Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

4.1

Allgemeine Umstellungshinweise

Mit Inkrafttreten der Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums Baden-Württemberg über den Produktrahmen für die Gliederung der Haushalte, den Kontenrahmen und weitere Muster für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden (VwV Produkt- und Kontenrahmen) vom 11. März 2011 liegen die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Umstellung der Haushaltswirtschaft der Kommunen auf das NKHR vollständig vor. Neben verbindlichen Mustern für die Haushaltssatzung und den Haushaltsplan, den Finanzplan, den Jahresabschluss sowie den Produktrahmen und den Kontenrahmen sind darin weitere, das Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 04. Mai 2009, GBl. S. 185 (HHRefG) und die Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) vom 11.12.2009 (GBl. S. 770) präzisierende Festlegungen, Hinweise und Empfehlungen, vor allem für die Vermögensbewertung, enthalten. Die Rechtsaufsichtsbehörden (§ 119 GemO) und Prüfungsbehörden (§ 113 GemO) ziehen schließlich als weitere Entscheidungsgrundlage den so genannten „Bilanzierungsleitfaden" heran (www.im.baden-wuerttemberg.de; www.gpabw.de).

Die Kommunen in Baden-Württemberg haben ihre Haushaltswirtschaft spätestens ab dem Jahr 2016 nach den Vorschriften des NKHR zu führen. Eine vorherige Umstellung wird von der GPA aus vielerlei Gründen empfohlen. Im Übergangszeitraum wird die Leistungsfähigkeit und Gesetzmäßigkeit der Haushalte aller Kommunen ohnehin, reformunabhängig, nach bisherigen kameralen Kriterien beurteilt; die NKHR-Kommunen dürfen trotz Ausnutzung aller Spar- und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten nicht erwirtschaftete Abschreibungen und Rückstellungen sofort (im Jahresabschluss des laufenden Haushaltsjahres) auf das Basiskapital verrechnen (Art. 13 Abs. 6 HHRefG).

Die Umstellung der Haushaltswirtschaft erfordert im Allgemeinen eine konkrete Projektplanung. Zweckmäßigerweise wird die Steuerung der Projektgruppe(n) in der Kämmerei angesiedelt. Die bisher umgestellten Kommunen (sog. Frühstarter) haben den Umstieg i.d.R. selbst organisiert und mit eigenem Personal durchgeführt. Sofern dabei auch externe Berater einbezogen werden sollen, ist darauf zu achten, dass die angebotenen Konzepte dem baden-württembergischen Recht entsprechen.

Für die Durchführung der notwendigen Umstellungsprozesse ist, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ein Zeitraum von mindestens zwei bis drei Jahren notwendig. Nach den Erkenntnissen der GPA wird der Zeitbedarf eher unterschätzt, mit der Folge, dass meist die Eröffnungsbilanz nicht rechtzeitig bis zum Ende des ersten doppischen Haushaltsjahres aufgestellt werden kann, teilweise sogar erst erheblich später. Daraus können, solange keine verlässlichen Werte zur Verfügung stehen, nachteilige Folgewirkungen in den Ergebnishaushalten und den Ergebnisrechungen entstehen.

Nach einer Umfrage bei den Kommunen in der Prüfungszuständigkeit der GPA, Ende 2009, hat sich zunächst die Tendenz abgezeichnet, dass die meisten Kommunen ihre Haushaltswirtschaft ab 2014 umstellen werden. Die Erhebungen im Rahmen der Prüfungen zum jeweiligen Stand der Umstellungsprozesse zeigen dagegen, dass sich die Umstellung – zumindest in diesen Kommunen – weiter hinauszögern wird; ca. 2/3 dieser Kommunen planen sie erst für 2015 bzw. 2016.

Die durch das Hinausschieben des Umstellungszeitpunkts gewonnenen zeitlichen Spielräume sollten unbedingt für die Vermögenserfassung und Vermögensbewertung genutzt werden. Unabhängig davon ist aber auch zu bedenken, dass mit dem Umstieg auf das NKHR eine Softwareumstellung verbunden ist, die einen zusätzlichen Personaleinsatz erfordert. Zudem verfügen die Softwareanbieter auch nur über begrenzte Kapazitäten, so dass auch die DV-technische Umstellung frühzeitig geklärt werden muss.

4.2

Organzuständigkeiten bei der Umstellung

Bei der Umstellung der Haushaltswirtschaft auf das NKHR sind zahlreiche grundlegende Entscheidungen zu treffen. Die Zuständigkeiten der kommunalen Organe richten sich insbesondere danach, ob eine Entscheidung als Geschäft der laufenden Verwaltung in die Zuständigkeit des Bürgermeisters oder Landrats fällt (§ 44 Abs. 2 GemO bzw. § 42 Abs. 2 LkrO), oder ob darüber hinaus der Gemeinderat oder Kreistag zuständig ist.

Umstellungszeitpunkt vor 2016

Der frühzeitige freiwillige Umstieg vor 2016 ist von grundlegender Bedeutung für die Führung der Haushaltswirtschaft und berührt die Haushaltshoheit des Hauptorgans (Gemeinderat, Kreistag, Verbandsversammlung - § 81 i. V. mit § 39 Abs. 2 Nr. 14 GemO); dieses hat das Wahlrecht über einen vorzeitigen Umstieg auszuüben.

Haushaltsgliederung

Der Gesamthaushalt ist in Teilhaushalte zu gliedern (§ 4 Abs. 1 GemHVO). Dabei sind die Teilhaushalte produktorientiert entweder nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation zu bilden. Diese Ermessensentscheidung und eine etwaige, über die Mindestgliederung des Produktrahmens (Anlage 26 der VwV Produkt- und Kontenrahmen) hinaus zulässige weitergehende Tiefergliederung des Haushalts steht im Zusammenhang mit der kommunalpolitischen Haushaltssteuerung und somit auch mit der o.g. Haushaltshoheit des Hauptorgans. Demnach obliegt auch die Entscheidung über die künftige Haushaltsgliederung dem Gemeinderat bzw. Kreistag, mit der er sich frühzeitig vor der Aufstellung des ersten doppischen Haushalts befassen sollte.

Aufstellung der Eröffnungsbilanz

Zu Beginn des ersten Haushaltsjahres, in dem die Haushaltswirtschaft nach den Bestimmungen des NKHR geführt wird, ist gem. Art. 13 Abs. 5 HHRefG eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Für diese sind die für den Jahresabschluss geltenden Bestimmungen anzuwenden, soweit sie sich auf die Vermögensrechnung (Bilanz) beziehen. Die Vermögensrechnung (Bilanz) ist Bestandteil des Jahresabschlusses (§ 95 Abs. 2 GemO), der vom Bürgermeister unter Angabe des Datums zu unterzeichnen ist (§ 95 b Abs. 1 GemO). Daraus folgt auch die Zuständigkeit des Bürgermeisters für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz, als Geschäft der laufenden Verwaltung, die er im Rahmen seiner Organisationsgewalt auf die übrige Verwaltung delegieren kann (i.d.R. die Kämmerei).

Anwendung der Vereinfachungsregelungen

Dasselbe gilt für die Entscheidung über die Anwendung der Vereinfachungsregelungen für die erstmalige Bewertung des Vermögens, die einmalig für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz zugelassen sind (§ 62 Abs. 1 bis 6 GemHVO). Es handelt sich dabei nicht um die Ausübung von Wahlrechten, die zu unterschiedlichen Werten führen, sondern um eine vereinfachte Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände, insbesondere wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr oder nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können. Soweit dabei Erfahrungswerte zu Grunde gelegt werden, gelten sie als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 62 Abs. 7 GemHVO). Bilanzpolitische Aspekte, wie sie vor allem von Fachberatern immer wieder ins Spiel gebracht werden (eher höhere oder niedrigere Erstbewertung), sind deshalb sachfremd. Zudem ist im Gegensatz zum Handelsrecht, das vor allem am Gläubigerschutz ausgerichtet ist, nicht vorsichtig, sondern entsprechend der bei den Kommunen im Vordergrund stehenden Erfüllung von gemeinwohlorientierten Aufgaben, wirklichkeitsgetreu zu bewerten (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO).

Inventurerleichterungen

Der Bürgermeister hat rechtzeitig vor Beginn der Vermögenserfassung Regelungen für die Inventarisierung zu treffen, z. B. in einer Inventurrichtlinie (vgl. Muster unter www.nkhr-bw.de). Dabei geht es u. a. um Erleichterungen der Bestandsaufnahme, für die es mehrere Möglichkeiten gibt. Zunächst wäre eine Wertgrenze für die sog. geringwertigen Vermögensgegenstände (GWG) festzulegen, die im Jahr der Anschaffung als Aufwand der Ergebnisrechnung zu behandeln und nicht in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen sind (§ 46 Abs. 2 Satz 2 GemHVO). Dies betrifft die beweglichen Vermögensgegenstände des

Sachvermögens, bei denen von einer Inventarisierung bis zu einem Anschaffungswert von 1.000 Euro abgesehen werden kann (§ 38 Abs. 4 GemHVO). Wird nichts bestimmt, ist jeder Vermögensgegenstand unabhängig von seinem Wert zu bilanzieren und über seine Nutzungsdauer abzuschreiben. Dabei ist zu beachten, dass nach den bisherigen (kameralen) Vorschriften über die Führung von Anlagennachweisen der Grenzwert 410 Euro betragen hat (statischer Verweis auf das frühere Einkommensteuerrecht in § 38 Abs. 4 GemHVO-kameral). Werden bei der Ersterfassung die Werte aus vorhandenen Anlagenachweisen gem. § 62 Abs. 1 Satz 2 GemHVO in die Eröffnungsbilanz übernommen, kann dieser bisherige Grenzwert für die vorhandenen Vermögensgegenstände beibehalten werden. Insoweit ist die (doppische) Abgrenzung nur für solche Vermögensgegenstände maßgebend, die nach der Umstellung angeschafft werden.

Weitere Erleichterungen sind durch die Bildung von Fest- und Gruppenwerten möglich (§ 37 Abs. 2 u. 3 GemHVO). Außerdem kann auf die Aufnahme beweglicher und immaterieller Vermögensgegenstände in die Eröffnungsbilanz verzichtet werden, deren Anschaffung länger als sechs Jahre zurückliegt (§ 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO). Auf den Ansatz wertvoller Vermögensgegenstände sollte allerdings nicht verzichtet werden (z.B. Fahrzeuge, Arbeitsmaschinen u.ä.).

Feststellung der Eröffnungsbilanz

Die Feststellung des Jahresabschlusses obliegt dem Gemeinderat (§ 95 b Abs. 1 Satz 2 bzw. § 39 Abs. 2 Nr. 14 GemO). Demnach ist er auch für die Feststellung der von der Verwaltung aufgestellten Eröffnungsbilanz zuständig (Art. 13 Abs. 5 Satz 2 HHRefG). Mit dem Feststellungsbeschluss wird ggf. die von der Verwaltung gewählte vereinfachte Vorgehensweise bei der Vermögensbewertung akzeptiert.

Wahlrecht über den Ansatz geleisteter Investitionszuschüsse

Gemäß § 62 Abs. 6 Satz 2 GemHVO besteht in der Eröffnungsbilanz für den Ansatz früher geleisteter Investitionszuschüsse (§ 52 Abs. 3 Nr. 2.2 GemHVO) ein Wahlrecht. Erfahrungsgemäß handelt es sich um hohe Beträge, vor allem zur Finanzierung von Investitionen der aus dem Haushalt ausgelagerten Gesundheitseinrichtungen und von Zweckverbänden, bei denen eine Mitgliedschaft besteht. Die Entscheidung über deren Ansatz oder Verzicht hat erhebliche Auswirkungen auf die zukünftigen Haushaltsergebnisse, so dass die Haushaushaltshoheit des Hauptorgans betroffen ist. Deshalb ist die entsprechende Entscheidung vom Gemeinderat oder Kreistag zu treffen.

Das Wahlrecht sollte nur in Anspruch genommen und auf den Ansatz verzichtet werden, wenn der nachfolgende Auflösungsaufwand zur Abdeckung des künftigen Finanzbedarfs entbehrlich ist. Insbesondere bei Zuschüssen für Investitionen der Abwasserzweckverbände können die Auflösungen zum Nachweis der gebührenfähigen Gesamtkosten für die Gebührenkalkulation und die Ermittlung der gebührenrechtlichen Ausgleichsergebnisse notwendig sein. Nach Auffassung der GPA kann das Wahlrecht für die in Frage kommenden Investitionszuschüsse z. B. empfängerbezogen unterschiedlich ausgeübt werden. Eine nachträglich Abänderung des Ansatzverzichts ist allerdings nicht mehr möglich (vgl. Nrn. 1.5.3 und 1.5.5).

Haushaltssatzung und Finanzplan mit Investitionsprogramm

An der Zuständigkeit für die Beschlussfassung der Haushaltssatzung ändert sich durch die Umstellung auf das NKHR nichts. Der Gemeinderat ist für den Erlass der Haushaltssatzung zuständig und kann diese Aufgabe auch nicht übertragen (§ 39 Abs. 2 Nr. 14 i.V.m. § 81 Abs. 1 GemO). Gleiches gilt für die Nachtragshaushaltssatzung (§ 82 GemO).

Der Haushaltswirtschaft ist nach § 85 GemO weiterhin eine auf dem Investitionsprogramm beruhende fünfjährige Finanzplanung zu Grunde zu legen. Allerdings kommt der Finanzplanung jetzt eine größere Bedeutung zu, insbesondere im Hinblick auf die Abdeckung von Fehlbeträgen, so dass sie, zusammen mit dem Investitionsprogramm, spätestens mit der Haushaltssatzung vom Gemeinderat ausdrücklich zu beschließen ist.

Jahresabschluss

Bei der Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses ändert sich durch die Umstellung auf das NKHR nichts. Deshalb ist die Aufstellung des Abschlusses weiterhin Geschäft der laufenden Verwaltung, die Feststellung des Jahresabschlusses dagegen dem Gemeinderat

vorbehalten (§ 95 b Abs. 1 GemO). Auch an den Fristen für die Aufstellung bzw. die Feststellung des Jahresabschlusses hat sich gegenüber der kameralen Jahresrechnung nichts geändert. Nur für den nach § 95 a GemO ab dem Haushaltsjahr 2018 aufzustellenden Gesamtabschluss gelten gesonderte Fristen.

4.3

Haushaltsplan und Produktplan

Neben der Entscheidung des Gemeinderats über die Art der Haushaltsgliederung nach den vorgegebenen Produktbereichen oder der örtlichen Organisation müssen die jeweiligen Produktbereiche und Produktgruppen (und somit auch die Produkte) entsprechend der jeweiligen Aufgaben und Organisationsstrukturen ermittelt werden. Diese Ermittlung erfolgt anhand des Kommunalen Produktplans Baden-Württemberg, der auf der Internetseite des Innenministeriums veröffentlicht ist (www.im.baden-wuerttemberg.de). Durch eine Negativabgrenzung der nicht in Frage kommenden Produktbereiche und Produktgruppen verbleiben die zu verwendenden Produktbereiche und Produktgruppen, die den jeweiligen Organisationseinheiten zuzuordnen sind. Auf diese Art und Weise erstellen die Kommunen ihren eigenen individuellen Produktplan, der die Grundlage für den im NKHR generell produktorientierten Haushaltsplan ist. Lediglich in der Bildung der Teilhaushalte spiegelt sich die oben genannte Art der Haushaltsgliederung wider.

Für die Umsetzung des kameralen Haushaltsplans in einen doppischen Haushaltsplan empfiehlt die GPA die Verwendung von Überleitungs- und Zuordnungstabellen, die z. B. angeben, welcher Unterabschnitt die künftige Produktgruppe und welche Gruppierung welches Sachkonto ergibt. Darüber hinaus ist die jeweilige Zuordnung der Kostenstellen und der Beschäftigten auf die Produktgruppen von Bedeutung. Den Umfang und die Gliederungstiefe ihres Produktplans kann die Kommune nach ihrem individuellen Steuerungsbedarf ausrichten. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass der Produktplan nicht zu fein gegliedert und der Verwaltungsaufwand zur Bewirtschaftung der einzelnen Kontierungsobjekte unverhältnismäßig hoch wird. Nach den bisher gemachten Erfahrungen der GPA gliedern die Kommunen ihre Haushaltspläne üblicherweise nur bis zur Ebene der Produktgruppen und weisen einzelne Schlüsselprodukte aus.

4.4

Übernahme kameraler Buchwerte aus Anlagennachweisen in die Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz hat sämtliche Vermögensgegenstände einer Kommune zu enthalten (Art. 13 Abs. 5 Satz 2 HHRefG i.V.m. § 95 Abs. 1 Satz 3 GemO). Die Werte vorhandener Vermögensgegenstände, die bereits früher in Anlagennachweisen bzw. Anlagenbuchführungen zu den kameralen Jahresrechnungen fortgeschrieben worden sind, dürfen grundsätzlich in die NKHR-Eröffnungsbilanzen übernommen werden (§ 62 Abs. 1 Satz 2 GemHVO). Das dürfte zwar vor allem bei den Kommunen in Frage kommen, die die kameralistische Vermögensrechnung bis zur Vollvermögensrechnung ausgebaut und das Vermögen buchhalterisch in Anlagennachweisen dargestellt haben. Allerdings ist die Übernahme dieser Werte meistens problematisch, weil das jeweilige Anlagevermögen oftmals nur in einer Jahressumme aus den Vermögenshaushalten erfasst und infolge dessen auch nur summarisch fortgeführt worden ist. Dagegen ist davon auszugehen, dass die Anlagennachweise der kostenrechnenden Einrichtungen (§ 38 Abs. 1 GemHVO kameral) wegen ihrer bisherigen Bedeutung für die Gebührenkalkulation ordnungsgemäß geführt worden sind und deren Buchwerte i.d.R. NKHR-konform sein dürften, so dass sie grundsätzlich auch in die Eröffnungsbilanz übernommen werden können.

Kamerale Werte erfüllen die NKHR-Anforderungen und sind zur Übernahme geeignet, wenn die Vermögensgegenstände insbesondere einzeln nachgewiesen sind (Grundsatz der Einzelbewertung, § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO). Die jeweiligen Restbuchwerte sind insbesondere bei späteren Vermögensabgängen von Bedeutung, die z. B. beim Verkauf von Grundstücken und Gebäuden bzw. auch bei der Neuherstellung von Straßen auszubuchen sind. Ebenso müssen die bisherigen Abschreibungen der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des jeweiligen Vermögensgegenstands unter Berücksichtigung der Beschaffenheit und Nutzung entsprechen (§ 46 Abs. 1 GemHVO). Dabei sind die Erfahrungswerte hinsichtlich des Ressourcenverbrauchs wirklichkeitsgetreu darzustellen (§ 43 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO), weil im NKHR, wegen der im Vordergrund stehenden Aufgabenerfüllung, das auf den Gläubigerschutz in der Privatwirtschaft bzw. im Handelsrecht ausgerichtete Vorsichtprinzip nicht zu berücksichtigen ist. Des Weiteren dürfen nur Buchwerte auf der Grundlage von Anschaffungs- und Herstellungskosten

übernommen werden (§ 91 Abs. 4 GemO). Nach der VwV Gliederung und Gruppierung sind durch den Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien in den kameralen Jahresrechnungen die Anschaffungs- und Herstellungskosten vom Unterhaltungs- bzw. Instandhaltungsaufwand im Wesentlichen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen abzugrenzen, die inhaltsgleich ins NKHR übernommen worden sind. Lediglich für die Belagserneuerungen bei Straßen ist entsprechend der Sonderregelung die Veranschlagung als Herstellungskosten im Vermögenshaushalt zulässig. Insofern kann deren Überleitung aus Anlagennachweisen der kameralen Vermögensrechung ins NKHR hingenommen werden.

4.5

Eröffnungsbilanz

4.5.1

Vermögenserfassung und Vermögensbewertung

Inventur

Grundlage für die Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz wie auch der Folgebilanzen (Vermögensrechnungen) ist die Inventur (§ 37 GemHVO). Als solche bezeichnet man den Vorgang der mengen- und wertmäßigen Erfassung insbesondere des gesamten Vermögens und der Schulden. Körperliche Vermögensgegenstände sind durch eine körperliche Bestandsaufnahme zu erfassen, soweit in der GemHVO nichts anderes bestimmt ist. Einer körperlichen Bestandsaufnahme bedarf es demnach nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne körperliche Bestandsaufnahme festgestellt werden kann (§ 38 Abs. 2 GemHVO). Darunter kann, neben Forderungen und Passivposten, auch das Sachvermögen fallen, wenn es in der Anlagenbuchführung zuverlässig fortgeschrieben wird. Ein Verzicht auf jegliche körperliche Bestandsaufnahme ist damit aber nicht verbunden. Da die Inventur- und Inventarvorschriften wortgleich aus dem Handelsrecht übernommen wurden, kann davon ausgegangen werden, dass die Ergebnisse der Buchinventur in regelmäßigen Abständen durch eine körperliche Aufnahme bestätigt werden müssen. Dafür wird eine Frist zwischen drei und fünf Jahren noch als sachgerecht angesehen.

Bei Anwendung der Buchinventur müssen die zugrunde liegenden Unterlagen hohen Anforderungen entsprechen. Es muss für die Vermögensgegenstände eine Vermögensübersicht (Anlagenspiegel) geführt werden, in dem alle Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sind.

Inventar

Das Ergebnis der Inventur ist das Inventar, das nicht gleichzusetzen ist mit den Bestandsverzeichnissen und Anlagennachweisen des bisherigen kameralen Rechnungswesens. Es handelt sich um ein detailliertes Verzeichnis über die bei der Inventur erfassten Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit (§ 95 Abs. 1 Satz 3 GemO und § 40 Abs. 1 GemHVO) sind alle Vermögensgegenstände im Inventar auszuweisen. Ausgenommen sind bewegliche Vermögensgegenstände, die unter der nach § 38 Abs. 4 GemHVO zu bestimmenden Inventarisierungsgrenze liegen und im Jahr der Anschaffung als ordentlicher Aufwand in der Ergebnisrechnung auszuweisen sind (§ 46 Abs. 2 Satz 2 GemHVO). Außerdem kann bei immateriellen und beweglichen Vermögensgegenständen von einer Inventarisierung und Aufnahme in die Eröffnungsbilanz abgesehen werden, wenn deren Anschaffung oder Herstellung länger als sechs Jahre zurückliegt (§ 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO). Vollständig abgeschriebene Vermögensgegenstände sind mit einem Erinnerungswert zu inventarisieren.

Inventurvereinfachungsverfahren

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der „Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit" kann die Inventur bei einer Vielzahl von Vermögensgegenständen mit geringerem Wert durch die Bildung von sog. Festwerten oder Gruppenwerten vereinfacht werden (§ 37 Abs. 2 und 3 GemHVO). Insoweit unterliegen sie nicht mehr der jährlichen Einzelerfassung und -bewertung. Dabei sind zwar nur solche Vermögensgegenstände zu erfassen, deren Wert nicht unter dem vom Bürgermeister festzulegenden Grenzwert geringwertiger Vermögensgegenstände liegt (§ 38 Abs. 4 GemHVO). Gleichwohl ist es nicht zu beanstanden, wenn in den Festwerten oder Gruppenwerten auch Vermögensgegenstände mit einem geringeren Wert zusammengefasst werden, sofern der Gesamtwert über dem vom Bürgermeister festge-

legten Grenzwert liegt. Es ist auch zu beachten, dass bei Bildung von Festwerten und Gruppenwerten der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zu beachten ist und deshalb die Vereinfachungen auch in späteren Jahren beibehalten werden sollten (§ 43 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO).

- **Festwertverfahren**
  Vermögensgegenstände des Sachvermögens können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist (i.d.R. unter 10% der Bilanzsumme), mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert (Festwert) angesetzt werden (§ 37 Abs. 2 GemHVO). Weitere Voraussetzung ist, dass der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegen. Die im Festwert enthaltenen Vermögensgegenstände werden unverändert fortgeführt und nicht abgeschrieben. Ersetzte Vermögensgegenstände werden im Jahr der Beschaffung als Aufwand der Ergebnisrechnung behandelt. In Betracht kommen bspw. Bücher- und Medienbestände, Ausstattung von Schulräumen, etc. Sofern sich der Bestand um mehr als 10 v.H. verändert, ist der Festwert entsprechend fortzuschreiben.

- **Gruppenbewertung**
  Für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie für andere gleichartige (u.a. Funktionsgleichheit) oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können Gruppenwerte gebildet werden (§ 37 Abs. 3 GemHVO). Dabei werden die noch vorhandenen Vermögensgegenstände ermittelt und mit dem gewogenen Durchschnitt bewertet. Die Gruppenbewertung kommt hauptsächlich im Bereich des Vorratsvermögens in Frage (z.B. Streusalzbestände, Heizölvorrat). Bei abnutzbaren beweglichen Vermögensgegenständen können wegen abweichender Nutzungsdauern nur solche zusammengefasst werden, die im selben Jahr angeschafft worden sind.

- **Bewertungseinheit /Sachgesamtheit**
  Im NKHR gibt es den kameralen Begriff der „Sachgesamtheit" nach § 37 Abs. 2 Nr. 2 bzw. § 38 Abs. 4 GemHVO-kameral nicht mehr. Die Möglichkeit der Gruppenbewertung kommt der Sachgesamtheit jedoch sehr nahe (Funktionsgleichheit). Außerdem können bei angenommener Regelungslücke in analoger Anwendung des Handelsrechts Bewertungseinheiten gebildet werden. Danach können Vermögensgegenstände, welche in einem betrieblichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden. So können z.B. ein Feuerwehrfahrzeug mit seiner gesamten Ausstattung oder eine Telefonanlage mit sämtlichem Zubehör eine Bewertungseinheit darstellen.

Abschreibungstabellen als Orientierungshilfe

In der Eröffnungsbilanz sind die zum Stichtag vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen (§ 61 Abs. 1 Satz 1 GemHVO). Die Höhe der Abschreibungen korrespondiert unmittelbar mit der zu Grunde gelegten Nutzungsdauer. Somit werden mit der Festlegung der Nutzungsdauern, hauptsächlich für das wertmäßig herausragende Gebäude- und Straßenvermögen, neben der Höhe des Vermögens und des Basiskapitals in der Eröffnungsbilanz vor allem auch die späteren Haushaltsergebnisse (durch die Restabschreibungen) maßgeblich beeinflusst.

In der Praxis werden die Abschreibungssätze, meist ohne eigene Überlegungen über die tatsächlichen Nutzungsdauern, anhand von Abschreibungstabellen festgelegt. Abschreibungstabellen, wie z.B. die der Lenkungsgruppe AG Internet des Datenverarbeitungsverbunds Baden-Württemberg (dvvBW – vgl. www.nkhr.de), können aber nur Orientierungshilfen sein. Die dargestellten Zeiträume sind keineswegs verbindlich. Ohnehin enthält die angesprochene Tabelle für die Nutzungsdauern der oben genannten Gebäude und Straßen nur Rahmenwerte. So ist z.B. für die Massivgebäude eine Nutzungsdauer von 50 bis 80 Jahre angegeben, innerhalb der auch die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern z.B. der Verwaltungs- und Schulgebäude sowie der Sporthallen liegen dürften, so dass die unterschiedliche Beschaffenheit und Nutzung dieser Gebäudearten berücksichtig werden kann. Erhebliche Unterschiede sind aber bei den Nutzungsdauern der Straßen festzustellen. So wird in dem Bewusstsein, dass eine Straße mit allen Aufbauschichten einen einheitlichen Vermögensgegenstand darstellt und die Erneuerung lediglich des Feinbelags als Erhaltungsaufwand zu behandeln ist, nicht selten die Meinung vertreten, dass nach heutigem Standard hergestellte Straßen längere (Gesamt)Nutzungsdauern haben, als z.B. die in der o.g. Abschreibungstabelle angegebenen 50 Jahre.

Wegen der erheblichen Folgen der Abschreibungen auf die späteren Haushaltsergebnisse wird empfohlen, die Nutzungsdauern von allen Vermögensgegenständen entsprechend den tatsächlichen örtlichen Erfahrungswerten festzulegen, zumal – wie bereits ausgeführt – wirklichkeitsgetreu und nicht vorsichtig zu bewerten ist (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO). Das entspricht auch eher den Vorgaben des § 46 Abs. 1 GemHVO, nach denen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf der Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung von Beschaffenheit und Nutzung des Vermögensgegenstands zu bestimmen ist. Sind in einer Kommune z. B. die Straßen zu einem großen Teil bereits abgeschrieben, aber weiterhin ohne Beeinträchtigungen in Betrieb, ist dies ein Indiz für zu kurz bestimmte Nutzungsdauern, mit der Folge, dass der Ressourcenverbrauch unzutreffend dargestellt wird und die Haushaltsergebnisse beeinträchtigt werden.

Die Vorgehensweise, bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz den Erfassungs- und Bewertungsaufwand durch möglichst kurze Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände zu minimieren, ist abzulehnen. Dies läuft dem Ziel der Haushaltsreform, den tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Kommune auch für Steuerungszwecke periodengerecht darzustellen, zuwider. Dabei ist aber auch zu beachten, dass abgeschriebene Vermögensgegenstände zu erfassen und ggf. mit einem Erinnerungswert zu bilanzieren sind.

4.6.2

Einzelne Vermögenspositionen der Bilanz

Immaterielle Vermögensgegenstände

Immaterielle Vermögensgegenstände, wie z. B. EDV-Programme, Software-Lizenzen, Konzessionen und u. Ä. sind in der kommunalen Bilanz von untergeordneter Bedeutung. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Abgrenzung zu den geringwertigen Vermögensgegenständen wie bei den beweglichen Vermögensgegenständen des Sachvermögens vorgenommen wird. Zudem kann in der Eröffnungsbilanz auf deren Inventarisierung und Bilanzierung verzichtet werden, wenn die Anschaffung länger als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zurückliegt (§ 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die erworbenen Lizenzen eines Softwaresystems einen Vermögensgegenstand darstellen. Aktiviert werden dürfen nur entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände (§ 40 Abs. 3 GemHVO), so dass bspw. für selbst hergestellte Software ein Aktivierungsverbot besteht.

Maßgebend für den Bilanzansatz sind die jeweiligen Anschaffungskosten, abzüglich der planmäßigen Abschreibungen (§ 91 Abs. 4 GemO, § 63 Abs. 1 Satz 1 GemHVO). Zu den Anschaffungskosten zählen auch die Anschaffungsnebenkosten. Bei Softwaresystemen sind das, neben den Kosten einzelner Lizenzen, auch nach der Kaufentscheidung anfallende Planungs-, Beratungs- und Implementierungskosten, einschließlich des Customizing. Dagegen zählen z. B. die Kosten der Anwenderschulungen, für Updates zur Softwarewartung sowie für die Datenmigration, die sofort abzugsfähigen Aufwand im Ergebnishaushalt darstellen, nicht dazu.

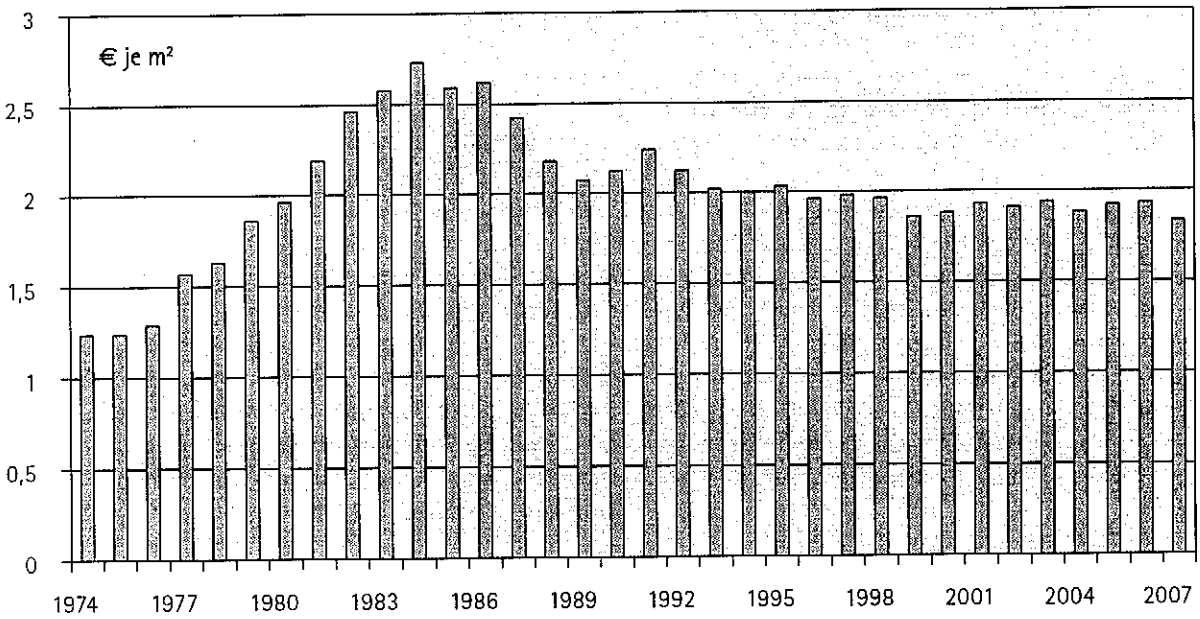
Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Bei den unbebauten Grundstücken unterscheidet man:

- Grünflächen
- Ackerland
- Wald/Forsten
- Sonstige unbebaute Grundstücke

Grundstücke sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zuzüglich etwaiger Anschaffungsnebenkosten (z. B. Beurkundungs- und Eintragungskosten, Grunderwerbsteuer, Erschließungskosten, etwaige Abbruchkosten für Altgebäude u. Ä.) zu bewerten (§ 44 Abs. 1 GemHVO). Für den erstmaligen Ansatz in der Eröffnungsbilanz können aber insbesondere für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, Grünflächen und Straßengrundstücke, über die Vereinfachungen des § 62 Abs. 1 bis 3 GemHVO hinaus (tatsächliche AK aus Anlagennachweisen, Erfahrungswerte zum Anschaffungszeitpunkt, Wert 1974 für früher erworbene Grundstücke), örtliche Durchschnittswerte angesetzt werden (§ 62 Abs. 4 GemHVO). Zum Verständnis dieser Vorschrift ist zunächst auf die Entwicklung der Grundstückspreise für landwirtschaftliche Grundstücke hinzuweisen, die sich aus der nachfolgenden Übersicht (→ S. NÄCHSTE SEITE) der vom Statistischen Landesamt Baden-Württemberg veröffentlichten Kaufpreise ergibt. Danach sind die Kaufpreise von 1974 bis Mitte

Grundstückspreisentwicklung 1974 bis 2007



der 80er-Jahre stark angestiegen und später wieder mäßig abgesunken. Seit Mitte der 90er-Jahre sind sie auf mittlerem Niveau stabil. Nach dieser Entwicklung müssten z. B. Anschaffungskosten des Jahres 1985 wieder wertberichtigt werden, weil später eine dauernde Wertminderung eingetreten ist (§ 46 Abs. 3 GemHVO). Dabei macht es keinen Unterschied, ob mit realen Anschaffungskosten oder Erfahrungswerten bewertet wird. Eine Rückindizierung aktueller Anschaffungskosten scheidet zur Ermittlung eines Durchschnittswerts aus. Im Sinne einer wirklichkeitsgetreuen Bewertung kann die Anwendung der Erleichterungsvorschrift des § 62 Abs. 4 GemHVO dazu führen, dass der örtliche Durchschnittswert dem Verkehrswert im Bewertungszeitpunkt entspricht.

In der Praxis werden regelmäßig nicht nur die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke, Grünflächen und Straßengrundstücke mit einem Durchschnittswert angesetzt, sondern auch Spielplätze, Kleingartenanlagen und Sportanlagen (vgl. Bilanzierungsleitfaden). Ausgenommen davon sind wertvolle Grundstücke, wie Bauplätze und bebaute innerörtliche Grundstücke (z. B. Schulen, Dienstgebäude, Kindergärten u. Ä.). Bei einer späteren Veräußerung ist die Differenz des Verkaufspreises zum Buchwert als außerordentlicher Ertrag oder Aufwand zu behandeln.

Waldflächen

Beim Wald sind die Grundstücksflächen getrennt vom Aufwuchs zu erfassen und zu bewerten. Dabei sollten die zu erfassenden Flächen mit den Aufzeichnungen der Forstverwaltung abgeglichen werden. Grundsätzlich erfolgen die Bewertung der Grundstücke nach den Anschaffungskosten und die des Aufwuchses nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Allerdings wird es schon wegen des Alters unmöglich sein, für die vorhandenen Wälder die tatsächlichen Kosten zu ermitteln. Deshalb werden die Wälder üblicherweise nach den vorgegebenen Pauschalwerten der GemHVO bewertet, wobei die Grundstücksflächen mit 2.600 Euro je Hektar und der Aufwuchs entsprechend der Qualität der angebauten Holzarten und der örtlichen Lage des Waldes zwischen 7.200 und 8.200 Euro je Hektar angesetzt werden (§ 62 Abs. 4 Satz 2 GemHVO). Dabei sind Wege, Schneisen, Lichtungen, Waldwiesen, Leitungslinien, Waldarbeiterhütten u. Ä. in den Pauschalwerten bereits enthalten.

Tatsächlich vorliegende Anschaffungskosten beziehen sich i.d.R. auf die Grundstücksfläche und den Aufwuchs. Sie können im Verhältnis von ¼ auf die Grundstücksfläche und von ¾ auf den Aufwuchs aufgeteilt werden. Dies orientiert sich an den Pauschalwerten

des § 62 Abs. 4 Satz 2 GemHVO. Der Wert des Aufwuchses unterliegt keiner planmäßigen Abschreibung und bleibt infolge der nachhaltigen Waldbewirtschaftung als fester Wert unverändert in der Bilanz stehen.

Bebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte

Bei bebauten Grundstücken handelt es sich um Gebäude- und Freiflächen. Grundstücksflächen und Gebäude sind getrennt zu erfassen und zu bewerten, da Gebäude wegen ihres Werteverzehrs abzuschreiben sind.

Wertminderung bei Grundstücksflächen

Bei bebauten Grundstücken kann es vorkommen, dass sie durch ein Leitungsrecht für Wasserleitungen, Abwasserkanäle, Elektrizitäts- und Gasversorgungsleitungen, Fernmeldekabel u. Ä. belastet sind (i.d.R. beschränkte persönliche Dienstbarkeit). Dies hat zur Folge, dass bei der Wertermittlung die mit dem Leitungsrecht belasteten Teilflächen des Grundstücks nur noch eingeschränkt nutzbar und im Verhältnis zu den übrigen unbelasteten Grundstücksflächen im Wert gemindert sind. Bei der Ermittlung dieser Minderungen kann folgendermaßen vorgegangen werden:

Minderung nach Wertermittlungsrichtlinie 2006

Ermittlung des Bodenwerts ohne Berücksichtigung des Leitungsrechts z.B. 3.000 m² x 150 €/m²	450.000 €
Ermittlung der Wertminderung durch Leitungsrecht (hier 15% laut Wertermittlungsrichtlinie 2006) 15% x 300 m² x 150 €/m²	- 6.750 €
Bodenwert d. belasteten Grundstücks	443.250 €

Wertminderung aufgrund von Erfahrungswerten

Sofern für die Einräumung von Leitungsrechten in der Kommune bereits Entschädigungszahlungen von den begünstigten Unternehmen und Einrichtungen an die Gründstückseigentümer geleistet wurden, können sie als Erfahrungswerte herangezogen werden. Ggf. ist aus den Entschädigungszahlungen sachgerecht ein Betrag je qm Grundstücksfläche zu ermitteln und entsprechend der beeinträchtigen Fläche abzusetzen.

Gebäude

Gebäude sind grundsätzlich einzeln und mit ihren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Abschreibungen ab dem Herstellungsjahr zu bewerten (§ 91 Abs. 4 GemO, § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO). Können die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden, dürfen den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden. Für Gebäude, die vor dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann der Erfahrungswert mit den Preisverhältnissen zum 01.01.974 berücksichtigt werden (§ 62 Abs. 3 GemHVO). Die Anwendung von Erfahrungswerten ist nach Erkenntnissen der GPA vor allem bei älteren Gebäuden zweckmäßig, die nach der erstmaligen Anschaffung oder Herstellung erweitert, umgebaut und/oder grundlegend saniert wurden. Zur Ermittlung von Erfahrungswerten für die Gebäudebewertung kommen insbesondere folgende Verfahren in Betracht:

Gebäudeversicherungswert: Voraussetzung für die Anwendung der Gebäudeversicherungswerte ist deren Aktualität. I.d.R. werden sie bei jeder Gebäudeveränderung fortgeschrieben, so dass sie den tatsächlichen Gebäudeverhältnissen zum jeweiligen Bewertungsstichtag entsprechen dürften. Insofern erübrigt sich bei der Bewertung mehrfach umgebauter und/oder erweiterter Gebäude die Berücksichtigung und Bewertung der Einzelmaßnahmen. Der Gebäudeversicherungswert wird anhand des Baukostenindexes auf das Anschaffungs- oder Herstellungsjahr bzw. bei älteren Gebäuden mindestens auf 01.01.1974 rückindiziert. Dazu ist im Bilanzierungsleitfaden eine entsprechende Indextabelle enthalten. Anschließend ist die Gesamtnutzungsdauer zu bestimmen und der Restbuchwert zum Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung der Abschreibungen zu ermitteln. Dieses Bewertungsverfahren ist im Vergleich zur Ermittlung der tatsächlichen Kosten aus den Büchern und Belegen unproblematischer und bedarf keiner externen Beratung. Bisher haben viele Kommunen vor allem ihre älteren Gebäude danach bewertet.

Sachwertverfahren: Vereinzelt wenden Kommunen zur Ermittlung des Erfahrungswerts auch das Sachwertverfahren nach der Immobilienwertermittlungsverordnung an. Dabei ist jedoch zu beachten, dass

dieses Verfahren auf die Ermittlung eines aktuellen Marktwerts ausgerichtet ist und deshalb der berechnete Wert auf das Herstellungs- bzw. Anschaffungsjahr rückindiziert werden muss. Zudem ist dieses Verfahren sehr aufwändig und erfordert ein gewisses Maß an Sachverstand. Das ebenfalls in der Immobilienwertermittlungsverordnung geregelte Vergleichswertverfahren wird nach den bisherigen Erfahrungen nicht angewandt.

Die Gebäudebewertung bereitet dann vielschichtige Probleme, wenn die Bewertungsdaten aus den Büchern und Belegen zusammengetragen werden. Gerade bei älteren Gebäuden sind oft Veränderungen vorgenommen und umfangreichere Instandhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen in den Vermögenshaushalten abgewickelt worden, welche aus der Sicht des NKHR als Erhaltungsaufwand und nicht als nachträgliche Herstellungskosten zu bewerten sind. Zudem ist die Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und nachträglichen Herstellungskosten, denen eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung zugrunde liegen muss (§ 44 Abs. 2 Satz 1 GemHVO), oft schwierig (für die Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden gibt das BMF-Schreiben vom 18.07.2003 – Bundesministerium der Finanzen, BStBl. I S. 386 – Hilfestellung).

Nachträgliche Herstellungskosten liegen i.d.R. dann vor, wenn infolge der Erhöhung des Gebrauchswerts eine erhebliche Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes eingetreten ist. Die nachträglichen Herstellungskosten werden dann (hinzu)aktiviert und zusammen mit dem Restwert des Gebäudes über die verlängerte Nutzungsdauer abgeschrieben. Inwieweit sich die Nutzungsdauer verlängert, ist im Einzelfall zu beurteilen und hängt von der Wesentlichkeit der Modernisierungs- bzw. Verbesserungsmaßnahme ab. Bei einem abgeschriebenen Gebäude sind diese Kosten zu aktivieren und über die „neue" Restnutzungsdauer abzuschreiben. In solchen Fällen verlängert sich die ursprünglich angenommene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bzw. wird sie überschritten.

Gesamtkaufpreis für Grundstück mit Gebäude

Es kommt auch vor, dass Kommunen Gebäude zu einem Gesamtkaufpreis für Grundstück und Gebäude erworben haben und im Kaufvertrag keine Hinweise für die Zusammensetzung des Gesamtkaufpreises enthalten sind. In diesen Fällen empfiehlt es sich, den Gesamtkaufpreis auf das Grundstück und das Gebäude nach dem Verhältnis der Erfahrungswerte für Grundstück und Gebäude aufzuteilen. Dazu ist der Gebäudewert mit Hilfe des Gebäudeversicherungswertes und der Grundstückswert mit dem örtlichen Bodenrichtwert jeweils zum Erwerbszeitpunkt zu berechnen. Im Verhältnis der beiden Erfahrungswerte zueinander wird anschließend der Gesamtkaufpreis aufgeteilt.

Sportanlagen

Auch bei den Sportanlagen sind die Grundstücksflächen getrennt von den Betriebsvorrichtungen (z. B. Spielfelder, Tribünen, Laufbahnen, Flutlicht-, Hoch- und Weitsprunganlagen), Gebäuden (z. B. Umkleiden, Abstellräume für Pflegegeräte) sowie etwaiger Grünanlagen zu erfassen und bewerten. Bei Grünanlagen außerhalb der Spielfelder und der übrigen Sportanlagen ist ggf. auch noch der Aufwuchs anzusetzen.

Infrastrukturvermögen

Das Infrastrukturvermögen gehört neben den Grundstücken und Gebäuden und teilweise den Beteiligungen zu den bedeutendsten Vermögenspositionen der Kommunen (ca. 35 – 40 % der Bilanzsumme). Es umfasst im Wesentlichen die Straßen, Wege, Plätze und Friedhöfe. Eigentlich gehören auch die Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen (Strom-, Gas-, Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Abfallentsorgung) dazu, die aber meist in Eigenbetriebe oder Beteiligungsgesellschaften ausgegliedert und somit bei den Beteiligungen zu führen sind.

Für die Straßenbewertung in der Eröffnungsbilanz gelten die allgemeinen Vereinfachungsregelungen, wie sie bereits bei den Gebäuden dargestellt wurden (§ 62 Abs. 1 bis 3 GemHVO). Darüber hinaus können die Erfahrungswerte für die einzelnen Straßenarten auf der Grundlage örtlicher Durchschnittswerte ermittelt werden (§ 62 Abs. 4 Satz 1 2. Halbsatz GemHVO). Erfahrungswerte müssen auf den jeweiligen Vermögensgegenstand und die Preisverhältnisse des Herstellungsjahres bezogen sein. Deshalb kommen als Durchschnittswerte nur auf das Herstellungsjahr bezogene Werte für die einzelnen Straßenarten (siehe Bilanzierungsleitfaden) in Frage, die sich im Durchschnitt aus etwaigen unterschiedlichen Herstellungskosten in den Ortsteilen einer Gemeinde bzw. in

den Kreisgemeinden eines Landkreises ergeben. Diese Durchschnittswerte (pro qm Straße) bzw. auf deren Grundlage ermittelte Erfahrungswerte sind noch auf das jeweilige Herstellungsjahr zurückzuindizieren.

Erfahrungsgemäß ergeben sich bei abschnittsweisen Bau-, Umbau- und Teilerneuerungsmaßen der Straßen bewertungsrechtliche Abgrenzungsprobleme, wenn die jeweiligen Herstellungskosten aus den Büchern erfasst werden. Diese können durch die einheitliche Bewertung einer Straße nach Erfahrungswerten auch für die Teilmaßnahmen, die in den Sechsjahreszeitraum vor dem Eröffnungsbilanzstichtag fallen, gelöst werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass jeweils eine gesamte Straße einen Vermögensgegenstand darstellt und nicht die einzelnen Ausbauabschnitte. Bei erstmaligen Straßenbauten in Erschließungsgebieten dürften aber die gesamten Herstellungskosten ermittelbar sein, so dass nicht auf Erfahrungswerte zurückgegriffen werden muss.

Straßen sind mit allen Aufbauschichten ein Vermögensgegenstand. Sie werden entsprechend ihrer unterschiedlichen Beschaffenheit und Nutzung in einzelne Straßenarten mit unterschiedlichen Nutzungsdauern zwischen 15 Jahren (nicht asphaltierte/betonierte Wege) und 50 Jahren (Anliegerstraßen, befahrbare Wohnwege, asphaltierte/betonierte Feldwege) eingeteilt (vgl. Bilanzierungsleitfaden). Bedenken bestehen, wenn für alle Straßen einer Kommune eine einheitliche Nutzungsdauer von beispielsweise 25 Jahren angesetzt wird. Dies verstößt gegen die Anforderungen des § 46 Abs. 1 Satz 4 GemHVO, nach denen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf der Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung der Beschaffenheit und der Nutzung des Vermögensgegenstands zu bestimmen ist. Erfahrungsgemäß gibt es in allen Kommunen Straßen, deren Herstellung weiter als 25 Jahre, teilweise sogar weiter als 50 Jahre zurückliegt. Außerdem unterliegen Straßen üblicherweise unterschiedlichen Geschwindigkeits- und Gewichtsbeschränkungen, deren Berücksichtigung im Rahmen der Einzelbewertung i.d.R. auch zu differenzierteren Zuordnungen zu den einzelnen Straßenarten und damit auch zu unterschiedlichen Abschreibungszeiträumen führt.

Auch die Abgrenzung zwischen aktivierungsfähigen nachträglichen Herstellungskosten und als Aufwand in der Ergebnisrechnung zu behandelndem Erhaltungsaufwand bereitet oft Schwierigkeiten. Zwar ist nun durch die eingangs genannte VwV Produkt- und Kontenrahmen geklärt, dass die Erneuerung einer Straßendeckschicht Erhaltungsaufwand darstellt. Zur Abgrenzung für darüber hinausgehende Erhaltungsmaßnahmen auch in den darunter liegenden Aufbauschichten, bis hin zu neuen Teilausbauten von Straßenabschnitten, gibt es bisher aber keine Hinweise. Nach Auffassung der GPA können komplette Straßenerneuerungen über einen Straßenabschnitt nachträgliche Herstellungskosten darstellen, wenn sich die Maßnahme mindestens über zwei verkehrsnotwendige Kreuzungs- oder Einmündungsbereiche erstreckt.

Sonstige Beteiligungen und Kapitaleinlagen in Zweckverbänden, Stiftungen oder anderen kommunalen Zusammenschlüssen

Die Behandlung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband richtet sich hauptsächlich nach den jeweiligen Finanzierungsstrukturen des Zweckverbands, die abhängig von der Aufgabenwahrnehmung sehr unterschiedlich sein können. Dazu wird auf die Ausführungen im Bilanzierungsleitfaden verwiesen, die im Wesentlichen von der GPA verfasst worden sind.

Ausleihungen

Nach den Zuordnungsvorschriften zum Kontenrahmen Baden-Württemberg ist eine Ausleihung eine unbedingte Verbindlichkeit gegenüber der Kommune, die bei Fälligkeit zurückgezahlt werden muss und verzinslich ist. Dementsprechend dürfen zinsfrei gewährten Darlehen nicht den Ausleihungen (Kontenart 131) sondern müssen den Sonstigen Vermögensgegenständen (Kontenart 169) zugeordnet werden. Demzufolge sind Trägerdarlehen der Kommunen an ihre Eigenbetriebe auch unter den Ausleihungen auszuweisen.

Forderungen und deren Werthaltigkeit

Bei der haushaltsrechtlichen Behandlung von Ansprüchen der Kommunen haben sich durch die Anwendung des NKHR im Vergleich zur kameralen Haushaltsführung zwar keine grundlegenden Veränderungen ergeben. Die Vorschriften über deren Überwachung in § 26 GemHVO sind lediglich an die doppischen Begriffe „Erträge, Einzahlungen und Forderungen" angepasst worden, während die Regelungen über die Stundung, Niederschlagung und Erlass in § 32 GemHVO unverändert geblieben sind. Hinsichtlich der Bewertung der Ansprüche als Vermögensgegenstände in der neu hinzugekommenen Vermögens-

rechung (Bilanz) ist aber nun zu beachten, dass sie einzeln wirklichkeitsgetreu zu bewerten (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GemHVO) und im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung entsprechend außerplanmäßig abzuschreiben sind (§ 46 Abs. 3 GemHVO).

Somit sind die in der kommunalen Bilanz auszuweisenden Forderungen (Aktivposten 1.3.6 – 1.3.8) am Abschlussstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu prüfen. Für die auf den Zeitpunkt der Umstellung auf das NKHR aufzustellende einmalige Eröffnungsbilanz gilt dasselbe (Art. 13 Abs. 5 Satz 2 HHRefG). Liegen Anhaltspunkte vor, dass der Eingang einzelner Forderungen ungewiss ist oder deren Ausfall sogar ganz oder teilweise droht, ist der jeweilige Wert ggf. entsprechend zu berichtigen (sog. Einzelwertberichtigung). Das darüber hinaus üblicherweise bestehende, nicht zuordenbare allgemeine Ausfallrisiko ist sachgerecht nach Erfahrungswerten aus den Vorjahren zu beurteilen und durch eine pauschale Berichtigung des einzelwertberichtigten Gesamtforderungsbestands zu berücksichtigen (sog. Pauschalwertberichtigung). Bei einer vorangegangenen sorgfältigen Einzelwertberichtigung wird dieses allgemeine Ausfallrisiko i.d.R eher gering einzuschätzen sein. Allerdings sollten die Quoten der Pauschalwertberichtigung getrennt nach zusammengefassten Forderungsarten ermittelt werden, da das allgemeine Ausfallrisiko z. B. bei Erstattungsansprüchen im Bereich der Jugend- und Sozialhilfe höher anzunehmen ist, als z. B. bei Steuern, Gebühren und Beiträgen.

4.5.3

Abgrenzungsposten

Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse

Die von der Gemeinde geleisteten Investitionszuschüsse sollen als Sonderposten in der Vermögensrechnung ausgewiesen und entsprechend dem Zuwendungsverhältnis aufgelöst werden (§ 40 Abs. 4 GemHVO). In der Eröffnungsbilanz kann allerdings auf deren Ansatz verzichtet werden (§ 62 Abs. 6 GemHVO). Dieses einmalige Wahlrecht gilt nur für die Eröffnungsbilanz. Es kann nachträglich auch nicht im Zusammenhang mit der Berichtigung von Erfassungs- und Bewertungsmängeln anders ausgeübt werden (§ 63 Abs. 2 Satz 3 GemHVO) – vgl. auch die Ausführungen über die Organzuständigkeiten bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz (Nr. 1.2). Im Übrigen lassen sich mitunter Investitionszuschüsse nur schwer auf einzelne Vermögensgegenstände zuordnen. Sofern Städte oder Landkreise Zuschüsse für Investitionen, z. B. ihrer Krankenhäuser leisten, werden damit oft nicht nur Gebäude, sondern auch Einrichtungen und Geräte finanziert. In diesen Fällen sind diese Zuschüsse auf deren durchschnittliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Sonderposten für empfangene Investitionszuweisungen und -beiträge

Empfangene Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge können als Sonderposten in der Vermögensrechnung ausgewiesen und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer aufgelöst werden (§ 40 Abs. 4 Satz 2 GemHVO). Mit dem Wort „können" ist kein Ansatzwahlrecht verbunden. Vielmehr soll klargestellt werden, dass Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge, wenn sie einzelnen Maßnahmen zugeordnet werden können, auch von deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden dürfen. Dies entspricht der handels- und steuerrechtlichen Verfahrensweise und eröffnet bei den steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art (BgA), die im Haushalt als Regiebetriebe geführt werden, die Möglichkeit, den steuerlichen Abschluss aus dem Jahresabschluss ohne Überleitungsrechnung zu entwickeln. Bei beiden Verfahren werden die Abschreibungen aus den mit den Zuweisungen oder Beiträgen finanzierten Investitionsanteilen vermieden bzw. neutralisiert. Insoweit führen sie zu denselben Ergebnissen. Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen, wie z. B. den Grundstücken, wird der Sonderposten nicht aufgelöst und bleibt solange in voller Höhe in der Bilanz stehen, wie der damit finanzierte Vermögensgegenstand der Kommune gehört.

Für die Bewertung der Sonderposten gilt auch das Prinzip der Einzelbewertung. Dabei gelten im übertragenen Sinne dieselben Vereinfachungsregelungen wie für die Vermögensgegenstände (§ 62 Abs. 6 Satz 1 GemHVO). Dies bedeutet, dass für den Zeitraum von sechs Jahren vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz die tatsächlichen Zahlungseingänge anzusetzen sind. Für die weiter zurückliegenden Zeiträume dürfen Erfahrungswerte verwendet werden, wenn die Ermittlung der tatsächlichen Investitionszuweisungen und -beiträge unverhältnismäßig wäre. Hierzu wird auf die pauschalen Fördersätze als Erfahrungsquote im Bilanzierungsleitfaden verwiesen. Es ist allerdings zu beachten, dass der für Straßen, Wege und Plätze angegebene Fördersatz von 75 v. H. hauptsächlich nur für GVFG-Maßnahmen gilt. In Erschließungsgebieten dürfte der Erschließungsbeitragsanteil sogar weit über 90 v. H. der beitragsfähigen Straßenherstellungskosten liegen, da im Erschließungsbeitrag

i.d.R. als Anteil der Straßenentwässerung auch rd. 25 v.H. der Kosten der Abwasserkanäle enthalten sind. Innerhalb dieses Sonderpostens sind die Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge sowie sonstige Ertragszuschüsse getrennt auszuweisen. Investitionszuweisungen sind hauptsächlich finanzielle Leistungen zwischen Aufgabenträger des öffentlichen Bereichs zur Finanzierung bestimmter Investitionen, soweit es sich nicht um Gegenleistungen, Erstattungen oder Darlehen handelt, meist Fördermittel des Landes. Unter die Investitionsbeiträge fallen vor allem Anschlussbeiträge und Hausanschlusskostenersätze nach dem KAG, privatrechtliche Baukostenzuschüsse auf der Grundlage von Allgemeinen Vertragsbedingungen (AVB) sowie Erschließungsbeiträge. Der „Sonstige Sonderposten" dient insbesondere für den Bruttoausweis im Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Vermögenserwerb. Mit einer vermeintlichen unentgeltlichen Vermögensübertragung kann aber bei näherer Betrachtung der gesamten Umstände auch ein Kostenersatz o. Ä. verbunden sein (z. B. nachträgliche Herstellung einer Abbiegespur und anschließende Übertragung auf einen anderen Straßenbaulastträger), so dass auch eine entsprechende Absetzung von den Herstellungskosten möglich erscheint.

4.5.4

Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Dieser Posten dient der periodengerechten Abgrenzung der Erträge, die unabhängig von den Zeitpunkten der Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind (§ 43 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO). Darunter fallen vor dem Abschlussstichtag erhaltene Einnahmen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit danach darstellen (§ 48 Abs. 2 GemHVO). Bei den Städten und Gemeinden sind das hauptsächlich die Grabnutzungsgebühren als Einnahmen der Friedhöfe, die für die langjährige Überlassung von Grabnutzungsrechten am Anfang der Nutzungsperiode in voller Höhe erhoben werden. Die Ermittlung dieses Postens für die Eröffnungsbilanz sollte eher unproblematisch sein, da im Rahmen der Verwaltung der Friedhöfe die Nutzungsdauern und somit auch die Restnutzungsdauern sämtlicher Gräber bekannt sind. Nach dem Bestattungsgesetz sind nämlich alle Grabstätten in einem sogenannten Bestattungsbuch nachzuweisen. Beim Einsatz von Friedhofsverwaltungsprogrammen können die Restlaufzeiten der einzelnen Nutzungsrechte problemlos ausgewertet werden. Durch Anwendung der anteiligen tatsächlich erhobenen Grabnutzungsgebühren ergibt sich der Rechnungsabgrenzungsposten.

4.5.5

Berichtigung der erstmaligen Erfassung und Bewertung

Sofern in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen, Sonder- und Rechnungsabgrenzungsposten nicht oder mit einem zu niedrigen Wert, zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert angesetzt worden sind, ist in einer späteren Bilanz der unterlassene Ansatz nachzuholen oder der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um wesentliche Beträge handelt (§ 63 Abs. 1 GemO). Für die Beurteilung der Wesentlichkeit von Erfassungs- oder Bewertungsmängeln kommen die Auswirkungen im Verhältnis zum Bilanzvolumen oder zum jeweilige Bilanzansatz und vor allem die Auswirkungen auf die Erträge und Aufwendungen der nachfolgenden Ergebnisrechnungen in Frage. Alle Sachverhalte, die den Aussagewert der Rechnungslegung beeinträchtigen, sind wesentlich und somit zu berichtigen, denn der Jahresabschluss hat die tatsächliche Vermögens, Finanz- und Ertragslage darzustellen (§ 95 Abs. 1 Satz 4 GemO). Dabei sind die Berichtigungswerte in einem nachfolgenden Jahresabschluss unmittelbar mit dem Basiskapital zu verrechnen. So führt bspw. ein Vermögenszugang auf der Aktivseite zu einer entsprechenden Erhöhung des Basiskapitals, während umgekehrt, bei einer Vermögensminderung, das Basiskapital entsprechend zu reduzieren ist. Dieses vereinfachte Berichtigungsverfahren (ohne Ertrags- und Aufwandsbuchungen in der Ergebnisrechnung) ist aber nur bis zum vierten Jahresabschluss möglich, der auf die Eröffnungsbilanz folgt. Danach sind Berichtigungen nur noch über die Ergebnisrechnung als ordentlicher Aufwand oder Ertrag zulässig.

Dagegen ist die nachträgliche Änderung der Eröffnungsbilanz ausgeschlossen (§ 63 Abs. 2 Satz 2 GemHVO). Sie ist von der Bilanzberichtigung zu unterscheiden und stellt eine andere Ausübung eines wahrgenommenen Bilanzierungswahlrechts dar. Damit ist klargestellt, dass z. B. der Verzicht auf den Ansatz von gegebenen Investitionszuschüssen in der Eröffnungsbilanz später nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (vgl. Nr. 1.2 – Aufstellung der Eröffnungsbilanz – und Nr. 1.5.3).

Diese Berichtigungsvorschrift ist als weitere Erleichterung im Zusammenhang mit der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zu sehen. Es ist somit nur konsequent, für die Bereinigung wesentlicher Mängel in der Eröffnungsbilanz zumindest in einem vierjährigen Übergangszeitraum ein einfaches Korrekturverfahren zuzulassen.