringwertigen Vermögensgegenständen mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 60,00 Euro (ohne Umsatzsteuer)

ausgeschlossen. Der nunmehr aktuelle Entwurf der GemHVO sieht ein solches Aktivierungsverbot nicht mehr vor.

Die Systematik der Bewertungsrichtlinie sieht ein hierarchisches Stufenkonzept vor.

- Das Vermögen ist grundsätzlich zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (erste Stufe).
- Liegen die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht vor oder lassen sich diese nicht mit einem wirtschaftlich vertretbaren Zeitaufwand ermitteln, dann hat die Bewertung mit Vergleichswerten unter Berücksichtigung eines möglichen Anpassungsbedarfs zu erfolgen (zweite Stufe).
- In der Bewertungsrichtlinie beschriebene Verfahren zur Ermittlung von Erfahrungswerten zur Bewertung des Vermögens dürfen ausschließlich in der dritten Stufe nur dann Anwendung finden, wenn weder Vergleichswerte noch Anschaffungs- oder Herstellungskosten bekannt sind.

Die Bewertungsrichtlinie wurde auf diese grundsätzliche Vorgehensweise hin überprüft und ggf. klarstellend angepasst.

2. Rechtsgrundlagen

2.1. Artikel 8, § 20 Landesgesetz zur Einführung der kommunalen Doppik (KomDoppikLG)

- „(1) Das fachlich zuständige Ministerium wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem für das Landeshaushaltsrecht zuständigen Ministerium nähere Bestimmungen für die erstmalige Erfassung und Bewertung der in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten für die Eröffnungsbilanz, für den ersten Gesamtabschluss und für die letzte kamerale Jahresrechnung durch Rechtsverordnung zu regeln.
- (2) Das fachlich zuständige Ministerium erlässt die erforderlichen Verwaltungsvorschriften.
- (3) Die Gemeinde ist verpflichtet, Muster zu verwenden, die das fachlich zuständige Ministerium für verbindlich erklärt hat, insbesondere für die Gliederung, die Form und die Bestandteile der Eröffnungsbilanz und des Anhangs sowie des ersten Gesamtabchlusses und seiner Anlagen.“

2.2. § 116 Gemeindeordnung

- „(1) Das fachlich zuständige Ministerium wird ermächtigt, zur Durchführung der Bestimmungen des 5. Kapitels dieses Gesetzes im Einvernehmen mit dem für das Landeshaushaltsrecht zuständigen Ministerium durch Rechtsverordnung zu regeln:

3. die Erfassung, den Nachweis, die Bewertung und die Fortschreibung der Vermögensgegenstände, der Sonderposten, der Rückstellungen sowie der Verbindlichkeiten,

(2) Das fachlich zuständige Ministerium erlässt die erforderlichen Verwaltungsvorschriften.“

2.3. Richtlinie zur Bewertung von Vermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde - „Bewertungsrichtlinie“ -

3. Erläuterungen zur Bewertungsrichtlinie

3.1. Grundsätze

Für den Nachweis des in der Gemeinde vorhandenen Vermögens kann vielfach nicht auf aktuelle Unterlagen (Bestandsnachweise) zurückgegriffen werden. Insbesondere sind die im Laufe der Jahre erfolgten Anlagenabgänge nicht oder nicht vollständig verzeichnet. Sofern dies der Fall ist, ist das Vermögen vollständig neu zu erfassen. Sind die vorhandenen Bestandsnachweise aktuell, dann können die darin verzeichneten Bestände übernommen werden. Bestandsnachweise werden in den meisten Gemeinden im Bereich der Betriebe gewerblicher Art und in den kostenrechnenden Einrichtungen geführt und zum Teil zeitnah fortgeschrieben.

Die Bewertung des in der Gemeinde vorhandenen Vermögens ist grundsätzlich neu vorzunehmen, sofern die vorhandenen Bestandsnachweise nicht die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausweisen. Dies ist erfahrungsgemäß meist nur bei den Betrieben gewerblicher Art und bei den kostenrechnenden Einrichtungen der Gemeinde der Fall. Selbst wenn in den von der Gemeinde geführten Bestandsnachweisen die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfasst sind, wurden diese grundsätzlich nicht fortgeschrieben; es erfolgte insbesondere keine Berücksichtigung von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen. Die in den Bestandslisten nachgewiesenen historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten können grundsätzlich der Wertermittlung für Zwecke der Erstbewertung zugrunde gelegt werden. Sofern für die kostenrechnenden Einrichtungen und die Betriebe gewerblicher Art Bestandsnachweise geführt werden und die Bewertung des darin verzeichneten Vermögens handels- oder steuerrechtlichen Grundsätzen entspricht, können diese Wertansätze in die kommunale Eröffnungsbilanz unverändert übernommen werden.

Aufgrund des Umfangs der Ersterfassung und -bewertung des kommunalen Vermögens werden die Gemeinden diese Arbeiten grundsätzlich zu einem Stichtag vornehmen, der erheblich vor dem Eröffnungsbilanzstichtag liegt. Werden in diesen Fällen bei der Erfassung und Bewertung des Vermögens bereits die in der Bewertungsrichtlinie festgeschriebenen Bestimmungen beachtet und die Werte entsprechend den Grundsätzen der GemHVO fortgeschrieben, dann können diese Werte gemäß Artikel 8 § 6 Abs. 5 KomDoppikLG in die Eröffnungsbilanz übernommen werden.

Eine Unterscheidung zwischen „verwaltungsnotwendigem“ bzw. „kommunalnutzungsorientiertem“ Vermögen von dem „nicht verwaltungsnotwendigen“ bzw. „nicht kommunalnutzungsorientierten“ Vermögen erfolgt nicht. Demzufolge gelten auch für verwaltungsnotwendiges Vermögen keine anderen Bewertungsgrundsätze als für nicht verwaltungsnotwendiges Vermögen. Außerplanmäßige Abschreibungen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder auf einen möglicherweise im Rahmen der Erstbewertung anzusetzenden Erfahrungswert aufgrund der „mangelnden Veräußerbarkeit“ des verwaltungsnotwendigen Vermögens (z.B. Sportplatz, Rathaus, Straßen) sind nicht abzusetzen. Damit wird ein Bruch zwischen der Erst- und der Folgebewertung vermieden. Das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip soll nicht nur bei der laufenden Bilanzierung, sondern grundsätzlich auch bei der Erstbewertung, soweit dies mit einem wirtschaftlich vertretbaren Zeitaufwand möglich ist, uneingeschränkt gelten.

Dieser Grundsatz war auch die Grundlage der Entscheidung, dass insbesondere vermietete Gebäude und Finanzanlagen grundsätzlich nicht mit ihrem Ertragswert, sondern ebenfalls mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Eröffnungsbilanz anzusetzen sind. Sind diese nicht mehr ermittelbar oder müssen sie nach der Bewertungsrichtlinie nicht mehr ermittelt werden, dann orientiert sich die Ermittlung des nach den Bewertungsrichtlinien zulässigen Erfahrungswerts ebenfalls an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. an anteiligen Buchwerten und nicht an Ertragswerten.

Mehrheitlich wurde in der Projektgruppe auch die Forderung abgelehnt, nicht verwaltungsnotwendiges und ggf. veräußerbares Vermögen mit einem möglichen Veräußerungswert anzusetzen. Veräußerungswerte sind regelmäßig stark beeinflusst von der jeweiligen Marktlage und unterliegen damit nicht unerheblichen Schwankungen. Sofern Vermögen in der Gemeinde nicht mehr benötigt wird und die entsprechenden Entscheidungen zur Veräußerung in den zuständigen Gremien gefasst worden sind, erfolgt eine Umbuchung dieses Vermögens vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen. Stellt sich dabei heraus, dass das Umlaufvermögen niedriger zu bewerten wäre als zu den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Anpassung an den Marktwert), dann ist zu diesem Zeitpunkt eine Abwertung vorzunehmen. Liegt der Marktwert über den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dann kann keine Aufwertung vorgenommen werden. Damit wird eine vorzeitige Gewinnrealisierung vermieden. Gewinne sind entsprechend § 33 Nr. 3 GemO erst dann ertragswirksam zu erfassen, wenn diese durch den Verkauf realisiert sind.

Analog den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften ist auch in der kommunalen Doppik grundsätzlich das Vermögen zu erfassen, das der Gemeinde gehört (rechtliches Eigentum). Eine Ausnahme besteht dann, wenn das wirtschaftliche Eigentum und das rechtliche Eigentum auseinanderfallen. In diesen Fällen hat die Gemeinde nur dann das Vermögen zu bilanzieren, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer ist.

Kein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum liegt in den Fällen vor, in denen kraft Gesetzes Eigentum von der Gemeinde auf die Verbandsgemeinde übergegangen ist (z.B. Aufgabenübergangsverordnung). In diesem Fall sind das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum bei der Verbandsgemeinde, auch wenn der Eigentumsübergang noch nicht im Grundbuch nachvollzogen ist. Insoweit hat lediglich eine Grundbuchberichtigung zu erfolgen.

Sonstige Fälle von gesetzlich festgelegtem Eigentumsübergang liegen bei der Ersitzung von Immobilien (§ 900 BGB) und für bewegliche Sachen (§ 937 BGB) vor.

Nach §§ 1 und 2 der Bewertungsrichtlinie sind die nach dem 01. Januar 2000 angeschafften und zum Eröffnungsbilanzstichtag noch vorhandenen Vermögensgegenstände mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Absetzungen für zwischenzeitlich eingetretene Wertminderungen sind zu berücksichtigen.

Vermögensgegenstände deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert von 410,00 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen, können vereinfachend anstatt mit den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch mit einem Wert von 1,00 Euro angesetzt werden. Damit stimmen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Vermögensgegenstände mit ihrem Restbuchwert überein.

Soweit die in der kameralen Haushaltsrechnung erfassten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Erstbewertung des Vermögens für die Erstellung der doppelischen Eröffnungsbilanz zugrunde gelegt werden sollen, darf dies nicht unbesehen geschehen. Es war in der Vergangenheit nicht unüblich, dass teilweise Ausgaben über den Vermögenshaushalt abgewickelt wurden, die nach dem doppelischen Haushalts- und Rechnungswesen keine Investitionen darstellen. Diese Posten können nicht als Vermögen in der doppelischen Eröffnungsbilanz erfasst werden.

Gemäß Artikel 8 § 6 Abs. 2 KomDoppikLG i.V.m. §§ 1 und 2 der Bewertungsrichtlinie dürfen Vermögensgegenstände, die vor dem 01. Januar 2000 angeschafft oder fertiggestellt wurden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- nicht bekannt sind und
 - mit einem wirtschaftlich vertretbaren Zeitaufwand nicht mehr ermittelt werden können,
- auf der Grundlage von Vergleichswerten, die aus dem An- oder Verkauf vergleichbarer Vermögensgegenstände abgeleitet werden können, angesetzt werden. Ein ggf. erforderlicher Anpassungsbedarf sowie Absetzungen für die zwischenzeitliche Nutzung sind zu berücksichtigen.

Kann die Gemeinde weder auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten noch auf Vergleichswerte zurückgreifen, dann besteht die Möglichkeit Erfahrungswerte der Erstbewertung zugrunde zu legen, die in der Bewertungsrichtlinie benannt sind.

Aufgrund der Bestimmungen der Bewertungsrichtlinie dürfen daher

- Vergleichswerte nur dann angesetzt werden, wenn tatsächliche fortgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht vorliegen,
- die in der Bewertungsrichtlinie benannten Erfahrungswerte nur dann angesetzt werden, wenn die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht vorliegen und Vergleichswerte aus dem An- oder Verkauf vergleichbarer Vermögensgegenstände nicht bekannt sind.

Diese Reihenfolge ist zwingend zu beachten. Die Gemeinde hat kein Wahlrecht zwischen den einzelnen Werten, wenn alle Werte oder mindestens zwei Werte bekannt sind. Insoweit kann die Gemeinde in diesem Bereich keine Bilanzpolitik betreiben.

Abweichungen von den in der Bewertungsrichtlinie festgeschriebenen Verfahren zur Ermittlung der Erfahrungswerte sind grundsätzlich nicht zulässig. Insbesondere ist keine Abweichung von dem Prinzip der Bewertung zu fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die Bewertung mit Marktpreisen oder Ertragswerten zulässig, sofern die Bewertungsrichtlinie dies nicht ausdrücklich vorsieht.

Die Bewertung mit tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist nur dann möglich, wenn alle Anschaffungs- oder Herstellungskosten seit der Erstanschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstands vollständig bekannt sind. Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands nur zum Teil bekannt (z.B. bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im Rahmen von Anbauten an bestehende Gebäude, Generalsanierungen von Altsubstanz, wenn ein Teil der Altsubstanz noch werthaltig war), dann ist der Vermögensgegenstand insgesamt mit einem Vergleichswert und wenn ein solcher nicht bekannt ist, mit dem Erfahrungswert, dessen Ermittlung in der Bewertungsrichtlinie festgeschrieben ist, zu bewerten.

Grundsätzlich ist nach Artikel 8 § 6 Abs. 3 KomDoppikLG i.V.m. § 3 der Bewertungsrichtlinie bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens die voraussichtliche wirtschaftliche Restnutzungsdauer, unabhängig von der bisherigen Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände, neu festzulegen, sofern die vom fachlich zuständigen Ministerium bekannt gegebene Bewertungsrichtlinie keine abweichenden Regelungen enthält. Diese Regelung findet grundsätzlich bei allen abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens mit einer langen Nutzungsdauer Anwendung, die in der Eröffnungsbilanz zu erfassen sind. Dabei ist es unerheblich, ob diese vor oder nach dem 01. Januar 2000 angeschafft oder fertiggestellt wurden. Es ist ebenfalls unerheblich, ob die Bewertung dieser Vermögensgegenstände auf der Grundlage der

tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder von Vergleichs- bzw. Erfahrungswerten erfolgt ist.

Aus der neu ermittelten Restnutzungsdauer und der Nutzungsdauer lt. Abschreibungstabelle des Vermögensgegenstands sowie des Eröffnungsbilanzstichtags resultiert das fiktive Anschaffungs- oder Herstellungsdatum:

$$\begin{array}{l} \text{Eröffnungsbilanzstichtag} \\ + \text{ wirtschaftliche Restnutzungsdauer} \\ \quad (\text{höchstens jedoch Gesamtnutzungsdauer lt. Abschreibungstabelle}) \\ - \text{ Nutzungsdauer lt. Abschreibungstabelle} \\ \hline = \text{ fiktiver Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt} \end{array}$$

Der fiktive Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt gilt als Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung i.S.d. Artikel 8 § 6 Abs. 1 KomDoppikLG und der Zeitraum zwischen dem fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt und dem Eröffnungsbilanzstichtag als Zeit der bisherigen Nutzung i.S.d. Artikel 8 § 6 Abs. 2 KomDoppikLG.

In den folgenden Ausführungen wird ergänzend zur Bewertungsrichtlinie auf ausgewählte Posten der Eröffnungsbilanz eingegangen. Darüber hinaus verweisen wir auf die Empfehlungen zur Erstellung einer Bilanzierungsrichtlinie. Dort geregelte Sachverhalte wurden im Folgenden nur aufgegriffen, wenn sie für die Eröffnungsbilanz eine besondere Relevanz haben.

3.2. Immaterielle Vermögensgegenstände

Zu den immateriellen Vermögensgegenständen zählen in der kommunalen Bilanz hauptsächlich Investitionskostenzuschüsse, gewährte Zuwendungen und Rechte.

Investitionskostenzuschüsse

Investitionskostenzuschüsse werden von der Gemeinde u.a. gezahlt für die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstands des Anlagevermögens durch ein Sondervermögen der Gemeinde mit Sonderrechnung oder durch eine andere Gemeinde, der gemeinsam genutzt wird. Die mitnutzende Gemeinde hat kein Teileigentum an dem Vermögensgegenstand, sondern lediglich ein Mitbenutzungsrecht erworben, das in der Bilanz der mitnutzenden Gemeinde als immaterieller Vermögensgegenstand (gezahlter Investitionskostenzuschuss als Nutzungsberechtigter) auszuweisen ist.

Zuwendungen mit Gegenleistungsverpflichtung

Von der Gemeinde geleistete Zuwendungen mit einer vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind als immaterielle Vermögensgegenstände (immaterielle Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen) auszuweisen (vgl. § 38 Abs. 1 GemHVO). Diese sind über die wirtschaftliche

Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands, die der Abschreibungstabelle zu entnehmen ist, abzuschreiben. Ist das Mitnutzungsrecht zeitlich befristet eingeräumt, dann erfolgt die Abschreibung über den ggf. kürzer vereinbarten Nutzungszeitraum.

Grundsätzlich ist gemäß Artikel 8 § 6 Abs. 3 KomDoppikLG bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens die wirtschaftliche Restnutzungsdauer neu einzuschätzen. Um die Restnutzungsdauer des Investitionskostenzuschusses festzulegen, ist auf die (Restlaufzeit) des Mitnutzungsrechts bzw. auf die Restnutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands abzustellen. Die Restlaufzeit eines Mitbenutzungsrechts lässt sich grundsätzlich aus den entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen, die zwischen der Gemeinde und dem Zuschussempfänger geschlossen sind, entnehmen. Die Restnutzungsdauer eines bezuschussten Vermögensgegenstands ist grundsätzlich von dem Eigentümer des Vermögensgegenstands, der auch diesen Vermögensgegenstand bilanziert, zu erfragen. Sollte dies nicht möglich sein ist die Restnutzungsdauer nach den Grundsätzen der Bewertungsrichtlinie für materielle Vermögensgegenstände zu ermitteln.

Investitionskostenzuschuss Beleuchtungsanlagen

Sofern Gemeinden mit Energieversorgern Beleuchtungsverträge in der Art abgeschlossen haben, dass die Beleuchtungsanlagen mit allem Zubehör im Eigentum des Energieversorgers stehen, erfasst der Energieversorger diese Anlagen in seiner Bilanz. Eine Erfassung als materieller Vermögensgegenstand in der kommunalen Bilanz der Gemeinde scheidet aus. Sofern die Gemeinde die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Beleuchtungsanlagen dem Energieversorger erstattet, begründet dies grundsätzlich kein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde, auch dann nicht, wenn die Gemeinde außer den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch die laufenden Unterhaltungskosten der Beleuchtungsanlagen direkt trägt oder dem Energieversorger erstattet.

Stehen die Beleuchtungsanlagen nicht im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde, sind die geleisteten Kostenerstattungen an den Energieversorger differenziert zu betrachten. Kostenerstattungen zur Deckung der laufenden Unterhaltung der Anlagen werden als Aufwand der Gemeinde in dem Haushaltsjahr, in dem sie verursacht wurden, erfasst. Soweit die Erstattungen die Kosten der Anschaffung oder Herstellung der Beleuchtungsanlagen decken, sind diese als immaterielle Vermögensgegenstände (gezahlte Investitionszuschüsse als Nutzungsberechtigter) zu erfassen. Die Bewertung erfolgt in Höhe der geleisteten Zahlungen. Die Abschreibung ist über die Nutzungsdauer von Beleuchtungsanlagen vorzunehmen.

Sofern die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer der Beleuchtungsanlagen ist, erfasst sie diese in ihrer Bilanz als materielle Vermögensgegenstände im Infrastrukturvermögen. Zur Bilanzierung von wirtschaftlichem Eigentum verweisen wir auf die entsprechenden Ausführungen in der Bilanzierungsrichtlinie.

Investitionskostenzuschuss Straßenoberflächenentwässerung

Sofern bei der Erschließung und / oder dem Ausbau von Straßen an den Abwasserentsorger Zuschüsse für die Herstellung oder die Erneuerung des Abwasserkanals zu zahlen sind, da dieser das Oberflächenwasser der Straße aufnimmt, sind diese Zuschüsse für die Straßenoberflächenentwässerung als immaterielle Vermögensgegenstände (gezahlte Investitionszuschüsse als Nutzungsberechtigter) zu erfassen. Die Abschreibung erfolgt grundsätzlich über die in der Abschreibungstabelle festgesetzte wirtschaftliche Nutzungsdauer für Entwässerungsleitungen von 40 Jahren.

Software

Entgeltlich erworbene Datenverarbeitungssoftware und sonstige Rechte sind als immaterielle Vermögensgegenstände in der Bilanz zu erfassen. Die Bewertung erfolgt mit Anschaffungskosten. Sie sind grundsätzlich über die vertraglich vereinbarte Nutzungsdauer abzuschreiben.

Zuwendungen mit einer mehrjährigen Zweckbindungsfrist

Gemäß § 38 Abs. 1 GemHVO sind Zuwendungen als immaterielle Vermögensgegenstände (immaterielle Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen) zu aktivieren, soweit eine mehrjährige Zweckbindungsfrist vereinbart wurde. Eine Zweckbindungsfrist für diese Mittel kann gesetzlich, vertraglich oder aufgrund von allgemeinen Zuwendungsbedingungen bestehen. Unabhängig von der möglichen Restnutzungsdauer eines mit den Zuwendungen geförderten Vermögensgegenstands sind die Abschreibungen über die Dauer der Zweckbindung planmäßig linear vorzunehmen.

Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung und ohne zeitliche Zweckbindung

Ist die Gewährung von Zuwendungen nicht mit einer Gegenleistungsverpflichtung verknüpft und / oder ist keine mehrjährige Zweckbindung vereinbart, dann erfolgt kein Ausweis als immaterieller Vermögensgegenstand. Diese Zuwendungen sind Aufwendungen des jeweiligen Haushaltsjahres.

Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände, d.h. unentgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände dürfen nicht bilanziert werden. Sofern der Gemeinde Aufwendungen für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände entstehen, stellen diese laufende Aufwendungen des entsprechenden Haushaltsjahres dar.

Damit folgt die kommunale Doppik den handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften.

3.3. Sachanlagen

Grund und Boden

Straßengrundstücke u.ä.

Sofern nach der Bewertungsrichtlinie die Bewertung von Grundstücken mit dem Erfahrungswert zulässig ist, hat die Bewertung zwingend mit den dort aufgeführten Bodenrichtwerten zu erfolgen. Bodenrichtwerte enthalten, soweit es sich nicht um solche für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke handelt, grundsätzlich auch einen Wertansatz für Erschließungskosten. Der Ansatz von Bodenrichtwerten hat auch bei Grundstücken zu erfolgen, für die grundsätzlich keine Erschließungskosten anfallen (z.B. Straßen, Parks). Eine Minderung des entsprechenden Bodenrichtwerts ist in solchen Fällen nicht vorgesehen, da Gemeinden häufig Grundstücke für solche Nutzungen zum Bodenrichtwert einkaufen und ggf. auch verkaufen.

Sofern eine Gemeinde für den Ankauf vorbenannter Grundstücke lediglich einen Bruchteil des Bodenrichtwertes oder einen pauschalen Eurobetrag je m² zahlt, hat sie diese Werte als Vergleichswerte anzusetzen. Der Ansatz von Vergleichswerten ist zwingend dem Ansatz von Erfahrungswerten vorzuziehen. Insoweit darf in diesen Fällen nicht auf die vollen Bodenrichtwerte zurückgegriffen werden.

Forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke

Forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Sind diese nicht bekannt oder nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand zu ermitteln, dann sind der Bewertung Vergleichswerte aus dem Ankauf oder dem Verkauf von entsprechenden Grundstücken zugrunde zu legen. Liegen auch solche Erfahrungswerte in der Gemeinde nicht vor, dann hat die Bewertung mit Bodenrichtwerten zu erfolgen. Sofern für die forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke keine Bodenrichtwerte festgestellt sind, können diese mit einem landeseinheitlichen Quadratmeterpreis bewertet werden. Wertbeeinflussende Faktoren (z.B. Grunddienstbarkeiten) sind entsprechend den Regelungen der Bewertungsrichtlinie zu berücksichtigen.

Grundstücke, die im Tauschwege, im Rahmen von Umlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren erworben wurden

Wurden Grundstücke durch Flurbereinigungs-, Umlegungs- o.ä. Verfahren erworben, sind diese wie Grundstücke zu bewerten, die im Tauschwege erworben wurden. Die erhaltenen Grundstücke sind grundsätzlich mit dem Wert der hingegebenen Grundstücke zu bewerten. Eine Realisierung möglicher Wertsteigerungen zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung der hingegebenen Grundstücke und dem Zeitpunkt des Erwerbs der im Tausch erhaltenen Grundstücke ist unzulässig. Mögliche Ausgleichszahlungen, die die Gemeinde erhalten oder gezahlt hat, wirken sich wertmindernd oder werterhöhend auf die erworbenen Grundstücke aus.

Sind die Anschaffungskosten der hingegebenen Grundstücke und die Höhe der erhaltenen und geleisteten Ausgleichszahlungen nicht vollständig bekannt, erfolgt die Bewertung nach den

Grundsätzen der Bewertungsrichtlinie, d.h. liegen Vergleichswerte vor, dann sind diese anzusetzen. Sind auch keine Vergleichswerte bekannt, erfolgt die Bewertung anhand von Bodenrichtwerten entsprechend der Bewertungsrichtlinie.

Bei der Grundstücksbewertung auf der Grundlage von Vergleichswerten oder von Bodenrichtwerten ist eine Rückindizierung der Anschaffungskosten auf den Anschaffungszeitpunkt des Grundstücks vorzunehmen, längstens jedoch auf das Jahr 1975. Eine Rückindizierung auf das Jahr 1975 erfolgt auch dann, wenn das Anschaffungsjahr eines Grundstücks unbekannt ist.

Wurden die hingegebenen Grundstücke in unterschiedlichen Haushaltsjahren angeschafft, ist ein durchschnittliches fiktives Anschaffungsjahr zu ermitteln, damit die Rückindizierung aller Anschaffungskosten auf ein einheitliches Haushaltsjahr erfolgen kann.

Wertminderung bei Grund und Boden

Altlasten

Die voraussichtlichen Kosten für die Sanierung von Altlasten sind am Grundstückswert abzusetzen, wenn eine behördliche oder gesetzliche Auflage oder eine sonstige Verpflichtung zur Durchführung der Maßnahme besteht oder die Beseitigung innerhalb der nächsten drei Haushaltsjahre ernsthaft geplant ist. Übersteigen die voraussichtlichen Sanierungskosten den Grundstückswert, ist insoweit eine Rückstellung zu bilden. Liegt keine behördliche oder gesetzliche Auflage oder eine sonstige Verpflichtung vor oder besteht keine Beseitigungsabsicht innerhalb der drei Haushaltsjahre nach der Erstellung der Eröffnungsbilanz, dann ist die Altlast im Anhang zu benennen. Es erfolgt keine Berücksichtigung in der Bilanz.

Sonstige Rechte Dritter, die die Verwertungs- oder Nutzungsmöglichkeiten eines Grundstücks einschränken können

Grundsätzlich ist eine Wertminderung eines Grundstücks aufgrund eines eingeräumten Rechts nur dann vorzunehmen, wenn

- dieses nicht gegen eine angemessene Gegenleistung eingeräumt wurde (eine angemessene Gegenleistung wird auch dann unterstellt, wenn Dritten beispielsweise zur Förderung des Sports oder der Kultur Nutzungsrechte an Grundstücken eingeräumt werden) und
- die Bewertungsrichtlinie keine Ausnahmen vorsieht und
- tatsächliche Nutzungsbeschränkungen aufgrund der eingeräumten Rechte an den Grundstücken vorliegen (Nutzungsbeschränkungen an einem Grundstück liegen vor, wenn das Grundstück in seiner Gänze nicht uneingeschränkt genutzt werden kann).

Soweit die tatsächlichen Anschaffungskosten eines Grundstücks bekannt sind, hat eine Wertminderung aufgrund eingeräumter Rechte nur dann zu erfolgen, wenn das Recht nach dem Tag der Anschaffung eingeräumt wurde. Wurde das Recht bereits vor der Anschaffung eingeräumt, dann ist davon auszugehen, dass die Nutzungsbeschränkung bereits bei der Vereinbarung des Anschaffungspreises wertmindernd berücksichtigt wurde.

Werden Grundstücke anhand von Erfahrungswerten bewertet, erfolgt grundsätzlich eine Wertminderung des Grundstücks aufgrund eines eingeräumten Rechts, sofern die zuvor genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Die für die Gemeinde nicht mehr nutzbare Grundstücks(teil)fläche bleibt bei der Bewertung außer Ansatz. Soweit die durch das Recht belastete Grundstücks(teil)fläche von der Gemeinde zumindest noch eingeschränkt genutzt werden kann, ist ein angemessener Anteil der Fläche für Zwecke der Bewertung anzusetzen (Beispiel: bei Geh- und Fahrrechten können pauschal 20 % unberücksichtigt bleiben).

Gebäude

Zum Verkauf vorgesehene Gebäude

Sofern Gebäude zum Stichtag der Eröffnungsbilanz zum Verkauf anstehen, sind diese nicht im Anlagevermögen, sondern im Umlaufvermögen auszuweisen. Auch bei einem Ausweis im Umlaufvermögen hat die Bewertung grundsätzlich mit den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen. Sofern der voraussichtliche Veräußerungserlös abzüglich noch anfallender Veräußerungskosten (Nettoverkaufserlös) unter den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, hat grundsätzlich eine Bewertung mit dem voraussichtlichen Nettoverkaufserlös zu erfolgen. Die Verkaufsabsicht der Gemeinde sollte durch entsprechende Beschlüsse, Nachweise über Ausschreibungen, Kaufverhandlungen oder ähnliches nachgewiesen sein.

Ergibt sich zu einem späteren Zeitpunkt die konkrete Verkaufsabsicht, so ist die Immobilie aus dem Anlagevermögen in das Umlaufvermögen umzubuchen. Dann sind die Grundsätze für die Bewertung des Umlaufvermögens anzuwenden. Dies bedeutet, dass grundsätzlich die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Restbuchwerte), zu denen die Immobilie im Anlagevermögen erfasst war, beizubehalten sind, sofern die geschätzten Nettoverkaufserlöse nicht niedriger sind. Sind diese niedriger als die Restbuchwerte, dann ist der niedrigere Netto-Veräußerungserlös anzusetzen.

Ermittlung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer

Für Gebäude, die vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder fertiggestellt wurden, ist die wirtschaftliche Restnutzungsdauer neu einzuschätzen, unabhängig davon, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bekannt sind oder nicht.

Sie ist - unabhängig von der bisher bereits abgelaufenen Nutzungsdauer - sachgerecht zu schätzen. Die Restnutzungsdauer darf nicht höher sein als die in der Abschreibungstabelle festgelegte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer. Bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer können unter anderem die Faktoren

- tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt,
- letzte Generalsanierung,

- Bauschäden,
- außergewöhnliche wertmindernde oder wertverbessernde Ereignisse,
- Modernisierungsgrad,
- Instandhaltungsstau,

von Bedeutung sein. Das tatsächliche Baujahr tritt insbesondere für ältere Gebäude in den Hintergrund.

Ein Ansatz zum Erinnerungswert von 1,00 Euro, ausschließlich basierend auf der Tatsache, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer unter Berücksichtigung des Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkts sowie der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die in der Abschreibungstabelle festgelegt ist, bereits abgelaufen ist, ist nicht zulässig, sofern das Gebäude auch weiterhin nutzbar ist.

Ausweis von außerplanmäßigen Abschreibungen in der Anlagenübersicht

Gemäß Artikel 8 § 9 Abs. 2 KomDoppikLG sind Wertminderungen für unterlassene Instandhaltung und für die Beseitigung von Altlasten in der Anlagenübersicht gesondert pro Posten offen auszuweisen. Diese Wertminderungen spiegeln die Höhe der außerplanmäßigen Abschreibungen wieder, die in der Eröffnungsbilanz anzusetzen sind und in deren Höhe später Zuschreibungen möglich sind, falls der Grund für die Wertminderung entfallen ist.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Anlagenübersicht

In der Anlagenübersicht sind jeweils die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die kumulierten Abschreibungen und die Buchwerte zum Eröffnungsbilanzstichtag anzugeben (vgl. Artikel 8 § 9 Abs. 1 KomDoppikLG). Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten in den Fällen des Artikel 8 § 6 Abs. 2 KomDoppikLG die entsprechenden Erfahrungswerte.

Ermittlung von Erfahrungswerten

§ 5 Abs. 4 Nr. 1 b) der Bewertungsrichtlinie ermöglicht die Anwendung eines vereinfachten Sachwertverfahrens zur Gebäudebewertung. Die Bewertung erfolgt auf der Grundlage der Bruttogrundfläche bewertet mit den Normalherstellungskosten (NHK 2000) gemäß den Wertermittlungsrichtlinien (WertR 2002) unter Berücksichtigung der Abschreibungen für den Zeitraum der Nutzung bis zum Wertermittlungsstichtag. Die Wertermittlungsrichtlinien enthalten Normalherstellungskosten für die unterschiedlichen Gebäudetypen unter Berücksichtigung der jeweiligen Baujahrsklasse.

Soweit für einen Gebäudetyp die NHK 2000 nicht in den Wertermittlungsrichtlinien enthalten sind, sind die NHK des am ehesten vergleichbaren Gebäudetyps der Bewertung zugrunde zu legen.

Bei wesentlichen Unterschieden zwischen den zu bewertenden Gebäuden und den Gebäuden, die der Ermittlung der Normalherstellungskosten zugrunde lagen (z.B. stark abweichende Geschosshöhen) ist ein Anpassungsbedarf gegeben.

Die Normalherstellungskosten 2000 sind je Gebäudetyp für verschiedene Gebäudebaujahresklassen in den Wertermittlungsrichtlinien nach Baujahresklassen angegeben. Unabhängig vom tatsächlichen Herstellungszeitpunkt findet die Baujahresklasse des fiktiven Herstellungsjahres Anwendung. Der so ermittelte Gebäudewert ist auf den fiktiven Herstellungszeitpunkt zurück zu indizieren. Der Rückindizierung sind die im Anhang zur Bewertungsrichtlinie benannten Preisindizes für Gebäude zugrunde zu legen.

Die WertR 2006 finden grundsätzlich keine Anwendung.

Unentgeltliche Sachleistungen Dritter

Leistungen Dritter (z.B. Bürger) sind in der Höhe der ersparten Aufwendungen für Fremdleistungen anzusetzen. Können die ersparten Aufwendungen für Fremdleistungen nicht ermittelt werden, besteht grundsätzlich die Möglichkeit, die Aufwendungen mit dem Lohnstundensatz für Hilfsarbeiter oder mit dem Stundensatz anzusetzen, der bei der Gewährung von Fördermitteln anerkannt wird, zu berücksichtigen (derzeit 9,00 Euro / Stunde).

Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Außenanlagen

Außenanlagen sind grundsätzlich auf der Grundlage der fortgeschriebenen tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Sind diese nicht bekannt oder können sie nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand ermittelt werden, dann sind Vergleichswerte der Bewertung zugrunde zu legen. Liegen auch Vergleichswerte nicht vor, dann sind die Voraussetzungen der Bewertungsrichtlinie für den Ansatz von Erfahrungswerten erfüllt. Dann kann der Bewertung der baulichen Außenanlagen ein pauschal ermittelter Wert in Höhe von 10 % des Gebäudewertes zugrunde gelegt werden. Der Wert ist sachgerecht auf die vorhandenen Vermögensgegenstände der Außenanlagen aufzuteilen und jeweils über die verbleibende neu eingeschätzte Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Berücksichtigung eines Instandhaltungsstaus bei der Gebäudebewertung

Bei einem Instandhaltungsstau, der nachweislich innerhalb der ersten drei Jahre nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beseitigt werden soll, sind die geschätzten Aufwendungen für die Beseitigung des Instandhaltungsstaus von dem Wert des Gebäudes aktivisch abzusetzen. Sind die Aufwendungen zur Beseitigung des Instandhaltungsstaus höher als der Wert des Gebäudes, ist in Höhe des Differenzbetrags eine Rückstellung für die Beseitigung der unterlassenen Instandhaltung zu bilden. Das Gebäude ist in diesem Fall mit dem Erinnerungswert von 1,00 Euro anzusetzen.

Denkmalgeschützte Gebäude, Kunst am Bau

Denkmalgeschützte Gebäude, die als Gebäude genutzt werden, sind wie Gebäude zu bewerten, die nicht denkmalgeschützt sind.

Kunst am Bau, die mit dem Gebäude verbunden ist, wird nicht gesondert bewertet. Hingegen sind Kunstgegenstände, die als eigenständige Vermögensgegenstände zu betrachten sind und nicht mit dem Gebäude verbunden sind, gesondert zu erfassen und zu bewerten.

Abgrenzung von Gebäude, Gebäudebestandteilen, Betriebsvorrichtungen

Hinsichtlich der Abgrenzung von Gebäuden, Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen verweisen wir auf das 10. Kapitel, Schlussbericht Juni 2005.

Anhänge zur Bewertungsrichtlinie

Bei der Ermittlung des Gebäudewertes sind die Anhänge der Bewertungsrichtlinie zu beachten.

Nachträgliche Herstellungskosten sowie Aufwendungen für Generalsanierungen vor dem Eröffnungsbilanzstichtag

Die Bewertung mit tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist nur dann möglich, wenn alle Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstands vollständig bekannt sind. Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands nur zum Teil bekannt (z.B. bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Rahmen von Anbauten an bestehende Gebäude, Generalsanierungen von Altsubstanz, wenn ein Teil der Altsubstanz noch werthaltig war), dann ist der Vermögensgegenstand insgesamt mit einem Vergleichswert und wenn ein solcher nicht bekannt ist, mit dem Erfahrungswert, dessen Ermittlung in der Bewertungsrichtlinie festgeschrieben ist, zu bewerten.

Dies gilt auch, wenn nachträgliche Herstellungskosten nach dem 01.01.2000 angefallen sind oder Generalsanierungen an bestehenden Gebäuden durchgeführt wurden.

Ist in einer Generalsanierung eines Gebäudes eine Wiederherstellung nach Vollverschleiß (Zweitherstellung) zu sehen, sind die Kosten der Generalsanierung Herstellungskosten des Gebäudes, die dann über die wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzuschreiben sind.

Exkurs:

Nachträgliche Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand

Neben der Erstherstellung eines Vermögensgegenstands kann Herstellung auch vorliegen bei

- a) Wiederherstellung eines vollverschlissenen Vermögensgegenstands
- b) der Änderung der betrieblichen Funktion (Wesensänderung)
- c) einer Erweiterung des Vermögensgegenstands
- d) einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung.

Alles was nicht Herstellung ist, ist Erhaltungsaufwand.

Zu a) Wiederherstellung bei Vollverschleiß

Bei der Wiederherstellung bei Vollverschleiß wird ein nicht mehr existierender Vermögensgegenstand hergestellt. Die Wiederherstellung setzt den Vollverschleiß eines Vermögensgegenstands derart voraus, dass er zur Gänze unbrauchbar geworden ist und unter Verwendung von

noch nutzbaren Teilen des bisherigen ein neuer Vermögensgegenstand entsteht. Unbrauchbar i.S.d. Vollverschleißes ist ein Gebäude nur bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen wie z.B. Fundamente, tragende Innen- und Außenwände, Geschossdecken, Dachkonstruktion. Die grundlegende Sanierung eines Gebäudes alleine reicht nicht aus.

Bei Teilzerstörung (z.B. Brandschaden im Dachgeschoss eines Gebäudes und anschließender Wiederherstellung) liegen in der Regel Herstellungskosten unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung (Substanzmehrung) vor.

Zu b) Wesenänderung

Herstellung liegt auch vor, wenn sich die Funktion, d.h. die Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstands ändert (z.B. Umbau eines Einfamilienhauses in ein Zweifamilienhaus, Umbau eines Lagerhauses in ein Bürohaus).

Zu c) Erweiterung

Herstellung liegt auch vor, wenn ein bestehender Vermögensgegenstand als Ganzes (hinsichtlich der zweckbestimmten Nutzungsmöglichkeit) und nicht nur in einzelnen Teilen erweitert wird (Substanzmehrung). Erfolgt der nachträgliche Einbau bisher nicht vorhandener Teile zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit, dann liegt Erhaltungsaufwand vor (Einbau zusätzlicher Heizkörper, zusätzlicher Einbau von Elektroanschlüssen, Anbringung einer zusätzlichen Fassadenverkleidung). Auch unwesentliche Erweiterungen führen zur Aktivierungspflicht. In einem inneren bautechnischen Zusammenhang anfallende Aufwendungen, die für sich betrachtet Erhaltungsaufwendungen wären, sind ebenfalls als Herstellungskosten in die Aktivierung mit einzubeziehen.

Beispiele für eine Erweiterung im Gebäudebereich: nicht selbstständig nutzbare Anbauten, Aufstockung um ein weiteres Geschoss, Ausbau des Dachgeschosses zur Schaffung von zusätzlichem Büroraum, Einziehung von tragenden Zwischendecken, wenn hierdurch neuer Nutzraum geschaffen wird. Wird im Rahmen einer Dacherneuerung lediglich eine größere Raumhöhe geschaffen, ohne die Erweiterung der nutzbaren Fläche, dann liegt keine Erweiterung vor, sondern Erhaltungsaufwand.

Erweiterung ist auch anzunehmen, wenn erstmals bisher nicht vorhandene Bestandteile mit neuer Funktion eingebaut werden (z.B. erstmaliger Einbau einer Markise, einer Alarmanlage).

Sofern ein Vermögensgegenstand durch Zerstörung in seiner Substanz vermindert wurde und dem durch eine außerplanmäßige Abschreibung Rechnung getragen wurde, sind die Aufwendungen zur Wiederherstellung unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung zu aktivieren.

Aufwendungen für die Ablösung einer Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen bei bereits bestehenden Gebäuden oder wegen Nutzungsänderung des Gebäudes zählen zu den Herstellungskosten des Gebäudes, wenn die zur Änderung führende Baumaßnahme aktivierungspflichtig ist.

Zu d) wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus

Ursprünglicher Zustand meint in diesem Zusammenhang grundsätzlich den Zustand zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung in der Gemeinde. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die den ursprünglichen Zustand des Vermögensgegenstands verändert haben, sind ebenfalls in die Betrachtung mit einzubeziehen. Eine wesentliche Verbesserung gegenüber dem bisherigen Zustand (Zustand vor Durchführung der Maßnahme) reicht nicht aus.

Eine aktivierungspflichtige wesentliche Verbesserung liegt dann vor, wenn eine Verbesserung an dem Vermögensgegenstand als Ganzes herbeigeführt wurde und darüber hinaus die Verbesserung wesentlich ist. Eine Verbesserung lediglich von Teilen des Vermögensgegenstands ist Unterhaltung des Vermögensgegenstands. Substanzerhaltende Bestandserneuerungen bewirken grundsätzlich keine wesentliche Verbesserung. Sie bewirken Unterhaltungsaufwand in Höhe der angefallenen Aufwendungen. Eine wesentliche Verbesserung und damit Herstellungskosten sind erst dann gegeben, wenn die Maßnahmen zur Instandhaltung und Modernisierung eines Gebäudes in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende (Bestandteil-) Erneuerung hinausgehen, den Gebrauchswert des Gebäudes insgesamt deutlich erhöhen und damit für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Von einer deutlichen Erhöhung des Gebäudewertes ist z.B. auszugehen, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren Standard gehoben wird.

Zusammentreffen von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

Werden an einem Gebäude im engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang Arbeiten durchgeführt, die jeweils für sich betrachtet teilweise Herstellungskosten und teilweise Erhaltungsaufwand bilden, dann sind diese grundsätzlich getrennt zu behandeln und die auf die einzelne Teilmaßnahmen entfallenden Aufwendungen ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Maßnahmen in der Weise in einem sachlichen Zusammenhang stehen, dass sie bautechnisch ineinander greifen, d.h. die eine Baumaßnahme durch die andere bedingt ist. Lediglich in diesem Fall sind die Aufwendungen einheitlich als Herstellungskosten zu aktivieren.

BMF-Schreiben zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen

Zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden findet das Schreiben des Bundesministerium der Finanzen (BMF-Schreiben) vom 18. Juli 2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03 - Anwendung.

Exkurs:

Wertaufholungen gem. § 35 Abs. 4 Satz 2 GemHVO

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

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

Zu a) Vorliegen bestimmter Abschreibungen

Wertaufholungen sind nur dann vorzunehmen, wenn im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz oder in einem der folgenden Haushaltsjahre außerplanmäßige Abschreibungen gem. § 35 Abs. 4 Satz 1 GemHVO vorgenommen wurden. Das Wertaufholungsgebot gilt nicht für den Geschäfts- oder Firmenwert, da dieser sofort voll abgeschrieben werden darf. Wertaufholungen sind nur dann zulässig, wenn zuvor die Abschreibungen in richtiger Anwendung des § 35 GemHVO ermittelt wurden. Korrekturen unrichtig vorgenommener Abschreibungen erfüllen nicht die Voraussetzungen für die Vornahme von Wertaufholungen. Das gleiche gilt, wenn zulässigerweise vorgenommene degressive Abschreibungen auf lineare Abschreibungen reduziert werden sollen.

Zu b) Wegfall der Abschreibungsgründe

Bei einem sich noch im Vermögen der Gemeinde befindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstand des Anlagevermögens bestehen die Gründe für die außerplanmäßigen Abschreibungen in einem späteren Haushaltsjahr nicht mehr. Führt mehrere Gründe zu der außerplanmäßigen Abschreibung, dann reicht der Wegfall auch nur eines Grundes aus. Insoweit ist zu prüfen, in welchem Umfang eine Wertaufholung vorzunehmen ist. Es ist nicht erforderlich, dass durch die Wertaufholung der Buchwert des Vermögensgegenstands wieder voll erreicht wird.

Zu c) Feststellung des Wegfalls der Abschreibungsgründe

Die Gemeinde hat grundsätzlich zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob bei einem abnutzbaren Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, der zuvor außerplanmäßig gem. § 35 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO 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 dem Haushaltsjahr vorzunehmen, in dem sie dies festgestellt hat. Stellt sie das Erfordernis der Wertaufholung in dem Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzaufstellung fest,

dann hat sie die Wertaufholung noch in dem Jahresabschluss des abgelaufenen Haushaltsjahrs zu berücksichtigen; es handelt sich um eine Wertaufhellung.

Umfang der Wertaufholung

Die aufgrund einer Wertaufholung vorzunehmende Zuschreibung ist begrenzt

- a) 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 Abschreibung 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 Wert erhöhungen 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.

Buchmäßige Behandlung der Wertaufholung

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

Unterlassene Instandhaltung und doppelte Eröffnungsbilanz

Wurden bei einem Gebäude vor dem Eröffnungsbilanzstichtag notwendige Instandhaltungsmaßnahmen nicht durchgeführt, kann dadurch eine dauernde Wertminderung begründet sein, die mit einer außerplanmäßigen Abschreibung gemäß § 35 Abs. 4 GemHVO bei der Erstbewertung des Gebäudes zu berücksichtigen ist. Werden die Instandhaltungsmaßnahmen in einem Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag nachgeholt, ist der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung insoweit entfallen. In diesem Fall ist eine Zuschreibung gem. § 35 Abs. 4 Satz 2 GemHVO zwingend in dem Umfang vorzunehmen, in dem die unterlassene Instandhaltung durchgeführt wurde.

Bei der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung handelt es sich grundsätzlich nicht um Herstellungskosten, da lediglich unterlassene Instandhaltungsaufwendungen aus Haushaltsvorjahren in einem Haushaltsjahr durchgeführt werden. Die Aufwendungen / Auszahlungen für die Nachholung der unterlassenen Instandhaltung stellen grundsätzlich laufende Aufwendungen / Auszahlungen des Haushaltsjahres dar, in dem die unterlassene Instandhaltung durchgeführt wird. Durch die Einbuchung der Wertaufholung (Zuschreibung) über die Ergebnisrechnung wird der laufende Aufwand neutralisiert.

Sofern bei der Erstbewertung des gemeindlichen Vermögens die Aufwendungen für die Nachholung der unterlassenen Instandhaltungen höher sind als der Wert des Vermögensgegenstands ist in Höhe des übersteigenden Betrags eine Rückstellung zu bilden, sofern die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung erfüllt sind (nur dann kann es zu Aufwendungen für die Nachholung von unterlassenen Instandhaltungen kommen, der höher ist als der Restbuchwert des Vermögensgegenstands vor Berücksichtigung der unterlassenen Instandhaltung).

Die Aufwendungen / Auszahlungen für die Nachholung der unterlassenen Instandhaltung stellen grundsätzlich laufende Aufwendungen / Auszahlungen des Haushaltsjahres dar, in denen die unterlassene Instandhaltung durchgeführt wird. Durch die Inanspruchnahme der Rückstellung wird der laufende Aufwand neutralisiert.

Sowohl bei der Wertaufholung (Zuschreibung) als auch bei der Inanspruchnahme der Rückstellung wird lediglich die Ergebnisrechnung des Haushaltsjahres entlastet, in dem die unterlassene Instandhaltung durchgeführt wird. Eine Entlastung der laufenden Auszahlungen in der Finanzrechnung erfolgt grundsätzlich nicht.

Sofern Gemeinden in Haushaltsjahren mit einer kameralen Rechnungslegung unterlassene Instandhaltungen in Haushaltsjahren mit einer doppischen Rechnungslegung durchführen, gelten diese Maßnahmen als Investitionen im Sinne des § 103 Abs. 1 GemO. Der Wert der unterlassenen Instandhaltungen ist im Anhang zur Eröffnungsbilanz anzugeben und im Anhang zum jeweiligen Jahresabschluss für die Folgejahre nachzuweisen, bis die Instandhaltung durchgeführt ist. Diese Aussagen gelten sinngemäß auch für die Sanierung von Altlasten sowie für die Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien.

Unterlassene Instandhaltung im laufenden doppischen Haushalts- und Rechnungswesen

Die aufwandsmäßige Berücksichtigung der unterlassenen Instandhaltung erfolgt grundsätzlich in dem Haushaltsjahr, in dem die Instandhaltung unterlassen wurde. Dies erfolgt in der laufenden doppischen Rechnungslegung grundsätzlich durch die aufwandswirksame Bildung von entsprechenden Rückstellungen, soweit die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung vorliegen. Die entsprechenden laufenden Auszahlungen sind in dem Haushaltsjahr zu berücksichtigen, in dem die Rückstellungen für die Beseitigung der unterlassenen Instandhaltungen in Anspruch genommen wird. Es handelt sich in diesem Fall nicht um einen Fall der Wertaufholung, da bei dem Unterlassen der Instandhaltung der Wert des Vermögensgegenstands nicht vermindert wurde, und infolge dessen durch die Durchführung der Maßnahmen keine Wertaufholung stattfindet.

Sofern die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung nicht gegeben sind, kann eine außerplanmäßige Abschreibung des Vermögensgegenstands nach § 35 Abs. 4 Satz 1 geboten sein. Diese außerplanmäßige Abschreibung belastet in voller

Höhe die Ergebnisrechnung des laufenden Haushaltsjahres, in dem die unterlassene Instandhaltung und damit die Wertminderung des Vermögensgegenstands festgestellt wurde. Eine Belastung der Finanzrechnung erfolgt nicht, da es sich nicht um einen zahlungswirksamen Vorgang handelt. Wird in einem späteren Haushaltsjahr die unterlassene Instandhaltung nachgeholt, dann werden die dann anfallenden laufenden Aufwendungen durch die Einbuchung der Wertaufholung in der Ergebnisrechnung neutralisiert. In der Finanzrechnung werden die laufenden Auszahlungen für die Durchführung von Instandhaltungen ausgewiesen.

Gemeinschaftseigentum

Bei der Erfassung des Gemeinschaftseigentums an Grundstücken und Gebäuden ist differenziert zu bewerten. Das Wohnungseigentum ist nach den Normalherstellungskosten 2000 zu bewerten. Eine gesonderte Bewertung des Gemeinschaftseigentums am Gebäude erfolgt nicht. Die Gemeinschaftsräume sind bereits mit dem Ansatz der Normalherstellungskosten 2000 berücksichtigt. Sofern Teileigentum (z.B. Stellplätze, Garagen) vorhanden ist, ist dieses gesondert zu erfassen und zu bewerten. Das Gemeinschaftseigentum am Grundstück ist mit dem Bruchteil des gesamten Grundstückswertes zu bewerten.

Denkmäler

Als Denkmal können grundsätzlich alle Arten von Denkmälern (u.a. Bau-, Boden, Industrie-, Kultur-, Kunst-, Naturdenkmäler) erfasst werden, zumindest sind jedoch jene, die in der Denkmalschutzliste enthalten sind, zu erfassen.

Die Bewertung erfolgt zu den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sofern die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Denkmäler nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand zu ermitteln sind, sind diese auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem An- bzw. Verkauf oder der Herstellung vergleichbarer Denkmäler unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an das zu bewertende Denkmal anzusetzen. Die Anwendung von Vereinfachungsverfahren gilt ausschließlich für jene Denkmäler, die in der Denkmalschutzliste geführt werden. Die sonstigen Denkmäler sind mit einem Erinnerungswert von 1,00 Euro anzusetzen. Sanierungen von Denkmälern können aktiviert werden, soweit diese Maßnahmen als Wiederherstellung anzusehen sind.

Wald

Grund und Boden

Waldflächen (Grund und Boden) sind grundstücksweise zu erfassen und zu bewerten. Sofern die Anschaffungskosten nicht bekannt sind und nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand ermittelt werden können und darüber hinaus keine Vergleichswerte aus dem An- oder Verkauf vergleichbarer Grundstücke der Bewertung zugrunde gelegt werden können, kann die Bewertung des Grund und Bodens auf der Grundlage von Bodenrichtwerten erfolgen. Kann auch auf Bo-

denrichtwerte nicht zurückgegriffen werden, dann kann landeseinheitlich ein Wert von 0,20 Euro je Quadratmeter angesetzt werden.

Stehendes Holzvermögen

Der Waldbestand einer Gemeinde kann als ein Vermögensgegenstand erfasst werden. Weitere Einzelheiten können dem Forsteinrichtungswerk entnommen werden, das die Grundlage für die Erfassung und Bewertung des stehenden Holzvermögens bildet. Es wird auch als zulässig angesehen, räumlich getrennte Waldbestände getrennt zu erfassen und zu bewerten. Räumlich zusammengehörende Waldbestände sind auch dann als ein Vermögensgegenstand zu erfassen, wenn sich der Bestand auf mehreren Grundstücken befindet. In diesen Fällen sind eine grundstückswise Erfassung und Bewertung nicht zulässig.

Sofern die Anschaffungskosten der Waldbestände (stehende Holzvorräte) nicht bekannt sind und andere Vergleichswerte nicht vorliegen, ist ein Bestandserwartungswert der Baumart bzw. Baumartengruppe pro Hektar mit Hilfe des Alterswertfaktorenverfahrens zu berechnen. In Abhängigkeit von Baumart und Alter stellen die Alterswertfaktoren, die eine Größe zwischen Null und Eins haben, eine kontinuierliche, relative Wertentwicklung zwischen den Fixpunkten „Kulturkosten“ und dem „Abtriebswert des Bestandes im Alter der Umtriebszeit“ dar. Die Alterswertfaktoren sind in Tabellenform vorgegeben; sie basieren auf der Berechnung mit durchschnittlichen Wertgrößen (z.B. durchschnittlicher Ertrag und Aufwand aus Durchforstungen, durchschnittlicher Verwaltungsaufwand, durchschnittlicher interner Zinsfuß, durchschnittliche Produktionsrisiken).

In den Richtlinien für die Waldbewertung der Landesforstverwaltung Rheinland-Pfalz (WBR 87) wird die zeitliche Entwicklung der Bestandserwartungswerte, ertragsklassenweise differenziert, in Alterswerttabellen dargestellt. Im Anhalt an örtliche Verhältnisse werden für jede Baumart bzw. Baumartengruppe die Kulturkosten, der Abtriebswert im Alter der Umtriebszeit sowie die Umtriebszeit festgelegt. Differenziert nach Alter und Ertragsklasse wird ein Bestandserwartungswert der Baumart bzw. Baumartengruppe pro Hektar berechnet.

Auf die ermittelten Bestandswerte wird ein pauschaler Abschlag von 50 % für besondere wertbeeinflussende Faktoren vorgenommen, die bei der Bewertung aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt werden konnten. Es handelt sich hierbei u.a. um die Größe und die Lage der Waldflächen, die Geländeneigung, die Erschließung, Verbiss- und Schälsschäden. Auch Risiken wie Kalamitäten und neuartige Waldschäden werden durch den pauschalen Abschlag berücksichtigt. Der Bewertungsabschlag wurde auf der Grundlage der tatsächlich vorhandenen wertbeeinflussenden Faktoren vorsichtig geschätzt.

Das Bewertungsverfahren gilt ausschließlich für regelmäßig bewirtschaftete Waldflächen. Nicht regelmäßig bewirtschaftete Waldbestände (sonstiger Wald) werden landeseinheitlich pauschal mit 1,00 Euro je Hektar bewertet.

Die Bewertung des stehenden Holzvermögens erfolgt für rheinland-pfälzische Gemeinden durch Landesforsten in Zusammenarbeit mit dem Gemeinde- und Städtebund Rheinland-Pfalz. Eine eigene Bewertung der Gemeinden ist somit grundsätzlich nicht erforderlich.

Waldwege

Waldwege sind gesondert zu erfassen. Sie sind analog den Straßen zu bewerten. Grundsätzlich wird es nicht als zulässig angesehen, sämtliche Waldwege einer Gemeinde als einen einzigen Vermögensgegenstand anzusehen.

Straße, Geländeeinschnitt und Damm

Straße

Gemäß § 1 Abs. 3 Landesstraßengesetz (LStrG) gehören zur Straße

- der Straßenkörper, das sind insbesondere Straßengrund, Straßenunterbau, Straßendecke, Geh- und Radwege, Parkplätze, Brücken, Tunnel, Durchlässe, Dämme, Gräben, Entwässerungsanlagen, Böschungen, Stützmauern, Lärmschutzanlagen, Trenn-, Seiten-, Rand- und Sicherheitsstreifen,
- die Geh- und Radwege mit eigenem Straßenkörper, die im Zusammenhang mit einer öffentlichen Straße im Wesentlichen mit ihr gleichlaufen,
- der Luftraum über dem Straßenkörper,
- der Bewuchs und das Zubehör, das sind Verkehrszeichen, Verkehrseinrichtungen und Verkehrsanlagen aller Art, die der Sicherheit oder Leichtigkeit des Straßenverkehrs oder dem Schutz der Anlieger dienen.

Für Zwecke der Bilanzierung musste die Definition des Begriffs „Straße“ angepasst werden. Zwischen dem Grund und Boden sowie dem Aufbau muss differenziert werden, da es sich um unterschiedliche Vermögensgegenstände handelt. Brücken (mit einer Länge über 2,50 Meter), Tunnel u.ä. sind den ingenieurtechnischen Bauwerken zugeordnet. Der Luftraum über dem Straßenkörper findet keine Berücksichtigung in der kommunalen Bilanz. Darüber hinaus regelt die Bewertungsrichtlinie die selbstständigen und die unselbstständigen Anlagen der Straße in § 5 Abs. 4 Nr. 4. Die Straße besteht grundsätzlich aus der Fahrbahn einschließlich Straßenunterbau und Straßendecke sowie den unselbstständigen Anlagen. Die verschiedenen Schichten der Fahrbahn (die Frostschutzschicht, die Tragschicht, die Binderschicht und die Deckschicht) sind als einheitlicher Vermögensgegenstand zu erfassen und zu bewerten.

Geländeeinschnitt, Damm

Soweit die Straße auf einem errichteten Damm bzw. in einem ausgekofferten Geländeeinschnitt hergestellt wurde, gelten auch die Kosten für die Herstellung des Damms und des Geländeeinschnitts als Herstellungskosten der Straße. Da diese Erdarbeiten (Damm, Geländeeinschnitt u.ä.) grundsätzlich keiner planmäßigen Abnutzung unterliegen, sind diese nicht planmäßig ab-

zuschreiben. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Straße unterliegen demnach nicht in voller Höhe einer planmäßigen Abschreibung. Kosten für die Herstellung eines Damms oder eines Geländeeinschnitts entstehen grundsätzlich nur bei der Ersterstellung einer Straße.

Bei Vermögensgegenständen, die aus einem abnutzbaren und einem nicht abnutzbaren Teil bestehen, sind lediglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des abnutzbaren Teils der Abschreibungsbemessung zugrunde zu legen. Dies bedeutet, dass der Wert des nicht abnutzbaren Teils am Ende der wirtschaftlichen Nutzungsdauer noch als Restbuchwert vorhanden sein muss.

Ist eine Erneuerung der Straße nicht mehr geplant und / oder soll der vorhandene Geländeeinschnitt / Damm bei der Erneuerung der Straße nicht mehr genutzt werden, dann sind auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von diesen Anlageteilen mit in die Bemessung der Abschreibungen einzubeziehen.

Soweit der Umfang der Erdarbeiten unwesentlich ist, z.B. bei unbefestigten Wiesen- und Schotterwegen, kann auf die Berücksichtigung des nicht abschreibbaren Teils verzichtet werden.

Die Festsetzung eines nicht abschreibbaren Teils der Anschaffungs- oder Herstellungskosten führt nicht zu einer Verminderung der Nutzungsdauer sondern lediglich zu einer Reduzierung der jährlichen Abschreibungsraten. Es handelt sich auch nicht um zwei unterschiedliche Vermögensgegenstände, die in der Anlagenbuchhaltung als zwei Vermögensgegenstände getrennt erfasst werden können.

Die Ermittlung der anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Damm oder den Geländeeinschnitt erfolgt grundsätzlich auf der Grundlage der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Straße. Sind die anteiligen Kosten für den Damm oder den Geländeeinschnitt nicht bekannt, können diese Kosten für die Erstbewertung mit einem gemeindeeinheitlichen Prozentsatz der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Straßen angesetzt werden, der als Erfahrungswert aus Baumaßnahmen in der Gemeinde abgeleitet werden kann.

Sofern die Bewertung der Straßen auf der Grundlage der Unterlagen erfolgt, die zur Erhebung von Ausbaubeiträgen dienen, enthalten diese Kosten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Herstellung des Damms oder des Geländeeinschnitts grundsätzlich nicht, da der Ausbau auf dem im Rahmen der Erschließung erstellten Damm oder Geländeeinschnitt erfolgte. In diesen Fällen müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Damm oder den Geländeeinschnitt zusätzlich bewertet werden.

Straßenbewertung

Bei der Bewertung der Straßen ist grundsätzlich die Restnutzungsdauer neu einzuschätzen. Dies gilt auch in den Fällen in denen die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Straße bekannt sind und diese der Erstbewertung der Straße zugrunde gelegt werden. Die

sachgerechte Einschätzung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer hat ausschließlich auf der Grundlage einer Zustandserfassung der Straße zu erfolgen.

Sofern die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Straße nicht mehr bekannt sind und die Straße vor dem 01. Januar 2000 angeschafft oder hergestellt wurde, erfolgt die Bewertung auf der Grundlage von gemeindebezogenen Erfahrungswerten. Da die Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlich von den örtlichen Gegebenheiten beeinflusst sind, konnte kein landeseinheitlicher Bewertungssatz pro Quadratmeter Straßenfläche aus vorhandenen Bauakten abgeleitet werden, der der Bewertung zugrunde gelegt werden kann. Grundsätzlich sollte jede Gemeinde eine eigene Matrix mit Quadratmeterpreisen (Straßenkatalog) erstellen. Diese Matrix sollte zumindest enthalten:

- die Befestigungsart (z.B. Beton, Asphalt, Pflaster),
- die Bauklasse, Art der Straße (z.B. Hauptverkehrs-, Anliegerstraße),
- die Lage der Straße (z.B. Ortskern, Erschließungsgebiet, Außenbereich).

Ein unverbindliches Muster für die Erstellung einer solchen Matrix ist der Bewertungsrichtlinie als Anhang beigefügt. Die so ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Restnutzungsdauer, die auf der Grundlage des Straßenzustands zu schätzen ist, auf den fiktiven Herstellungszeitpunkt zurück zu indizieren.

In der Bewertungsrichtlinie sind darüber hinaus Nebenanlagen der Straße beschrieben, die grundsätzlich zusammen mit der Fahrbahn oder grundsätzlich getrennt von der Straße zu erfassen und zu bewerten sind. Bei der Erstellung des Straßenkatalogs sind bei der Ermittlung des Quadratmeterpreises die Herstellungskosten der Nebenanlagen mit zu berücksichtigen, die mit der Fahrbahn zusammen bewertet werden. Ggf. sind Quadratmeterpreise inklusive und exklusive der Nebenanlagen zu ermitteln.

Sofern Radwege, Gehwege und kombinierte Rad- und Gehwege in einem unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit der Fahrbahn stehen, können diese mit der Fahrbahn zusammen bewertet werden, wenn die Restnutzungsdauer und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je m² der Fahrbahn, der Radwege, Gehwege oder der kombinierten Rad- und Gehwege nicht wesentlich unterschiedlich sind.

Die Zustandserfassung der Straßen kann sowohl mit messtechnischen Verfahren als durch eine visuelle Aufnahme erfolgen. Messtechnische Verfahren untersuchen mittels Ingenieurtechnik nicht nur die Oberflächenbeschaffenheit sondern auch den Unterbau und die Materialbeschaffenheit. Dieses Verfahren ist dem visuellen Verfahren überlegen, aber auch deutlich teurer. Für die Ermittlung von Wertansätzen für die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist das visuelle Verfahren ausreichend. Die Anwendung dieses Verfahrens wird von der Projektgruppe grundsätzlich empfohlen. Sollen aus der Zustandserfassung heraus ein Straßenunterhaltungsmanagement aufgebaut oder Schlüsse über die Verkehrssicherheit gezogen werden, ist das ingenieur-

technische Verfahren wie bei der Erfassung von stark befahrenen Bundes-, Landes- und Kreisstraßen zu bevorzugen.

Erfolgt im Rahmen einer Grundsanie rung die Erneuerung der Deckschicht, der Binderschicht, der Tragschicht und der Frostschutzschicht, dann ist die Restnutzungsdauer der Straße neu festzulegen. In diesem Fall der vollständigen Wiederherstellung ist grundsätzlich die Gesamtnutzungsdauer lt. Abschreibungstabelle anzusetzen. Erfolgt bei der Sanierung die Erneuerung der Deckschicht, der Binderschicht und der Tragschicht, dann ist die Restnutzungsdauer neu sachgerecht zu schätzen. In beiden Fällen handelt es sich um Investitionsmaßnahmen. Bei der teilweisen Wiederherstellung (nicht alle Schichten der Straße werden erneuert) sind die ehemaligen Investitionskosten anteilig in Abgang zu stellen.

Zur Vermeidung von Abgangsverlusten bei der Wiederherstellung von Straßen können die Gemeinden mit Blick auf die voraussichtliche wirtschaftliche Restnutzungsdauer - abweichend von der vom fachlich zuständigen Ministerium veröffentlichen Abschreibungstabelle - bei der Ersterstellung und bei der vollständigen Wiederherstellung einer Straße höhere Abschreibungssätze berücksichtigen, wenn dies durch die erhöhte Nutzung der Straße bedingt ist.

Erfolgt lediglich eine Erneuerung der Deckschicht, dann handelt es sich um Unterhaltungsaufwand, der die Restnutzungsdauer der Straße nicht beeinflusst.

Muster zur Zustandserfassung von Straßen, Wegen und Plätzen sind der Bewertungsrichtlinie als Anhang beigelegt. Dadurch werden Mindestanforderungen für die visuelle Zustandserfassung beschrieben; eine Erweiterung der Zustandskriterien ist durch Gemeinden möglich; eine weitere Vereinfachung wird nicht als zulässig angesehen.

Anwendung der Anhänge 8 a und 8 c der Bewertungsrichtlinie

Die in § 5 Abs. 4 Nr. 4 der Bewertungsrichtlinie aufgeführten Anhänge 8 a und 8 c sind zur Erfassung und Bewertung der Straßen anzuwenden.

Die genannten Muster dürfen grundsätzlich nicht reduzierend geändert werden. Sie beschreiben Mindestanforderungen. Von den verbindlichen Mustern darf abgewichen werden, wenn Angaben detaillierter gemacht werden sollen.

Anhang 8 a findet bei Straßen Anwendung, bei deren Herstellung kein Damm bzw. Geländeeinschnitt errichtet wurde.

Grundsätzlich können zum Bewertungsstichtag noch befahrbare Straßen nicht mit einem Bewertungssatz kleiner als 30 % angesetzt werden. Lediglich in begründeten Ausnahmefällen kann auch ein geringerer Zustand bis hin zu 0 % angenommen werden.

Anhang 8 c findet bei Straßen Anwendung, bei deren Herstellung ein Damm oder ein Geländeeinschnitt (nicht-abnutzbarer Teil der Straße) errichtet wurde.

Bei einem vorhandenen Damm oder Geländeeinschnitt, der keinem Wertverzehr unterliegt, ist grundsätzlich ein aus Erfahrungswerten abgeleiteter Restbuchwert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Straße zu berücksichtigen, der nicht abgeschrieben wird. Sofern keine Erfahrungswerte vorliegen, kann ein Restbuchwert in Höhe von 30 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Straße angesetzt werden.

Der Ansatz sollte in einer Gemeinde ggf. für verschiedene Ausbauten (Hauptstraße, Anliegerstraße, Wirtschaftswege usw.) einheitlich festgesetzt werden.

Die anzugebenden Bewertungssätze beschreiben den Zustand der Straße, d.h. der angegebene Zustand ist die gemeinsame Beurteilung des nicht-abnutzbaren Teils und der Fahrbahn:

- Bei der Einschätzung des einzelnen Zustandskriteriums sind die Ausprägung des Schadens zu beurteilen und der Ansatz für den nicht-abnutzbaren Teil hinzuzurechnen. (Beispiel: Aus der Beurteilung der Fahrbahn mit ausgeprägt (65 %) und dem Ansatz für den nicht-abnutzbaren Teil 10 % ergibt sich eine Gesamtbeurteilung von 75 %.)
- Der Zustand des nicht-abnutzbaren Teils der Straße ist stets mit dem konstanten Ansatz der anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Beispiel: 10 %) zu beurteilen.
- Die Gesamtbewertung des einzelnen Kriteriums darf den Wert von 100 % nicht übersteigen und den Ansatz für den nicht-abnutzbaren Teil (hier: 10 %) nicht unterschreiten.
- Grundsätzlich kann die Fahrbahn nicht mit einem Bewertungssatz kleiner 30 % bewertet werden. In zu begründenden Ausnahmefällen kann auch ein geringerer Zustand bis hin zu 0 % angenommen werden.

Anlage 8 b

Für Wirtschaftswege, Gehwege, Plätze u.ä. soll eine vereinfachte Zustandserfassung mit lediglich vier Kriterien gelten, daher das Formular 8 b. Sofern bei diesen ein nicht-abnutzbarer Teil vorhanden ist, wäre 8 c sinngemäß auf die Anlage 8 b anzuwenden.

Ingenieurtechnische Bauwerke

Sofern einer Gemeinde die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Ingenieurbauwerks nicht mehr bekannt sind und diese nach der Bewertungsrichtlinie nicht mehr zwingend zu ermitteln sind, sind diese auf der Grundlage der vorhandenen Aufzeichnungen in Bauwerksakten (z.B. Brückenbücher) zu ermitteln. Falls keine anderweitigen Erfahrungswerte vorliegen, können die in der Bewertungsrichtlinie angegebenen Pauschalsätze angesetzt werden. Bei der Bewertung der Ingenieurbauwerke erfolgt analog der Gebäudebewertung eine Rückindizierung der so ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt aufgrund der Einschätzung der Restnutzungsdauer. Der Preisindex für sonstige Bauwerke findet Anwendung.

Felssicherungsmaßnahmen

Felssicherungsmaßnahmen sind, wenn deren tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach der Bewertungsrichtlinie nicht mehr zwingend zu ermitteln sind, auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus der Anschaffung oder Herstellung vergleichbarer Maßnahmen unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden Felssicherung anzusetzen. Die so ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Restnutzungsdauer auf den ggf. fiktiven Herstellungszeitpunkt zurück zu indizieren. Bei der Rückindizierung sind die im Anhang zur Bewertungsrichtlinie benannten Preisindizes für sonstige Bauwerke zugrunde zu legen.

Bäume in Alleen und Parks

Grundsätzlich sind ausschließlich planmäßig bewirtschaftete Baumbestände in der Eröffnungsbilanz zu erfassen und zu bewerten. Zu den planmäßig bewirtschafteten Baumbeständen zählen die Bäume von Wald und Forsten sowie die in Baumschulen. Die Bewertung der planmäßig bewirtschafteten Baumbestände erfolgt nach den Regeln der Waldbewertung oder in den Baumschulen nach den Regelungen des BMF-Schreibens vom 21. März 1997 (BStBl. I S. 369) „Schreiben betr. Bewertung mehrjähriger Baumschulkulturen nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 EStG“.

Nicht planmäßig bewirtschaftete Baumbestände können erfasst und bewertet werden. Zu den nicht planmäßig bewirtschafteten Baumbeständen zählen u.a. die Bäume in Alleen, Parks, Gärten oder auf Plätzen. Entscheidet sich die Gemeinde für die Erfassung der nicht planmäßig bewirtschafteten Baumbestände, so sind diese mit dem Erinnerungswert von 1,00 Euro oder alternativ mit den Anschaffungskosten einschließlich der Pflanzkosten zu bewerten. Grundlage der Erfassung sollte das Baumkataster sein.

Tiere

Tiere, die in umzäunten Gehegen, Stallungen oder Zoos gehalten werden, sind mit Vergleichswerten oder Katalogpreisen zu bewerten. Darüber hinaus gelten die Regelungen des BMF-Schreibens vom 14. November 2001 (BStBl. I S. 864) „Schreiben betr. Bewertung von Tieren in land- und forstwirtschaftlich tätigen Betrieben nach § 6 Absatz 1 Nummern 1 und 2 EStG“. Tiere, die lediglich eine Leihgabe anderer Einrichtungen sind, sind nicht zu erfassen, da sie weder rechtliches noch wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde darstellen. Ausgeliehene Tiere, die in anderen Einrichtungen untergestellt sind, sind zu erfassen. Tiere, die nach Artenschutzprogrammen nicht gehandelt werden, sind mindestens mit einem Erinnerungswert von 1,00 Euro anzusetzen.

In Tierheimen oder vergleichbaren Einrichtungen gehaltene Tiere sind nicht zu erfassen und zu bewerten. Wilde Tiere sind herrenlos (§ 960 Abs. 1 BGB). Eine Erfassung wilder Tiere erfolgt nicht.

Medien

Historische Medien

Historische Medien (z.B. Gutenbergbibel, Inkunabeln, Handschriften) sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Sofern diese nach der Bewertungsrichtlinie nicht mehr zu ermitteln sind, erfolgt die Bewertung auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem An- bzw. Verkauf oder von Katalogpreisen vergleichbarer historischer Medien unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden Medien. Sind die historischen Medien auf Dauer versichert, kann der Bewertung der Versicherungswert zugrunde gelegt werden. Liegen auch keine Versicherungswerte vor, sind die Bestände mit dem Erinnerungswert von 1,00 Euro je Medium anzusetzen.

Aktueller Ausleihbestand

Der aktuelle Ausleihbestand in Büchereien oder Bibliotheken ist mit den tatsächlichen Anschaffungskosten zu bewerten. Soweit diese nicht bekannt und nach der Bewertungsrichtlinie nicht mehr zu ermitteln sind, kann die Bewertung auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem An- bzw. Verkauf oder von Katalogpreisen vergleichbarer Medien unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Medienbestandes erfolgen. Für Medien einer Medienklasse mit einer annähernd gleichen Verweildauer im Ausleihbestand kann ein Festwert gebildet werden, sofern ansonsten die Voraussetzungen für die Bildung eines Festwerts erfüllt sind. Ein Festwert kann sich an der unterschiedlichen Verweildauer der Medien und dem Jahresbudget der Einrichtung orientieren. Die Finanzierung von kommunalen Bibliotheken erfolgt u.a. über das zugestandene Budget laut Haushaltsplan, Spenden von Fördervereinen, Stiftungen und Bürgern und aus Verkäufen von Beständen.

Aus dem aktuellen Ausleihbestand ausgesonderte Medien

Medien, die aus dem aktuellen Ausleihbestand ausgesondert sind, sind mit einem Wert von 1,00 Euro je Medium oder je Mediengruppe anzusetzen.

Ausgleichsmaßnahmen

Gemäß § 5 Landespflegegesetz sind Beeinträchtigungen des Naturhaushalts und des Landschaftsbildes zu unterlassen und unvermeidbare Beeinträchtigungen in den Naturhaushalt auszugleichen. Eine Beeinträchtigung des Naturhaushalts tritt insbesondere dann ein, wenn Flächen erschlossen und bebaut werden.

Grundsätzlich sind die Vorhabenträger verpflichtet, die Ausgleichsmaßnahmen durchzuführen (§ 135 a Abs. 1 BauGB). In der Regel sind es aber die Städte und Gemeinden, die diese Leistungen an anderer Stelle erbringen, weil die Maßnahmen nicht oder nicht vollständig auf den entsprechenden Grundstücken durchgeführt werden können. Die Gemeinden sind dann verpflichtet, von den Vorhabenträgern Kostenerstattungsbeiträge zu erheben (§§ 135 a bis 135 c

BauGB). Die Erstattungsansprüche sind grundsätzlich in vollem Umfang geltend zu machen. Der Betrag ruht als öffentliche Last auf dem Grundstück (§ 135 a Abs. 3).

Abgrenzungsprobleme können entstehen, da Maßnahmen sowohl im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen durchgeführt werden können als auch der Erschließung zugerechnet werden können und somit grundsätzlich beitragsfähig sind. Kosten im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen sind in voller Höhe auf die Grundstückseigentümer umzulegen; soweit die Aufwendungen im Rahmen von Erschließungsbeiträgen umgelegt werden, ist regelmäßig ein Gemeindeanteil abzusetzen. Der Rechnungshof Rheinland-Pfalz sieht die Anwendung der Vorschriften über die Kostenerstattung vorrangig vor dem Erschließungsbeitragsrecht, wenn eine Maßnahme dem naturschutzrechtlichen Ausgleich dient.

Flächen oder Maßnahmen zum Ausgleich von Eingriffen in Natur und Landschaft können in dem betroffenen oder einem anderen Bebauungsplan der Gemeinde festgesetzt werden. Hierbei kann es sich auch um Flächen handeln, die von Dritten oder von der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden.

Die Gemeinden sind verpflichtet, ihre gesamten Vermögensgegenstände zu erfassen. Sofern Ausgleichsmaßnahmen zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Gemeinde (z.B. Pflanzen) geführt haben, deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Dritten getragen werden, ist ein den Vermögensgegenständen entsprechender Sonderposten auf der Passivseite zu bilden. Sofern es sich um die Erstattung nicht aktivierungsfähiger Aufwendungen handelt, sind diese als Aufwand und die entsprechenden Erstattungen als Ertrag in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu berücksichtigen.

Bewegliche Vermögensgegenstände

Bewegliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich mit ihren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Sind diese nicht bekannt und nach der Bewertungsrichtlinie nicht mehr zwingend zu ermitteln, erfolgt die Bewertung auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem An- bzw. Verkauf, aus der Herstellung oder aus Katalogpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstands. Vergleichswerte aus einem anderen als dem tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungsjahr können unter Berücksichtigung einer entsprechenden Indizierung angesetzt werden. Für die Indizierung sind die vom statistischen Bundesamt veröffentlichten „Preisindizes für die Lebenshaltung“ und „Index der Einzelhandelspreise für Einzelhandel und Kraftfahrzeughandel, Tankstellen“ anzuwenden, die in dem Anhang zur Bewertungsrichtlinie aufgeführt sind.

Die Restnutzungsdauer von Ausstattungsgegenständen und Fahrzeugen wird ermittelt auf der Grundlage des tatsächlichen bzw. geschätzten Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunktes un-

ter Berücksichtigung der Gesamtnutzungsdauer, die in der vom fachlich zuständigen Ministerium veröffentlichten Abschreibungstabelle festgelegt ist. Es erfolgt grundsätzlich keine Neueinschätzung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer

Auf die Erfassung beweglicher Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410,00 Euro (ohne Umsatzsteuer) darf verzichtet werden.

3.4. Finanzanlagen

Kommunale Beteiligungen

Kommunale Beteiligungen sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Sind bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz die Anschaffungskosten nicht bekannt und nicht mehr mit einem vertretbaren Zeitaufwand ermittelbar, so können Bewertungsvereinfachungen herangezogen werden. Die Anteile können mit dem anteiligen Eigenkapital sowie Anteile, die in Form von Aktien oder Wertpapieren verbrieft sind und an der Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, mit dem Tiefstkurs der vergangenen zwölf Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag bewertet werden. Insoweit keine Beteiligungsquoten am Eigenkapital festgeschrieben sind, ist ein anderer sachgerechter Maßstab für die Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals festzulegen.

Sparkassen

Trägerschaften an Sparkassen werden grundsätzlich nicht bilanziert; es erfolgt eine Angabe zur Trägerschaft im Anhang. Sofern Einlagen in das Stammkapital oder in das Dotationskapital geleistet wurden, sind diese mit dem Nominalwert dieser Einlagen anzusetzen.

Hauberggenossenschaften

In einer Hauberggenossenschaft haben sich Gemeinden zusammengeschlossen, um ihren Waldbesitz gemeinsam zu verwalten. Zu diesem Zweck haben diese ihren Waldbesitz gegen die Gewährung von Stimmrechten und eine Ergebnisbeteiligung als Einlage in die Genossenschaft eingebracht. Die Mitgliedschaft in einer Hauberggenossenschaft wird mit dem anteiligen Eigenkapital bewertet. Soweit keine Beteiligungsquoten am Eigenkapital festgeschrieben sind, und / oder die Höhe des Eigenkapitals nicht bekannt ist, ist ein anderer sachgerechter Maßstab für die Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals festzulegen.

Exkurs

Rechtsfähige kommunale Stiftungen im Sinne des § 3 Abs. 5 Landesstiftungsgesetz können ihr Rechnungswesen nach den Vorschriften der Kommunalen Doppik führen.

Vorbehaltlich einer hiervon abweichenden ausdrücklichen Festlegung in der Satzung einer Stiftung sind im Landesstiftungsgesetz lediglich allgemeine Grundsätze für die Verwaltung der Stiftung, normiert. Danach haben die Stiftungsorgane nach § 7 Abs. 1 LStiftG nach Maßgabe des

Stifterwillens vor allem für die dauernde und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks zu sorgen und nach § 7 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 LStiftG das Stiftungsvermögen möglichst ungeschmälert zu erhalten, soweit nicht in der Satzung etwas anderes bestimmt ist. Nach § 7 Abs. 4 LStiftG hat eine rechtsfähige Stiftung innerhalb von sechs Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres eine Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks zu erstellen. Der Begriff der „Jahresrechnung“ im Sinne der vorgenannten Vorschrift ist ebenso wie in der bisherigen Regelung des § 17 des Stiftungsgesetzes in einem „umfassenden“ Sinne zu verstehen und schreibt insbesondere nicht eine bestimmte Form der Jahresrechnung im Sinne einer „Einnahmen- / Ausgabenrechnung“ oder einer „kammeralistischen Rechnungslegung“ vor.

Aus stiftungsrechtlicher Sicht bleibt es den - für die Verwaltung einer kommunalen Stiftung zuständigen - Organen überlassen, die Rechnungslegung unter Berücksichtigung des in der Satzung niedergelegten Stifterwillens auch in Form eines „Jahresabschlusses“ nach den Grundsätzen der „Kommunalen Doppik“ vorzunehmen.

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen oder des öffentlichen Rechts, die von Kommunen verwaltet werden. Auch insoweit sind die für die Verwaltung der Stiftung zuständigen Stellen nicht gehindert, die stiftungsrechtliche Rechnungslegung nach Maßgabe des § 7 Abs. 4 LStiftG nach den neuen Vorschriften der Kommunalen Doppik, in Form einer „Einnahmen- / Ausgabenrechnung“ oder in einer sonstigen Form vorzunehmen.

3.5. Umlaufvermögen

Vorräte

Sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einem vertretbaren Zeitaufwand nicht zu ermitteln, erfolgt der Wertansatz der Vorräte auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem An- oder Verkauf oder der Herstellung vergleichbarer Vorräte bzw. auf der Grundlage von Katalogpreisen unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden Vorräte. Als Vorräte ist u.a. auch das geschlagene Holz der gemeindlichen Forstbetriebe zu erfassen.

Exkurs

Im früheren Landesforstgesetz gab es eine Bestimmung, dass das Forstwirtschaftsjahr vom 01. Oktober eines Haushaltsjahres bis zum 30. September des folgenden Haushaltsjahres läuft. Diese Vorschrift ist aufgehoben. Seit Aufhebung dieser Bestimmung war in der besonderen Verwaltungsvorschrift über den Nachweis der Einnahmen und Ausgaben der Forstbetriebe in den kommunalen Haushalten vom 22.11.1991 (MinBl. 1992, S. 2) zugelassen, die Einnahmen und Ausgaben in der Zeit vom 01. Oktober bis 31. Dezember eines Jahres zunächst außerhalb

des Haushalts (als Verwahrgeld oder Vorschuss) zu buchen und nach Beginn des neuen Haushaltsjahres in die Bücher dieses Jahres umzubuchen. Die Verwaltungsvorschrift war im Amtlichen Gültigkeitsverzeichnis rheinland-pfälzischer Verwaltungsvorschriften eingetragen und bis zum 31. Dezember 2001 befristet. Die Geltungsdauer wurde vom Ministerium für Umwelt und Forsten nicht verlängert. Seitdem gelten für die kommunalen Forstbetriebe die „allgemeinen Vorschriften über die Kommunalhaushalte.“

Das Haushaltsjahr der Kommune ist gem. § 95 Abs. 6 GemO grundsätzlich das Kalenderjahr, soweit für einzelne Bereiche durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes nichts anderes bestimmt ist. Da es für die Forstwirtschaft keine abweichenden Bestimmungen gibt, gilt auch für den gemeindlichen Forst das Kalenderjahr als Haushaltsjahr.

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind entweder auf der Passivseite in einem gesonderten Posten auszuweisen oder aktivisch bei den Vorräten abzusetzen. Das handelsrechtliche Ausweiswahlrecht wurde insoweit übernommen.

Forderungen

Forderungen (z.B. aus einmaligen Beiträgen, wiederkehrenden Beiträgen, der Grundsteuer, der Hundesteuer, der Jagdsteuer, der Schankerlaubnissteuer, der Vergnügungssteuer, der Gewerbesteuer) sind mit der Bescheid- oder Rechnungserstellung einzubuchen.

Gewerbesteuernachzahlungen oder Gewerbesteuererstattungen in späteren Haushaltsjahren aufgrund von vorläufigen oder endgültigen Veranlagungen werden nicht dem entsprechenden Veranlagungsjahr zugerechnet, sondern sind im Ertrag oder im Aufwand des Haushaltsjahres zu erfassen, in dem die Veranlagung erfolgt.

Wertberichtigungen auf Forderungen

Zu den zweifelhaften Forderungen zählen u.a. niedergeschlagene Forderungen, Forderungen, die mit Rechtsbehelfen belegt sind und Forderungen, die im Insolvenzverfahren angemeldet sind. Diese sind in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls einzeln wertzuberichtigen. Im Zweifelsfall sind die Forderungen in voller Höhe wertzuberichtigen.

Zeitlich befristet niedergeschlagene Forderungen sind im Rechnungswesen nachzuweisen. Zeitlich unbefristet niedergeschlagene Forderungen sind für die Dauer von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der erfolgten Niederschlagung im Rechnungswesen nachzuweisen. Danach sind sie auszubuchen. Sofern Forderungen nach Ablauf von fünf Jahren noch nicht verjährt sind, sollten diese in einem gesonderten Verzeichnis bis zu ihrer Verjährung weiter geführt werden. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister sollte die Behandlung dieser Forderungen in einer Dienst-anweisung regeln.

Zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfall- und Kreditrisikos ist auf nicht einzelwertberichtigte Forderungen eine Pauschalwertberichtigung für Forderungen zu bilden. Die Höhe des Pauschalwertberichtigungssatzes sollte sich an den Erfahrungswerten der letzten drei Jahre in der jeweiligen Gemeinde orientieren.

Erlassene Forderungen sind nicht anzusetzen.

Abzinsung von Forderungen

Unverzinsliche, niedrig verzinsliche und zinslos gestundete Forderungen mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als drei Jahren sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Der Ermittlung des Barwerts ist ein Zinssatz von 5,5 % zugrunde zu legen. Als niedrig verzinslich gelten die Forderungen, die mit einem Zinssatz von unter 3 % pro Jahr verzinst werden. Arbeitnehmerdarlehen, Darlehen aus dem Bereich der sozialen Sicherung und Wohnungsbauförderungsdarlehen sind nicht abzuzinsen. Diese Regelung weicht von den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften insoweit ab, als dort eine Abzinsung an eine voraussichtliche Restlaufzeit von mehr als einem Jahr anknüpft. Bei den Betrieben gewerblicher Art der Gemeinde, die im Kernhaushalt geführt werden, ergibt sich insoweit eine Bewertungsabweichung in der steuerlichen Einnahmenüberschussermittlung bzw. in der Steuerbilanz. In diesem Zusammenhang sind die Sondervorschriften für Betriebe gewerblicher Art (§ 42 GemHVO) zu beachten.

Verwargelder

Verwargelder werden in den Gemeinden meist in gesonderten Verzeichnissen / Programmen außerhalb der Finanzsoftware verwaltet. Nach der Ausstellung eines Verwargeldes wird der Schuldner als Aktenzeichen geführt und erst nach dem Ausbleiben der Zahlung und dem Erlass eines Bußgeldbescheids wird die Forderung einer Person zugeordnet. Nach Auffassung der Projektgruppe handelt es sich bei den Verwargeldern bereits um bilanzierungspflichtige Forderungen. Somit sind die Verwargelder sowohl in die Eröffnungsbilanz als auch in die jährliche Bilanz aufzunehmen.

3.6. Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen

Festwert

Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert (Festwert) angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel in angemessenen Zeitabständen eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen. In der Kommentierung zum

Handelsrecht wird der angemessene Zeitraum für eine Überprüfung des Festwertes mit drei Jahren angenommen. Das Steuerrecht geht von einem Zeitraum von fünf Jahren aus.

Die Festbewertung findet in der Praxis kaum Anwendung, da die Voraussetzungen zur Bildung eines Festwertes in der Praxis kaum erfüllt werden können und darüber hinaus jährlich eine Überprüfung der Angemessenheit des Festwertes erfolgen und mindestens nach drei bis fünf Jahren eine körperliche Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände vorgenommen werden muss, die in den Festwert einbezogen sind. Bei der Bewertung des kommunalen Vermögens wird er u.a. bei der Bewertung von Medienbeständen, von Gaststätteneinrichtungen von Büromaterial u.ä. angewandt.

Ist eine Anpassung des Festwertes nach § 32 Abs. 8 GemHVO geboten, erfolgt diese entsprechend den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften.

Festwert für stehendes Holzvermögen

Das stehende Holzvermögen, das einer regelmäßigen Bewirtschaftung unterliegt, kann mit einem Festwert angesetzt werden. Eine Anpassung des Festwertes ist nach der Erstellung eines neuen Forsteinrichtungswerks durchzuführen (§ 32 Abs. 9 GemHVO).

Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung der Anpassung des Festwertes für stehendes Holzvermögen auf der Grundlage der Fortschreibung des Forsteinrichtungswerks, wird das fachlich zuständige Ministerium besondere Vorschriften erlassen.

Gruppenbewertung

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände, Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

Die Gruppenbewertung ist gemäß § 32 Abs. 10 GemHVO nicht anwendbar auf Grund und Boden und Gebäude sowie auf immaterielle Vermögensgegenstände.

Die Gruppenbewertung ist auch nicht zulässig bei Vermögensgegenständen des beweglichen Anlagevermögens, die zwar in einem gemeinsamen Nutzungszusammenhang stehen, die jedoch nicht gleichartig oder annähernd gleichwertig sind.

3.7. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Gemäß § 37 Abs. 1 GemHVO sind Ausgaben vor dem Bilanzstichtag, die einen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (dazu gehören auch die in einem Haushaltsjahr für das folgende Haushaltsjahr gezahlten Beamtenbesoldungen), als aktive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen. Die Vorschrift knüpft wie auch das Handelsrecht bewusst an den Begriff der Ausgaben und nicht an den der Auszahlungen. Dies bedeutet, dass ein Rechnungsabgrenzungsposten nicht nur dann zu bilden ist, wenn im Haushaltsjahr eine

Auszahlung stattgefunden hat, die einen Aufwand des Haushaltsfolgejahres betrifft, sondern es reicht aus, wenn eine Verbindlichkeit im Haushaltsjahr zu erfassen war, die den Aufwand des Haushaltsfolgejahres betrifft.

3.8. Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich

Gemeinden und Gemeindeverbände haben einerseits Umlageverpflichtungen und andererseits das Recht auf die Auszahlung von Schlüsselzuweisungen. Beide Systeme sind von den Steuereinnahmen der Gemeinde abhängig. Hohe Steuereinnahmen, insbesondere aus der Gewerbesteuer, ziehen im Haushaltsfolgejahr höhere Umlageverpflichtungen und / oder eine Reduzierung der Schlüsselzuweisungen mit sich. Durch die Bildung eines Sonderpostens für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich sollen Mehreinnahmen für Aufwendungen der Folgejahre gebunden werden, damit die entsprechenden Mittel im folgenden Haushaltsjahr zur Verfügung stehen. Der Sonderposten soll den Betrag erfassen, der im Folgejahr durch die mögliche Erhöhung der Umlageverpflichtung und / oder die Minderung der Schlüsselzuweisung im Haushalt fehlt.

Kreisangehörige Gemeinden haben zum Ausgleich zukünftiger Umlageverpflichtungen der Verbandsgemeindeumlage, der Kreisumlage sowie der Finanzausgleichsumlage einen Sonderposten zu bilden. Der Sonderposten ist nur zu bilden, sofern sich für das folgende Haushaltsjahr aufgrund der Vorschriften in § 13 LFAG einer Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer ergibt, die den Durchschnitt der beiden Vorjahre wesentlich übersteigt; dabei ist von dem zu erwartenden Vomhundertsatz gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 3 LFAG auszugehen.

Die Höhe der Einstellung in den Sonderposten errechnet sich aus dem übersteigenden Teil der Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer, multipliziert mit den zu erwartenden Umlagesätzen der in Abs. 1 Satz 1 genannten Umlagen.

Der Sonderposten ist aufzulösen, soweit sein Zweck entfallen ist. Die Einstellung und die Entnahme aus dem Sonderposten sind jeweils im Ergebnishaushalt bzw. der Ergebnisrechnung nach der Position „Jahresergebnis“ (Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag) auszuweisen, da sie keinen Aufwand bzw. Ertrag des Haushaltsjahres, sondern lediglich eine zweckgebundene Ergebnisverwendung darstellen.

Bei der Berechnung des Sonderpostens wurde von der Einbeziehung der Bezirksverbandsumlage sowie von einer Einbeziehung der kreisfreien Städte sowie der Gemeindeverbände abgesehen, um dem Merkmal der „Wesentlichkeit“ systematisch Rechnung zu tragen.

3.9. Sonstige Sonderposten

Zuwendungen

Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind als Sonderposten auf der Passivseite auszuweisen. Die Auflösung der Sonderposten erfolgt ertragswirksam entsprechend der Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstands. Wird der bezuschusste Vermögensgegenstand unbrauchbar oder veräußert, so ist der Sonderposten in dem gleichen Haushaltsjahr aufzulösen bzw. in Abgang zu stellen.

Zuschüsse, unentgeltliche Leistungen der Bürger, Geschenke

Zu den Zuwendungen für Investitionen zählen u.a. Zuschüsse, unentgeltlich erbrachte Leistungen der Bürger, Geldgeschenke und Sachgeschenke. Diese sind in einen Sonderposten einzustellen und mit den ursprünglichen Zuführungsbeträgen abzüglich der bis zum Bilanzstichtag vorzunehmenden Auflösungen anzusetzen.

Stellen die Bürger für die Herstellung eines Vermögensgegenstands des Anlagevermögens unentgeltlich ihre Arbeitskraft zur Verfügung, dann ist der Gegenwert dieser Leistungen den Herstellungskosten des Vermögensgegenstands hinzuzurechnen. In Höhe der aktivierten Leistungen der Bürger ist zugleich ein Sonderposten zu bilden, der entsprechend der Abschreibung des hergestellten Vermögensgegenstands aufzulösen ist.

Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten

Erhaltene Zuwendungen sind in Höhe des noch nicht aktivierten Teils des bezuschussten Vermögensgegenstands als erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten zu passivieren. Die erhaltenen Anzahlungen auf Sonderposten sind spätestens in dem Jahr, in dem die angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände betriebsbereit sind, auf die entsprechenden Sonderposten umzubuchen.

Ertragszuschüsse

Ertragszuschüsse aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten Nutzungsberechtigter sind als Sonderposten auf der Passivseite auszuweisen. Die Auflösung des Sonderpostens erfolgt ertragswirksam entsprechend der Abschreibung des damit finanzierten Vermögensgegenstands.

Grabnutzungsentgelte

Erhaltene Grabnutzungsentgelte sind, obwohl es an einem Zusammenhang zwischen der Erhebung dieser Entgelte und einem damit finanzierten Anlagevermögen fehlt, ebenfalls in einen Sonderposten einzustellen und über die Ruhefrist ertragswirksam aufzulösen. Tritt eine Verlängerung der Ruhefrist ein, so sind der Restbuchwert des Sonderpostens und das gezahlte Nach-Entgelt zu addieren und über die neue (verlängerte) Ruhezeit linear aufzulösen.

Wiederkehrende Beiträge für Verkehrsanlagen

Wiederkehrende Beiträge für Verkehrsanlagen gemäß § 10 Abs. 3 KAG sind in einem Sonderposten zu erfassen. Die Gemeinden können in der Satzung festlegen, dass die jährlichen Investitionsaufwendungen für die Verkehrsanlagen ihres gesamten Gebietes oder einzelner Abrechnungseinheiten als wiederkehrende Beiträge auf alle in dem Gebiet der Abrechnungseinheit gelegenen baulichen oder in ähnlicher Weise nutzbaren Grundstücke verteilt werden. Insoweit ist der wiederkehrende Beitrag als Sonderposten zu erfassen und jeweils den damit zu finanzierenden Investitionen (Vermögensgegenständen) zuzuordnen. Entsprechend der Abschreibung der bezuschussten Investition ist der Sonderposten aufzulösen.

Laufende Zuweisungen

Laufende Zuweisungen, die nicht zur Anschaffung einzelner Vermögensgegenstände verwendet werden, stellen Ertrag des entsprechenden Haushaltsjahres dar.

Schlüsselzuweisungen

Sofern eine endgültige Verwendung von Schlüsselzuweisungen noch nicht bekannt ist, erfolgt die Erfassung auf einem gesonderten Sonderposten (noch nicht zugeordnete Schlüsselzuweisungen). Dieser Sonderposten ist spätestens bei der Erstellung des entsprechenden Jahresabschlusses aufzulösen. Die Beträge sind dann entsprechend der tatsächlichen Verwendung auf die entsprechenden Sonderposten umzubuchen. Der Sonderposten ist entsprechend der Abschreibungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände aufzulösen. Ist keine Zuordnung zu bestimmten Vermögensgegenständen möglich, dann ist ein sachgerechter, gemeindebezogen ermittelter Prozentsatz oder ein pauschaler Prozentsatz von 5 % zugrunde zu legen.

Es erfolgt eine Ertragsbuchung, wenn die Verwendung für laufende Zwecke bzw. allgemein zur teilweisen Deckung eines laufenden Fehlbetrags erfolgt.

Sonderposten bei Straßen

Jagdgenossenschaften sind zur Unterhaltung und zum Ausbau ihrer Wege verpflichtet. Die von der Jagdgenossenschaft an die Gemeinde gezahlten Beiträge für den Ausbau und die Herstellung von Wegen sind in einem Sonderposten zu erfassen. Auch wenn die Gemeinde Mitglied dieser Jagdgenossenschaft ist, sind die gezahlten Beiträge zu 100 % in dem Sonderposten zu erfassen.

Die Gemeinden sind regelmäßig Eigentümer erschlossener Grundstücke, die als Bauplatz veräußert werden sollen. Bei der Berechnung des Erschließungsbeitrags wurden alle an der Straße anliegenden Grundstücke berücksichtigt, jedoch kann der Beitrag nur von Eigentümern der nicht gemeindeeigenen Grundstücke eingefordert werden. In Höhe der auf die gemeindeeigenen Grundstücke entfallenden fiktiven Beiträge erfolgt eine entsprechende Erhöhung des

Grundstückswertes und gleichzeitig die Bildung eines entsprechenden Sonderpostens. Die Auflösung des Sonderpostens erfolgt über die Restnutzungsdauer der Straße.

Erfolgte die Bewertung der Straßen anhand von Erfahrungswerten, ist die Einstellung tatsächlich gezahlter Beiträge in einen Sonderposten nicht ohne Weiteres möglich. Herstellungskosten der Straßen sind grundsätzlich nur bis zu einer Höchstgrenze beitragsfähig. Der Sonderposten darf diese Höchstgrenze in Bezug auf den Restbuchwert des Vermögensgegenstands nicht übersteigen. Wird die Straße aus Erfahrungswerten abgeleitet, sollte der Sonderposten aus Beiträgen als Prozentsatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Straße angesetzt werden, wobei der individuelle Beitragssatz der einzelnen Straße und mögliche Beitragsminderungen Berücksichtigung finden sollten.

Die gezahlten Erschließungs- und Ausbaubeiträge sind auf die bezuschussten Vermögensgegenstände wie Erwerb Grund und Boden, Straßenbeleuchtung, Investitionskostenzuschuss Straßenoberflächenentwässerung sowie die Herstellungskosten der Straße aufzuteilen.

Wird bei der Abschreibung der Straßen ein individueller Restbuchwert für einen nicht abnutzbaren Teil berücksichtigt, so gilt ein entsprechender Restbuchwert auch für den korrespondierenden Sonderposten.

3.10. Rückstellungen

Pensionsrückstellungen

Die Gemeinden haben unabhängig davon, ob sie Mitglieder einer Versorgungskasse sind oder nicht, Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen sowohl für Beamte als auch für Versorgungsempfänger zu bilden. Gemäß § 63 GemO sind Gemeinden mit weniger als 50.000 Einwohnern verpflichtet, zur Sicherung der Versorgungsansprüche ihrer Beamten und Versorgungsempfänger einer öffentlich-rechtlichen Versorgungskasse anzugehören. Die Versorgungskasse führt den Versorgungslastenausgleich ihrer Mitglieder durch, berechnet die Versorgungsbezüge und zahlt diese für ihre Mitglieder unmittelbar an die Berechtigten aus. Eine direkte Verpflichtung gegenüber den Versorgungsberechtigten übernimmt die Versorgungskasse nicht. Die Gemeinde ist und bleibt allein Verpflichtete gegenüber den Versorgungsberechtigten. Durch die Versorgungskassen erfolgt die Berechnung des Bilanzansatzes für die Eröffnungsbilanz und die Folgebilanzen, sofern die Gemeinde Mitglied einer Versorgungskasse ist. Eine Rückstellung für sonstige ungewisse Verpflichtungen aufgrund der Umlagenzahlungen an die Versorgungskasse ist nicht zu bilden.

Für Beamte und Versorgungsempfänger des öffentlichen Dienstes sind nach § 14a Bundesbesoldungsgesetz „Sonderrücklagen“ zur Sicherstellung der Finanzierung künftiger Versorgungsaufwendungen“ zu bilden. Diese Sonderrücklagen“ sind als Sondervermögen der Gemeinden gemäß § 80 GemO gesondert im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen nachzuweisen.

Im kommunalen Jahresabschluss erfolgt der Ausweis der angesammelten Mittel auf der Aktivseite unter den „Finanzanlagen“. Die gebildeten „Sonderrücklagen“ haben keinen Einfluss auf die Höhe der Rückstellungen.

Beihilfen

Beamte und Versorgungsempfänger haben gegenüber der Gemeinde einen Anspruch auf Beihilfen. Diesen Anspruch haben sie auch über ihre aktive Zeit hinaus. Für Zwecke der Bilanzierung ist zu unterscheiden zwischen den Beihilfeansprüchen, die auf den Zeitraum der Beschäftigung entfallen und den Ansprüchen der Versorgungsempfänger. Hinsichtlich der Beihilfeansprüche der Beschäftigten sind Rückstellungen nur nach den Grundsätzen für sonstige Verpflichtungen, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet wurden und die der Höhe nach noch nicht genau bestimmt sind, zu bilden. Hinsichtlich der Ansprüche aus Beihilfeverpflichtungen der Versorgungsempfänger ist ebenfalls eine Rückstellung zu bilden. Diese Rückstellung wird für Zwecke der Erstbewertung durch einen vom Ministerium des Innern und für Sport landeseinheitlich vorgegebenen prozentualen Zuschlag auf die Pensionsrückstellungen errechnet. In den Folgejahren wird der Wert auf der Grundlage von Erfahrungswerten der letzten drei Jahre vor dem jeweiligen Bilanzstichtag von der jeweiligen Versorgungskasse für ihre Mitglieder ermittelt.

Zusatzversorgung

Im Gegensatz zu den Beamten, sind die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer der Gemeinden aufgrund bestehender Tarifverträge in einer Zusatzversorgungskasse versichert, die Renten neben den Sozialversicherungsrenten zahlt. Die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer haben insofern einen direkten Anspruch gegen die Zusatzversorgungskasse auf Zahlung der Zusatzversorgung. Insoweit hat die Gemeinde lediglich die Pflicht, die Umlagen an die Zusatzversorgungskasse abzuführen. Damit hat sie ihre tarifvertraglichen Verpflichtungen gegenüber den berechtigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern erfüllt. Direkte Verpflichtungen der Gemeinde zur Auszahlung der Zusatzversorgung an den berechtigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern bestehen nicht. Daher hat die Gemeinde keine entsprechenden Rückstellungen in ihrer Bilanz zu bilden. Die Beihilfeansprüche der Versorgungsberechtigten ehemaliger Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bestehen ebenfalls gegen die Zusatzversorgungskasse. Insoweit ist ebenfalls keine Rückstellung in der Bilanz der Gemeinde zu bilden.

Für finanzielle Verpflichtungen der Gemeinde aus der möglichen Subsidiärhaftung aus der Zusatzversorgung der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sind keine Rückstellungen zu bilden. Es besteht lediglich die Pflicht zu einer entsprechenden Anhangsangabe.

Ehrensold

Der Ehrensold wird an ehemalige ehrenamtliche Bürgermeister, Beigeordnete und Ortsvorsteher gezahlt, die mindestens zehn Jahre kommunale Ehrenämter begleitet haben (Landesgesetz über die Zahlung eines Ehrensoldes an frühere ehrenamtliche Bürgermeister, Beigeordnete und Ortsvorsteher - Ehrensoldgesetz). Ist der ehrenamtlich Tätige infolge eines Dienstunfalls dienst-

unfähig geworden, so besteht Anspruch auf Ehrensold ohne Rücksicht auf die Dauer der Amtszeit. Der Ehrensold wird nach Eintritt in das Pensionsalter gezahlt und richtet sich nach der Höhe der erhaltenen Aufwandsentschädigungen (25 % nach einer Amtszeit von zehn Jahren, 33 1/3 % nach einer Amtszeit von insgesamt fünfzehn Jahren sowie bei Dienstunfähigkeit, wenn diese vor Ausscheiden aus dem Amt eingetreten war) unter Berücksichtigung allgemeiner Erhöhungen. Während den ersten zehn Jahren der Ausübung des Ehrenamts erfolgt die jährliche Zuführung zur Rückstellung in Höhe von 1/10tel des Anspruchs für eine 10-jährige Amtszeit. In den folgenden fünf Jahren der Amtszeit erfolgt die jährliche Zuführung zur Rückstellung in Höhe von 1/5tel des Differenzbetrages zwischen dem Anspruch einer 10-jährigen und einer 15-jährigen Amtszeit. Die Rückstellung ist mit dem Barwert anzusetzen.

Altersteilzeit

Erfüllungsrückstand

Eine Rückstellung für einen Erfüllungsrückstand im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung ist nur im Falle einer Beschäftigungsphase mit unverminderter Arbeitszeit aber vermindertem Arbeitsentgelt und einer sich anschließenden Phase der vollständigen Freistellung von der Arbeitspflicht unter Weiterzahlung von Arbeitsentgelt zu bilden. Während der Beschäftigungsphase ist eine Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe des Erfüllungsrückstands ratierlich zu bilden. Eine Abzinsung ist hierbei nicht vorzunehmen.

Aufstockungsbetrag

Übernimmt die Gemeinde eine Verpflichtung zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe des zugesagten Aufstockungsbetrages zum Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung zu bilden, da für diesen keine Gegenleistung mehr zu erwarten ist. Auch hier ist keine Abzinsung vorzunehmen.

3.11. Verbindlichkeiten

Gemäß § 34 Abs. 6 GemHVO sind die Verbindlichkeiten grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Unverzinsliche, niedrig verzinsliche und zinslos gestundete Verbindlichkeiten mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als drei Jahren sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Der Ermittlung des Barwerts ist ein Zinssatz von 5,5 % zugrunde zu legen. Als niedrig verzinslich gelten die Verbindlichkeiten, die mit einem Zinssatz unter 3 % pro Jahr verzinst werden. Die Bewertungsvorschrift im kommunalen Haushaltsrecht weicht damit bewusst von der handels- und steuerrechtlichen Vorschrift ab, die eine Abzinsung für unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten mit einer voraussichtlichen Restlaufzeit von mehr als einem Jahr vorsehen. Bei Betrieben gewerblicher Art, die im Kernhaushalt der Gemeinde geführt werden, kann sich die Pflicht zur Erstellung einer gesonderten steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung bzw. einer gesonderten Steuerbilanz ergeben. In diesem Zusammenhang sind die Sondervorschriften des § 42 GemHVO für die Betriebe gewerblicher Art zu beachten.

3.12. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Einnahmen vor dem Bilanzstichtag, die einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen, sind als Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen (§ 37 Abs. 2 GemHVO). In Frage kommen insbesondere von Dritten für nachfolgende Perioden vorausgezahlte Nutzungsentgelte (z.B. Mieten). Die Vorschrift knüpft wie auch das Handelsrecht bewusst an den Begriff der Einnahmen und nicht an den der Einzahlungen an. Dies bedeutet, dass ein Rechnungsabgrenzungsposten nicht nur dann zu bilden ist, wenn im Haushaltsjahr eine Einzahlung stattgefunden hat, die einen Ertrag des Haushaltsfolgejahres betrifft, sondern es reicht aus, wenn eine Forderung im Haushaltsjahr zu erfassen war, die einen Ertrag des Haushaltsfolgejahres betrifft.

Grabnutzungsentgelte sind nicht unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen. Sie sind als Sonderposten zu erfassen.
