

# Bilanz

## Inhalt

Aktiva .....	3
1. Anlagevermögen .....	3
1.1. Immaterielle Vermögensgegenstände (Kto. 01) .....	3
1.2. Sachanlagen .....	4
1.2.1. Unbebaute Grundstücke (Kto. 02) .....	4
1.2.2. Bebaute Grundstücke (Kto. 03) .....	6
1.2.3. Infrastrukturvermögen (Kto. 04) .....	8
1.2.4. Bauten auf fremden Grund und Boden (Kto. 05) .....	9
1.2.5. Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler (Kto. 06) .....	10
1.2.6. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge (Kto. 07) .....	11
1.2.7. Betriebs- und Geschäftsausstattung (Kto. 08) .....	13
1.2.8. Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau (Kto. 09) .....	14
1.3. Finanzanlagen .....	15
1.3.1. Anteile an verbundenen Unternehmen (Kto. 10) .....	15
1.3.2. Beteiligungen (Kto. 11) .....	16
1.3.3. Sondervermögen (Kto. 12) .....	17
1.3.4. Ausleihungen (Kto. 13) .....	18
1.3.5. Wertpapiere des Anlagevermögens (Kto. 14) .....	19
2. Umlaufvermögen .....	20
2.1. Vorräte (Kto. 15) .....	20
2.2. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände .....	21
2.2.1. Öffentlich-rechtliche Forderungen und Dienstleistungen (Kto. 161) .....	21
2.2.2. Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (Kto. 169) .....	22
2.2.3. Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (Kto. 171) .....	23
2.2.4. Sonstige privatrechtliche Forderungen (Kto. 179) .....	24
2.2.5. Sonstige Vermögensgegenstände (Kto. 178) .....	26
2.3. Wertpapiere des Umlaufvermögens (Kto. 14) .....	27
2.4. Liquide Mittel (Kto. 18) .....	28
3. Aktive Rechnungsabgrenzung (Kto. 19) .....	29
Passiva .....	30
1. Eigenkapital .....	30
1.1. Allgemeine Rücklage (Kto. 201) .....	30
1.2. Sonderrücklage (Kto. 202) .....	31
1.3. Ergebn isrücklage (Kto. 203) .....	32

1.4. Vorgetragener Fehlbetrag (Kto. 204).....	34
1.5. Jahresüberschuss / -Fehlbetrag (Ergebnisrechnung).....	35
1.6. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag .....	36
2. Sonderposten.....	37
2.1. für aufzulösende Zuschüsse (Kto. 231).....	37
2.2. für aufzulösende Zuweisungen (Kto. 232).....	38
2.3. für Beiträge (Kto. 233).....	39
2.4. für Gebührenaussgleich (Kto. 234) .....	40
2.5. für Treuhandvermögen (Kto. 235).....	41
2.6. für Dauergrabpflege (Kto. 236).....	42
2.7. Sonstige Sonderposten (Kto. 239) .....	43
3. Rückstellungen.....	44
3.1. Pensionsrückstellungen (Kto. 251).....	44
3.2. Altersteilzeitrückstellung (Kto. 281) .....	45
3.3. Rückstellung für später entstehende Kosten (Kto. 261).....	47
3.4. Altlastenrückstellung (Kto. 262).....	48
3.5. Steuerrückstellung (Kto. 282).....	49
3.6. Verfahrensrückstellung (Kto. 283).....	50
3.7. Finanzausgleichrückstellung (Kto. 284).....	51
3.8. Instandhaltungsrückstellung (Kto. 27) .....	52
3.9. Sonstige andere Rückstellungen (Kto. 289) .....	54
4. Verbindlichkeiten .....	55
4.1. Anleihen (Kto. 30) .....	55
4.2. Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen (Kto. 32) .....	56
4.3. Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten (Kto. 33) .....	57
4.4. Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen (Kto. 34).....	58
4.5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kto. 35).....	59
4.6. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (Kto. 36) .....	60
4.7. Sonstige Verbindlichkeiten (Kto. 37) .....	61
5. Passive Rechnungsabgrenzung (Kto. 39).....	62

## **Aktiva**

### **1. Anlagevermögen**

#### **1.1. Immaterielle Vermögensgegenstände (Kto. 01)**

##### Grundsätzliches

Das Anlagevermögen ist grundsätzlich mit Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 41 GemHVO-Doppik), vermindert um lineare Abschreibungen über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 43 GemHVO-Doppik) zu bewerten.

In den Erläuterungen des Innenministeriums zu § 48 GemHVO-Doppik werden immaterielle Wirtschaftsgüter als Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen, zu deren Erlangung bei der Gemeinde Aufwendungen entstanden und die einer Bewertung fähig sind, definiert. Die nicht fassbaren Werte zählen nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen und gehören nicht zum Umlaufvermögen. In der Praxis sind unter den immateriellen Wirtschaftsgütern körperlich nicht erfassbare Vermögensgegenstände wie z. B. Konzessionen, Lizenzen und Individualsoftware zu erfassen. Hierbei ist zu beachten, dass nur Vermögensgegenstände erfasst werden, die dauerhaft der Gemeinde dienen (§ 40 Abs. 2 GemHVO-Doppik) und entgeltlich erworben wurden (Aktivierungsverbot unentgeltlich erworbener Vermögensgegenstände z. B. selbst entwickelter Software gem. § 40 Abs. 4 GemHVO-Doppik).

Grundsätzlich ist bei der Beschaffung von Standardsoftware und Hardware getrennt zu bewerten und zu aktivieren. Wird ein Arbeitsplatzrechner inklusive vorinstallierter Software als Paket beschafft, so ist die Aktivierung und Bewertung der Betriebssoftware vereinfachend unter der Bilanzposition „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ vorzunehmen. Im Gegensatz zu anderen Bundesländern (z. B. Rheinland-Pfalz oder Hessen) sind von den Gemeinden gewährte Investitionszuweisungen in Schleswig-Holstein nicht als immaterielle Vermögensgegenstände sondern als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren (§ 40 Abs. 7 GemHVO-Doppik).

Der Ausweis der immateriellen Vermögensgegenstände ist auch Bestandteil des Anlagespiegels (AA GemHVO-Doppik, Anlage 24).

##### Eröffnungsbilanz

Vorrangig sind die tatsächlichen Anschaffungskosten (s. Grundsätzliches) anzusetzen (§ 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik). Erfahrungswerte, die den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechen, dürfen nach § 55 Abs. 2 Satz 1 GemHVO-Doppik nur zu Grunde gelegt werden, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können.

## 1.2. Sachanlagen

### 1.2.1. Unbebaute Grundstücke (Kto. 02)

#### Grundsätzliches

Grundstücke stellen im rechtlichen Sinne die durch Vermessung begrenzten Teile der Erdoberfläche dar, die im Grundbuch unter einer eigenen Nummer eingetragen sind. Bei der Rechnungslegung steht die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Vordergrund, so dass auch mehrere „bürgerlich rechtliche“ Einzelgrundstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück bilden kann. Für die Bilanzierung muss zumindest das wirtschaftliche Eigentum bei der Kommune liegen!

Zur Abgrenzung von 'unbebaut' und 'bebaut': Bebaute Grundstücke zeichnen sich durch Bauten aus. Bauten sind Gebäude und selbständige Grundstückseinrichtungen (z. B. Uferbefestigungen, Dämme, Kanalbauten, Flussregulierungen, Parkplätze, Straßen, Brücken). Bodenflächen ohne solche Bauten fallen folglich unter 'unbebaute Grundstücke'. Hierzu zählen beispielsweise Wälder, Seen, Teiche, Wiesen, Äcker, Brach- und Ödland. Daneben gibt es spezielle Vorgaben im kommunalen Kontenrahmen (z. B. Parkanlagen, Erholungsflächen).

Soweit sich auf speziellen Grundstücken (nach Kontenrahmen: z. B. Parkanlagen) Baulichkeiten befinden, die eine nicht vom Grundstück abweichende Zweckbestimmung haben und von untergeordnetem Wert sind, gelten sie weiterhin als unbebaut.

Im Wege von Erbbaupachtverhältnissen verpachtete Grundstücke sind - ob bebaut oder unbebaut - ebenfalls als „unbebaute Grundstücke“ anzusehen. Erst im Übernahmezeitpunkt (Pachtende) werden sie ggf. - sofern (noch) bebaut - zum bebauten Grundstück des Eigentümers.

Grundstücksgleiche Rechte sind nach bürgerlichem Recht: Erbbaurechte, Abbaurechte, Teileigentum, Dauerwohn- und Dauernutzungsrechte nach dem Wohnungseigentumsgesetz. In der Bilanzposition 'unbebaute Grundstücke' kommen sie im Regelfall nicht in Betracht.

Grunddienstbarkeiten, Nießbrauch oder beschränkt persönliche Dienstbarkeiten sind keine grundstücksgleichen Rechte. Soweit sie als ein Vermögensgegenstand einzuschätzen sind und zu ihrer Erlangung ein Entgelt gezahlt wurde, können sie als immaterieller Vermögensgegenstand bilanziert werden.

Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Kaufpreis und den Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Notar-, Vermessungs- und Grundbuchkosten zusammen (§ 41 Abs. 2 GemHVO-Doppik). Aufwendungen im Rahmen der Entscheidungsfindung (z. B. Kosten eines Bewertungsgutachtens) gehören nicht zwingend zum Anschaffungsvorgang und sind daher keine Nebenkosten. Nachträgliche Anschaffungskosten können sich beispielsweise aus einer abschließenden Vermessung des Grundstücks oder durch Erschließungsbeiträge ergeben.

Die Einräumung von Leitungs-, Wege- und Erbbaurechten mindern nicht den Grundstückswert, sofern diese Rechte gegen ein angemessenes Entgelt gewährt werden (sich also Leistung und Gegenleistung die Waage halten). Andernfalls müssen die Kriterien für eine dauernde Wertminderung nach § 43 Abs. 6 GemHVO-Doppik angelegt werden.

Mit einem Grundstück verbundene Reallasten nach §§ 1105 ff. BGB (z. B. Leibrenten) reduzieren ebenfalls nicht den Wert des Grundstücks. Sie sind auf der Passivseite der Bilanz zu berücksichtigen. Gleiches gilt für Altlasten, wobei die Einstufung als Altlast die zuständige Behörde trifft.

#### Eröffnungsbilanz

Vorrangig sind die tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen (§ 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik). Erfahrungswerte sind nur in den Fällen des § 55 Abs. 2 Satz 1 GemHVO-Doppik zu Grunde zu legen. Bei Grundstücken, die vor 1975 angeschafft worden sind, können statt der Preisverhältnisse des Anschaffungszeitpunktes die Preisverhältnisse des Jahres 1975 angelegt werden (vgl. § 55 Abs. 2 letzter Satz GemHVO-Doppik). Im bisherigen Rechnungswesen ermittelte Werte (z. B. bei kostenrechnenden Einrichtungen) können gem. § 55 Abs. 5 GemHVO-Doppik übernommen werden.

Als Erfahrungswerte können aktuelle Bodenrichtwerte bzw. Bodenrichtwerte umliegender, gleichartig genutzter Grundstücke (immer der niedrigste), die entsprechend auf den Anschaffungszeitpunkt rückindiziert werden, herangezogen werden. Auch vorhandene (rückindizierte) Kaufpreiswerte vergleichbarer Grundstücke können als Erfahrungswerte dienen (Beispiel: die Kommune hat in etwa zur gleichen Zeit gleichwertige Grundstücke angekauft und verfügt diesbezüglich über Unterlagen).

Bodenwerte, die nicht auf tatsächlichen Anschaffungskosten beruhen, sollten unter Berücksichtigung der jeweiligen örtlichen Gegebenheiten gebildet werden.

## 1.2.2. Bebaute Grundstücke (Kto. 03)

### Grundsätzliches

Zur Bilanzposition 1.2.2 – „bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte“ gehören

1. der eigene bebaute Grund und Boden einschließlich grundstücksgleicher Rechte, sofern dieser nicht dem Infrastrukturvermögen (Kto. 04) zugeordnet wird, und
  2. die sich darauf befindlichen Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen (Gebäude).
- Grundstücke und Gebäude sind gesondert zu bewerten und getrennt voneinander auf den jeweiligen Bilanzkonten zu verbuchen (vgl. hierzu VV-Kontenrahmen).

Zu 1. „bebauter Grund und Boden und grundstücksgleiche Rechte“:

Der Grundstücksbegriff lässt sich aus § 70 Bewertungsgesetz ableiten. Der bewertungsrechtliche Grundstücksbegriff umfasst anders als im bürgerlichen Recht nicht nur einen räumlich abgegrenzten Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuches verzeichnet ist, sondern stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab. Daher können mehrere „bürgerlich-rechtliche Einzelgrundstücke“ bzw. Flurstücke, aber auch nur Teile eines solchen, ein Grundstück im bewertungsrechtlichen Sinn bilden. Voraussetzung für die Bilanzierung ist, dass zumindest das wirtschaftliche Eigentum bei der Kommune liegt.

Als grundstücksgleiche Rechte können dingliche Rechte definiert werden, die wie Grundstücke behandelt werden können und im Regelfall ein eigenes Grundbuchblatt bilden und belastet werden können. Beispiele sind insbesondere Erbbaurechte, Abbaurechte sowie Wohnungs- und Teileigentumsrechte.

Hinsichtlich der Abgrenzung zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken wird auf die Ausführungen zur Bilanzposition 1.2.1 – „unbebaute Grundstücke“ verwiesen.

Gemäß § 41 Abs. 1+2 GemHVO-Doppik erfolgt der Wertansatz in der Bilanz mit den Anschaffungskosten. Hierzu zählen insbesondere der Kaufpreis sowie die Erwerbsnebenkosten (Notar- und Gerichtskosten, Grunderwerbsteuer und Vermessungskosten) und auch nachträgliche Anschaffungskosten. Weitergehende Ausführungen hierzu sind ebenfalls der Bilanzposition 1.2.1 zu entnehmen.

Zu 2. „Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen“:

Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen (im Folgenden vereinfacht Gebäude genannt) sind dadurch gekennzeichnet, dass sie

- fest mit dem Grundstück verbunden sind,
- von einiger Beständigkeit und Standfestigkeit sind sowie
- vor Witterungseinflüssen schützen und Menschen Unterkunft bieten (BFH v. 18.3.1987, BStBl. II, 551).

Gebäude sind gemäß § 41 Abs. 1 GemHVO-Doppik ebenfalls mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik zu bewerten. Hinsichtlich der Definition von Anschaffungs- und Herstellungskosten wird auf § 41 Abs. 2+3 GemHVO-Doppik verwiesen. Gleiches gilt für nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, beispielsweise für Um- oder Anbauten bzw. Erweiterungen. Die Höhe und Dauer der Abschreibungen sind in der Verwaltungsvorschrift über Abschreibungen von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (VV-Abschreibungen) geregelt. Zu den Gebäuden zählen auch die unselbständigen Bestandteile eines Gebäudes, fest verbundene Ein- und Umbauten, wie z. B. Aufzüge, Beleuchtung oder Zentralheizung, die als Teil des Gebäudes aktiviert werden. Bewegliche Einrichtungen werden in der Kontengruppe 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung ausgewiesen.

Als selbständige Grundstückseinrichtungen bzw. Betriebseinrichtungen werden die der inneren Erschließung oder Nutzung von mit Gebäuden bebauten Grundstücken dienenden Einrichtungen bezeichnet (z. B. Überwege, Parkplätze, Hofbefestigungen, Außenanlagen, Schuppen, Unterstände oder Umzäunungen). Sie werden beim Gebäude ausgewiesen und mit diesem abgeschrieben. Bei entsprechender Bedeutung erscheint ein gesonderter Ausweis [als eigenständiger Vermögensgegenstand innerhalb der Bilanzposition] sinnvoll (vgl. Adler/Düring/Schmaltz, „Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen“, 6. Auflage, Tz. 43 zu § 266 HGB).

## Unterkonten

- 031 Grundstücke mit Wohnbauten
- 032 Grundstücke mit Kindertageseinrichtungen und Jugendeinrichtungen
- 033 Grundstücke mit Schulen
- 034 Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden

## Eröffnungsbilanz

Gemäß § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik sind in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich die Anschaffungs- und Herstellungskosten vermindert um die bis zum Bilanzstichtag aufgelaufenen Abschreibungen gemäß § 43 GemHVO-Doppik anzusetzen. Grundstücke werden grundsätzlich nicht abgeschrieben, da deren Nutzung in der Regel zeitlich nicht begrenzt ist. Abweichungen hiervon können ggf. bei grundstücksgleichen Rechten vorliegen. Sofern die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, ist es gemäß § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik zulässig, den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte (Rückindizierung) vermindert um die aufgelaufenen Abschreibungen anzusetzen. Die Rückindizierung ist auf der Basis von amtlichen Statistiken vorzunehmen.

Bei Grundstücken, die vor dem Jahr 1975 angeschafft worden sind, können darüber hinaus statt der Preisverhältnisse des Anschaffungszeitpunktes die Preisverhältnisse des Jahres 1975 zugrunde gelegt werden.

Als Erfahrungswerte für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte können aktuelle Bodenrichtwerte bzw. Bodenrichtwerte umliegender, gleichartig genutzter Grundstücke herangezogen werden. Hierbei ist eine Rückindizierung anhand einschlägiger statistischer Preisindizes auf den Anschaffungszeitpunkt bzw. auf das Jahr 1975 vorzunehmen. Auch vorhandene (rückindizierte) Kaufpreiswerte vergleichbarer Grundstücke können dabei als Erfahrungswerte dienen. Bodenwerte, die nicht auf tatsächlichen Anschaffungskosten beruhen, sollten unter Berücksichtigung der jeweiligen örtlichen Gegebenheiten gebildet werden. Für Grundstückswerte wird auf die Veröffentlichung der amtlichen Statistik unter [www.statistik-nord.de](http://www.statistik-nord.de) (Statistik - Wirtschaft und Finanzen - Preise, Preisindizes - Kaufwerte für Bauland in Schleswig-Holstein) hingewiesen.

Folgende Verfahren können Grundlage für Erfahrungswerte von Gebäuden sein:

An- bzw. Verkauf oder Herstellung vergleichbarer Objekte

Gutachterbewertung auf Grundlage von § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik (kein Ertragswertverfahren, vgl. Handreichung des LRH zu Eröffnungsbilanzen Tz. 5.2.14)

Sachwertverfahren auf Basis der Normalherstellungskosten

Allgemein anerkannt und in der Praxis häufig verwendet ist das Sachwertverfahren auf Basis der Normalherstellungskosten (NHK 2000, 2005 bzw. 2010). Nach dem Gebäude-Sachwertverfahren (Wertermittlungsrichtlinien des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen) auf der Grundlage der NHK sind Gebäude zuzüglich eines individuellen Zuschlags je nach Gebäudeart für Baunebenkosten sowie ggf. unter Berücksichtigung eines Abzuges für Baumängel zu bewerten. Der auf diese Weise ermittelte Wert ist auf den Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt zurück zu indizieren, längstens jedoch bis auf das Jahr 1946 (vgl. Nielsen/Dieckmann/Ziertmann/Schmaal, Kommentar Gemeindehaushaltsrecht Schleswig-Holstein, § 55, Stand Januar 2013). Anschließend sind die aufgelaufenen planmäßigen Abschreibungen zu berücksichtigen.

Sofern Bauschäden vorhanden sind, die erst nach Fertigstellung des Gebäudes eingetreten sind, ist ggf. eine zusätzliche außerplanmäßige Abschreibung zu berücksichtigen. Diesbezüglich wird auf Tz. 5.2.11 der Handreichung des LRH zu den Eröffnungsbilanzen kommunaler Körperschaften verwiesen.

Neben den vg. Verfahren ist es gemäß § 55 Abs. 5 GemHVO-Doppik ebenfalls zulässig, die im bisherigen Rechnungswesen der Kommune ermittelten Werte (z. B. für kostenrechnende Einrichtungen) als Bilanzwerte zu übernehmen. Diese sind jedoch auf ihre sachliche Richtigkeit zu prüfen.

### 1.2.3. Infrastrukturvermögen (Kto. 04)

#### Grundsätzliches

Zum Infrastrukturvermögen im engeren Sinne zählen alle öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur dienen. Es umfasst somit neben dem jeweiligen Grund und Boden die darauf befindlichen Bauten wie Kanalisation, Straßenaufbauten mit ihren Verkehrsleitanlagen, Ver- und Entsorgungseinrichtungen wie Kläranlagen, Leitungen etc. In Abgrenzung hierzu sind die übrigen öffentlichen Einrichtungen wie Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen, Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) i. d. R dem Bilanzbereich bebaute Grundstücke zuzuordnen (vgl. Erläuterungen zu § 48 GemHVO-Doppik). Hierzu zählen auch etwaige Parkplätze, die diesen Liegenschaften zuzuordnen sind und somit zu den jeweiligen Außenanlagen gehören.

Grundsätzlich ist das gesamte Infrastrukturvermögen gem. § 41 GemHVO-Doppik zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gem. § 43 GemHVO-Doppik, zu bewerten. Sofern im Zuge der Eröffnungsbilanzerstellung keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Infrastrukturvermögen, das vor dem Eröffnungsbilanztermin hergestellt oder erworben wurde, ermittelbar sind, darf eine Ersatzbewertung vorgenommen werden, die bei den einzelnen Unterkonten unter dem Punkt Eröffnungsbilanz dargestellt wird. Weiterhin ist eine Bilanzierung nur zulässig, wenn die Kommune wirtschaftlicher Eigentümer ist. Dieses ist immer dann der Fall, wenn sie auch Straßenbaulastträger ist (vgl. § 11 StrWG).

Eine Unterteilung der Straßen in einzelne Abschnitte macht Sinn vor dem Hintergrund von Teil- bzw. Ersatzinvestitionen im Rahmen einzelner Bauabschnitte, auch für zukünftig geplante Maßnahmen. Innergemeindlich ist eine Unterteilung zwischen Kreuzungspunkten ratsam.

#### Unterkonten

- 041 Grund- und Boden des Infrastrukturvermögens
- 042 Brücken und Tunnel
- 043 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen
- 044 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen
- 045 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen
- 046 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

#### Eröffnungsbilanz

Falls im bisherigen Rechnungswesen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt wurden, so können diese gem. § 55 Abs. 5 GemHVO-Doppik übernommen werden.

Sofern Ersatzbewertungen vorgenommen werden, weil die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellkosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, sind diese gem. § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik zurückzuindizieren. Ebenso ist eine Nutzungsdauerverlängerung durch zwischenzeitlich erfolgte bauliche Maßnahmen entsprechend zu berücksichtigen, vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO-Doppik. Nutzungsdauerverlängerungen sind jedoch nur zulässig sofern die baulichen Maßnahmen zu einer Erweiterung bzw. zu einer Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus führen. D. h. die baulichen Maßnahmen müssen über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen. Diese Nutzungsdauerverlängerung darf maximal 50% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer betragen (vgl. § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik).



## 1.2.4. Bauten auf fremden Grund und Boden (Kto. 05)

### Grundsätzliches

Die Bilanzierung von Bauten auf fremden Grund und Boden setzt unterschiedliche wirtschaftliche Eigentümer der Bauten und des Grund und Bodens voraus. Zivilrechtlich ist der Grundstückseigentümer auch Eigentümer der Bauten (§ 94 BGB).

Zu prüfen ist daher, wem das wirtschaftliche Eigentum der Bauten zuzuordnen ist:

Nach § 37 Abs. 1 GemHVO-Doppik hat die Gemeinde ihre Vermögenswerte und Schulden genau zu verzeichnen und dabei deren Wert anzugeben. Im Regelfall hat die Gemeinde mit der Anschaffung oder Herstellung des einzelnen Vermögensgegenstandes das zivilrechtliche Eigentum (z. B. Eigentumsverhältnisse lt. Fahrzeugschein, notarielle Übertragung von Grundstücken oder / und Vermögensgegenständen) inne. Entscheidend für die Bilanzierung ist jedoch das wirtschaftliche Eigentum. Dies besteht, wenn

- die tatsächliche Sachherrschaft (Nutzung) über den Vermögensgegenstand ausübt wird,
- die Gefahren und Risiken getragen werden sowie
- der zivilrechtliche Eigentümer von der dauerhaften Nutzung ausgeschlossen werden kann.

Der Bilanzierung muss daher eine genaue Analyse der Vertragsgestaltung vorausgehen.

Sämtliche Anschaffungs- und Herstellungskosten des wirtschaftlichen Eigentümers sind unter dieser Bilanzposition zu erfassen, auch wenn es sich um ein „Nutzungsrecht“ handelt.

Die Abschreibungen erfolgen nach den Vorgaben der VV Abschreibungen für Bauten.

### Eröffnungsbilanz

Für die Bilanzierung dem Grunde nach ist festzustellen, ob für diese Bauten das wirtschaftliche Eigentum tatsächlich bei der Kommune liegt. Aus Sicht der Kommune bestehende fremde Bauten von „Dritten“ auf den eigenen Grundstücken werden nicht erfasst, sofern das wirtschaftliche Eigentum den „Dritten“ zuzuordnen ist.

Im Zuge der erstmaligen bilanziellen Erfassung sind die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Bilanzierung der Höhe nach zu ermitteln. Der seit Errichtung bis zur Bilanzierung festzustellende Ressourcenverbrauch richtet sich nach der VV Abschreibungen und mindert die Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Von dieser Praxis darf nur unter bestimmten Voraussetzungen (vgl. § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik) abgewichen werden.

Hinweis:

Bauten auf Erbbaugrundstücken sind nicht unter der Position 1.2.4 sondern unter 1.2.2 „bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte“ zu bilanzieren.

### **1.2.5. Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler (Kto. 06)**

#### Grundsätzliches

Zu den Kunstgegenständen gehören Gegenstände (Gemälde, Skulpturen usw.), die als Kunstwerke anerkannt sind.

Bei Kunstgegenständen handelt es sich um Sachanlagen, die nicht an einen bestimmten praktischen Nutzen oder Zweck gebunden sind. I.d.R. sind Kunstgegenstände im kommunalen Besitz für die Ausstattung von Galerien, Museen oder für die Gestaltung öffentlicher Gebäude, Straßen, Wege oder Plätze vorgesehen. Auch Archivarien im gemeindlichen Archiv können unter die Kunstgegenstände fallen.

Kulturdenkmäler sind Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören und Bodendenkmäler (z. B. Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe, Säulen)

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.

Bei Kunstgegenständen ist in sogenannte „Gebrauchskunst“ von geringer Bedeutung und bedeutsame „kulturhistorische Kunst“ zu unterscheiden.

Gegenstände der Gebrauchskunst unterliegen einer planmäßigen Abschreibung aufgrund des stattfindenden Wertverlusts aufgrund von Abnutzung bzw. Änderung des Zeitgeschmacks.

Die sogenannte kulturhistorische Kunst erfährt auf Dauer keinen Wertverlust, sofern keine Abnutzung durch „Gebrauchsverschleiß“ (z. B. Aussetzen der Witterung o.ä.) stattfindet. Zu letzterer gehören z. B. Werke anerkannter Künstler. Daher unterliegen die Gegenstände der kulturhistorischen Kunst keiner planmäßigen Abschreibung.

Unter Gebrauchskunst sind Kunstgegenstände von geringerer Bedeutung zu erfassen, die sich in einem geringeren Wert widerspiegelt. Als Wertgrenze empfiehlt sich, die Regelungen der Finanzverwaltung zu übernehmen, die davon ausgeht, dass ab einem Kaufpreis von über 5.112 EUR von einem bedeutenden, anerkannten Werk zu sprechen ist. Als Abschreibungsdauer für sog. Gebrauchskunst sieht die VV-Abschreibungen des Landes SH 5 Jahre vor.

#### Eröffnungsbilanz

Grundsätzlich sind die Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilanzieren. Je nach Art der Kunstgegenstände sind Abschreibungen zu berücksichtigen.

Falls die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht zuverlässig bekannt sind oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand zu ermitteln wären, sind Bewertungsalternativen (§ 55 Abs. 2) heranzuziehen.

z. B. Erfahrungswerte aus dem An- und Verkauf oder von Katalogpreisen vergleichbarer Gegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Gegenstandes und einer evtl. erforderlichen Rückindizierung. Eine Bewertung auf der Grundlage eines Versicherungswertes ist ebenfalls möglich. Bei besonderen Gegenständen wäre ggfs. auch die Erstellung eines Wertgutachtens angebracht. Eine derartige Bewertung kommt nur in Betracht, sofern die Gegenstände sich im Eigentum bzw. im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befinden.

## 1.2.6. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge (Kto. 07)

### Grundsätzliches

Unter der Bilanzposition „Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge“ sind die technischen Gegenstände der Gemeinde anzusetzen, die der gemeindlichen Leistungserstellung bzw. der Aufgabenerfüllung dienen.

Sie müssen selbständig bewertbar und dürfen nicht fest mit einem Gebäude verbunden sein (keine unselbstständigen Gebäudebestandteile). Eine weitere Untergliederung der Kontenklasse 7 nach Maschinen, technischen Anlagen und Fahrzeugen ist nicht vorgeschrieben.

Unter dieser Bilanzposition sind bezeichnungsgemäß sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen sowie alle Fahrzeuge der Gemeinde anzusetzen.

Ausweislich der Zuordnungsvorschriften zur VV-Kontenrahmen fallen folgende Gegenstände unter Kontenklasse 7:

"Kraftwagen, Anhänger, Sattelanhänger, Schiffe, Schienenfahrzeuge, Luftfahrzeuge, Krafträder, Fahrräder u. ä., Maschinen für die Erzeugung und Nutzung von mechanischer Energie ohne Motoren für Ackerschlepper und für Luft- und Straßenfahrzeuge, Sonstige Maschinen, Maschinen für die Land- und Forstwirtschaft, Werkzeugmaschinen und Teile dafür, Geräte der Elektrizitätserzeugung und Verteilung, Rundfunk-, Fernseh- und Nachrichtentechnik, Medizin, Mess-, Steuerungs- und Regelungstechnik, Optik"

Es ist bei der Erfassung zu prüfen, ob das für bestimmte gemeindliche Aufgaben vorhandene technische Gerät in einem sehr engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem bestimmten Fahrzeug steht, so dass ggf. eine sogenannte Sachgesamtheit zu bilden und als Gesamtvermögensgegenstand zu erfassen wäre.

Eine weitere Aufstellung der unter Kontenklasse 7 zu erfassenden Gegenstandsarten ist in der VV-Abschreibung, Kontenklasse 7, enthalten. Die genaue Zuordnung sowie die Nutzungsdauer sind dieser Regelung zu entnehmen. Sofern einzelne Vermögensgegenstände nicht direkt aufgrund ihrer Bezeichnung zugeordnet werden können, ist eine inhaltlich und sachlich begründete Auswahl einer vorhandenen Position vorzunehmen.

Die Abgrenzung zu den Vermögensgegenständen der Betriebs- und Geschäftsausstattung ist zu beachten.

Maschinen, technische Anlagen und Fahrzeuge sind mit ihren AHK unter Berücksichtigung bereits angefallener Abschreibungen zu bewerten. Die Vereinfachungsregeln in §37 und § 38 GemHVO-Doppik dürfen grundsätzlich angewendet werden.

Sofern sie selbständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, gelten folgende Erfassungsvorgaben (Wert jeweils ohne Umsatzsteuer):

Wert (ohne Umsatzsteuer)	Erfassung
bis 150 €	Unmittelbare Buchung als Aufwand (§ 41 Abs. 5 GemHVO-Doppik)
ab 150 € bis 410 €	Bei Unternehmen und Einrichtungen, die der Körperschaftssteuerpflicht unterliegen, können in Anwendung der steuerrechtlichen Bestimmungen Vermögensgegenstände bis zur Wertgrenze von 410 € sofort abgeschrieben werden (§ 43 Abs. 10 GemHVO-Doppik).
ab 150 € (410 €) bis 1000 €	Erfassung der Vermögensgegenstände in einem Sammelposten (§ 43 Abs. 3 GemHVO-Doppik)
ab 1000 €	Einzelerfassung der Vermögensgegenstände unter Kontenklasse 07

Solche Vermögensgegenstände, die nicht selbständig nutzbar, aber selbständig bewertbar sind, müssen unabhängig von ihrem Wert einzeln erfasst werden.

Hinsichtlich der angesprochenen Besonderheiten wird auf die im Weiteren aufgeführten FAQ verwiesen. Diese behandeln zum Teil abweichende Bilanzpositionen, finden inhaltlich aber auch für die Kontenklasse 7 Anwendung.

#### Unterkonten

0791 Sammelposten für Vermögensgegenstände über 150 € bis 1.000 € ohne Umsatzsteuer

#### Eröffnungsbilanz

Vor Erstellung der Eröffnungsbilanz sind auch die Maschinen, technischen Anlagen und Fahrzeuge im Rahmen einer körperlichen Inventur zu ermitteln.

Die Bewertung hat grundsätzlich nach den tatsächlichen AHK unter Berücksichtigung der bereits angefallenen Abschreibungen zu erfolgen. Bei beweglichen Vermögensgegenständen kann stattdessen eine pauschale Abschreibung von 50 % vorgenommen und der Restwert über 5 Jahre abgeschrieben werden.

Sofern die tatsächlichen AHK nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, ist eine Ersatzbewertung nach § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik zulässig.

Darüber hinaus ist auch bei Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz die Anwendung der Vereinfachungsregeln nach §§ 37, 38 GemHVO-Doppik zugelassen (Festbewertung, Gruppenbewertung etc.).

## **1.2.7. Betriebs- und Geschäftsausstattung (Kto. 08)**

### Grundsätzliches

Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung gehören Vermögensgegenstände, die nicht unmittelbar in den Leistungserstellungsprozess eingesetzt sind, aber dem langfristigen Betrieb der Verwaltung dienen.

Unter Betriebs- und Geschäftsausstattungen sind somit alle selbstständig nutzbaren Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, einschließlich der Werkzeuge zu fassen. Hierunter sind nach VV-Kontenrahmen somit u.a. auszuweisen:

Lastenaufzüge, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Schauvitriolen, Tresoranlagen u. ä. Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, Büromaschinen, EDV-Einrichtungen, Werkzeuge der kommunalen Grünpflege, Spielsachen in Kindertagesstätten, Geschirr in Altentagesstätten usw. Zucht- und Milchvieh, Zugtiere usw. Obst- und Rebanlagen sowie sonstige Baumbestände und Sträucher, die wiederholt Erzeugnisse liefern sowie von institutionellen Einheiten kontrolliert, verwaltet und bewirtschaftet werden.

Hinsichtlich der selbstständigen Nutzbarkeit wird insbesondere auf die Ausführungen in FAQ 1.25 verwiesen.

Unter die Rubrik der „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ fallen auch geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG). Hierbei handelt es sich um Vermögensgegenstände, die selbstständig nutzbar sind und deren Nettowert bis Ende 2007 mehr als 60 € und weniger als 410 € betragen. Ab dem 01.01.2008 wird als GWG jeder Vermögensgegenstand bezeichnet, der beweglich, selbstständig nutzbar ist und bei dem die Anschaffungs- und Herstellungskosten den Betrag von 150 € nicht übersteigen. Es wird darauf hingewiesen, dass für Unternehmungen und Einrichtungen, die der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, andere steuerrechtlich zulässige Wertgrenzen (410 €) angewandt werden können (43 Abs. 10 GemHVO-Doppik).

Auf Inventurvereinfachungen nach §§ 37 und 38 GemHVO-Doppik wird hingewiesen.

### Eröffnungsbilanz

Nach § 38 Abs. 6 GemHVO-Doppik kann auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die vor dem 01.01.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 410 € nicht übersteigen, verzichtet werden.

Auf die Regelungen nach § 55 GemHVO-Doppik wird hingewiesen.

## 1.2.8. Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau (Kto. 09)

### Grundsätzliches

Die Bilanzposition 1.2.8. umfasst zwei Sachverhalte. Bei geleisteten Anzahlungen auf Sachanlagen handelt es sich um Vorleistungen der Kommune auf im Übrigen noch schwebende Geschäfte. Da dem Mittelabfluss Ansprüche auf Lieferung / Herstellung von einem oder mehreren Vermögensgegenständen gegenübersteht, ist die Aktivierung im Anlagevermögen wirtschaftlich begründet. Voraussetzung für eine Aktivierung ist somit, dass tatsächlich Anzahlungen bis zum Bilanzstichtag geleistet wurden. Eine vertragliche Zusage eine Anzahlung leisten zu wollen ist mithin nicht bilanzierungsfähig. Auch langfristige Mietvorauszahlungen und die ihnen gleichzusetzenden verlorenen Baukostenzuschüsse gehören nicht zu den Anzahlungen (vgl. Dusemond/Heusinger/Knop HdR § 266 HGB Rz 36). Bei Anlagen im Bau sind die Ausgaben zu aktivieren, die für bis zum 31.12. noch nicht fertiggestellte Investitionen in Sachanlagen angefallen sind. Hierbei sind neben den Fremdauch Eigenleistungen zu berücksichtigen.

Die Zusammenfassung von Anzahlungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Anlagen im Bau in einer Doppelposition ist zweckmäßig, da nicht immer eindeutig zu erkennen ist, ob eine Lieferung bereits vollzogen wurde, also in den wirtschaftlichen Verfügungsbereich der Kommune übergegangen und somit auch von ihr zu bilanzieren ist.

Bewegungen im Anlagespiegel beschränken sich in der Regel auf Zugänge und Umbuchungen nach Abschluss der Investitionsmaßnahme. Abschreibungen sind in dieser Position nur außerplanmäßig und in Ausnahmefällen anzutreffen, z. B. wenn eine Gegenleistung nicht mehr erwartet werden kann. Außerplanmäßige Abschreibungen sind auch vorzunehmen, wenn sich herausstellt, dass die aktivierten Beträge für Anlagen im Bau überhöht oder nicht aktivierbar waren (§ 253 Abs. 3 HGB n. F.). Abgänge sind beispielsweise bei einem Verzicht auf Rückforderung denkbar.

Bezüglich der Zugänge sind zwei Methoden denkbar: Bei der Nettomethode werden als Zugang nur Beträge für Investitionen gezeigt, die am Jahresende noch nicht abgeschlossen sind. Die Beträge, die für Investitionen aufgewandt wurden, die während des Haushaltsjahres beendet werden konnten, werden sofort bei der betroffenen endgültigen Bilanzposition als Zugang gezeigt. Die Bruttomethode weist alle Beträge aus, die für Anzahlungen und Anlagen im Bau während des Haushaltsjahres geleistet worden sind, ohne zu beachten, ob die Investitionen während des Geschäftsjahres vollendet werden konnten oder nicht. Da die letztgenannte Methode die im Anlagespiegel aufgezeigten Bewegungen unnötig aufbläht, ist die Nettomethode vorzuziehen.

Wenn eine Investition abgeschlossen wurde, und die Anzahlungen bzw. Anlagen im Bau einer endgültigen Anlageposition zugeordnet werden können, werden diese umgebucht. Erst ab diesem Zeitpunkt unterliegt der Vermögensgegenstand den Abschreibungen nach jeweiliger Nutzungsdauer.

Es sind nur die tatsächlich gezahlten Beträge anzusetzen.

## 1.3. Finanzanlagen

### 1.3.1. Anteile an verbundenen Unternehmen (Kto. 10)

#### Grundsätzliches

Anteile an verbundenen Unternehmen sind - in Abgrenzung zu Beteiligungen - Finanzanlagen der Gemeinde, wenn diese einen beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen ausübt. In den Erläuterungen zur GemHVO-Doppik des Innenministeriums nach dem 01. Januar 2013 werden verbundene Unternehmen mit Bezug auf § 48 GemHVO-Doppik als rechtlich selbständige Unternehmen definiert, wenn die Gemeinde mit Mehrheit (> 50%) an diesen beteiligt ist. Finanzanlagen mit einer Beteiligungsquote von 100% sind in Verbindung mit dem beherrschenden Einfluss der Gemeinde regelmäßig verbundene Unternehmen. Auch von den Gemeinden getragene Kommunalunternehmen nach § 106 a der GO gehören zu den verbundenen Unternehmen. Gemeinsame Kommunalunternehmen nach § 19 b des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit sind den verbundenen Unternehmen zuzuordnen, wenn der Gemeinde die Mehrheit des Stammkapitals zusteht.

Die Abgrenzung verbundener Unternehmen kann zusätzlich aus den Konsolidierungsvorschriften des Gesamtabschlusses (§ 53 GemHVO-Doppik) und in analoger Anwendung des § 271 Abs. 2 HGB abgeleitet werden. Wenn Unternehmen über eine Vollkonsolidierung nach §§ 300 - 309 HGB (Definition verbundene Unternehmen u.a.) in den Gesamtabschluss einbezogen werden, liegen verbundene Unternehmen vor und müssen auch im Einzelabschluss ausgewiesen werden (siehe auch Erläuterungen zur GemHVO-Doppik mit Bezug auf § 53 GemHVO-Doppik). Auch Unternehmen die nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, sind ebenfalls in der Einzelbilanz als verbundene Unternehmen auszuweisen.

Erste Ansätze für einen beherrschenden Einfluss über ein verbundenes Unternehmen können nach § 290 HGB sein:

Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter

Bestellung / Abberufung der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane

Bestimmung der Geschäfts- und Finanzpolitik aufgrund eines Beherrschungsvertrages oder einer Satzung oder

wenn das Mutterunternehmen die Mehrheit der Chancen und Risiken eines Tochterunternehmens zur Erreichung eines eng begrenzten und definierten Zieles des Mutterunternehmens trägt.

Beispiele für Anteile an verbundenen Unternehmen sind in der Regel die vollständigen Geschäftsanteile einer Stadt an den Stadtwerken, das Stammkapital eines Landkreises an einer Kreisklinik aber auch Beteiligungen an einer Stadtwerke AG von über 50%.

Die Anteile an verbundenen Unternehmen sind als Bestandteil der Vermögensgegenstände nach § 41 Abs. 1 GemHVO mit den Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik zu bewerten.

D.h. wie bei allen anderen Vermögensgegenständen sind auch bei Finanzanlagen außerplanmäßige Abschreibungen bei einer dauernden Wertminderung vorzunehmen (§ 43 Abs. 6 GemHVO). Dauerhafte Wertminderungen können unterstellt werden, wenn z. B. der Grund der Wertminderung im Finanzplanungszeitraum nicht abgestellt werden kann.

#### Eröffnungsbilanz

Aus Vereinfachungsgründen sieht § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik als Wahlrecht auch die Eigenkapitalspiegelmethode vor, wenn keine Anschaffungswerte vorliegen. Diese Werte werden in den folgenden Haushaltsjahren als Basiswerte übernommen (§ 55 Abs. 4 GemHVO-Doppik, s. Grundsätzliches).

Nach der Eigenkapitalmethode wird in Anlehnung an die kaufmännische Equity-Methode das auf die Gemeinde entfallende Eigenkapital der Beteiligung bei der beteiligten Gemeinde als Finanzanlage bilanziert. Der Vermögenswert setzt sich zusammen aus dem gezeichneten Kapital plus / minus Gewinn- oder Verlustvortrag multipliziert mit dem Beteiligungsanteil.

### 1.3.2. Beteiligungen (Kto. 11)

#### Grundsätzliches

Eine Gemeinde darf sich unter den Voraussetzungen des § 102 Abs. 1 GO an der Gründung von Gesellschaften beteiligen oder sich an bestehenden Gesellschaften beteiligen. Sie darf sich auch an gemeinsamen Kommunalunternehmen nach § 19 b des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit (GkZ) sowie an Zweckverbänden nach § 15 Abs. 3 GkZ und an Zweckverbänden, die die Regelung nach § 15 Abs. 3 GkZ aufgrund § 15 Abs. 4 GkZ anwenden, beteiligen.

Den Zuordnungsvorschriften zum Kontenrahmen für die Haushalte der Gemeinden ist zu entnehmen, dass Beteiligungen Anteile an Unternehmen sind, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Unternehmen herzustellen. Für die weitere Abgrenzung - insbesondere gegenüber der Bilanzposition 'Anteile an verbundenen Unternehmen' - können ergänzend auch die handelsrechtlichen Erwägungen herangezogen werden.

Beteiligungen sind Anteile an Unternehmen und Einrichtungen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Unternehmen oder Einrichtungen aufzubauen oder zu halten. Es darf sich hierbei nicht um verbundene Unternehmen (vgl. Definition in § 15 Aktiengesetz handeln (in diesem Fall: Bilanzpositionen Aktiva 1.3.1). In Anlehnung an § 271 Abs. 1 HGB muss für das Vorliegen einer Beteiligung der Zweck verfolgt werden, dem eigenen gemeindlichen Interesse im Rahmen der öffentlichen Aufgabenwahrnehmung durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Maßgeblich ist der Bindungswille. Ein dauerhafter Bindungswille wird - widerlegbar - vermutet, wenn die Anteile der Gemeinde an einer Kapitalgesellschaft insgesamt 20 % überschreiten (vgl. § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB). Als Beteiligungen gelten sämtliche Arten der Beteiligung an Unternehmen und Einrichtungen (privatrechtliche Gesellschaften, Zweckverbände nach § 15 Abs. 3 des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit (GkZ), Zweckverbände, die die Regelungen des § 15 Abs. 3 GkZ aufgrund § 15 Abs. 4 GkZ entsprechend anwenden, Kommunalunternehmen nach § 19 b GkZ). Es ist unerheblich, ob die Beteiligungen in Wertpapieren verbrieft sind (bspw. Aktien) oder nicht (z. B. Anteile an einer GmbH) (vgl. § 271 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Liegt eine Beteiligung nach vorstehenden Vorgaben - fehlender Bindungswille - nicht vor, sind Aktien als Wertpapiere unter den Bilanzpositionen „Wertpapiere des Anlagevermögens“ (bei dauerhaftem Verbleib) bzw. „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ und GmbH-Anteile als „sonstige Ausleihungen“ auszuweisen.

Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer dauernden Wertminderung vorzunehmen (vgl. § 43 Abs. 6 Satz 1 GemHVO-Doppik). Kurzfristige Eigenkapitalschwankungen (z. B. durch noch nicht ausgeglichene Verluste) führen nicht sogleich zu einer Wertanpassung. Sie können jedoch gem. § 43 Abs. 6 Satz 2 GemHVO-Doppik vorgenommen werden.

Eine dauernde Wertminderung tritt ein, wenn innerhalb des Finanzplanungszeitraums der Grund der Wertminderung nicht abgestellt wird.

#### Eröffnungsbilanz

In der Eröffnungsbilanz sind die Beteiligungen mit den Anschaffungskosten ggf. vermindert um die Abschreibungen nach § 43 Abs. 6 GemHVO-Doppik anzusetzen (vgl. § 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik). Aus Vereinfachungsgründen kann gem. § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik auch das anteilige Eigenkapital angesetzt werden (zur Berechnung siehe Bilanzposition Aktiva 1.3.1). Diese Werte gelten in folgenden Haushaltsjahren als Anschaffungskosten (vgl. § 55 Abs. 4 GemHVO-Doppik).



### 1.3.3. Sondervermögen (Kto. 12)

#### Grundsätzliches

In Abgrenzung zu Beteiligungen (Pos. 1.3.2) und Anteilen an verbundenen Unternehmen (Pos. 1.3.1) gehören zum Sondervermögen gemäß § 96 und § 97 GO die nichtrechtsfähigen örtlichen Stiftungen sowie wirtschaftliche Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Eigenbetriebe, vgl. hierzu auch § 106 GO) und öffentliche Einrichtungen, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen als Sonderrechnung zu führen sind.

Unter Berücksichtigung des für die Bilanzaktiva geltenden Niederstwertprinzips ergibt sich hieraus, dass zukünftig grundsätzlich kein höherer Wertansatz als die AHK für das Sondervermögen zulässig ist. Eine Ausnahme stellt die Erhöhung der Beteiligung durch eine entsprechende zusätzliche Geld- oder Sacheinlage dar, die als nachträgliche AHK zu berücksichtigen wäre.

Nicht ausgeschüttete Gewinne bzw. Überschüsse des Sondervermögens führen folglich nicht zu einer Werterhöhung in der Bilanz der Kommune über die ursprünglichen AHK hinaus, auch wenn sich das Eigenkapital des Sondervermögens hierdurch erhöht. In diesem Fall liegt eine stille Reserve vor, die ggf. im Anhang zur Bilanz erläutert werden sollte.

Anders sieht es bei Verlusten bzw. Defiziten aus. Sollte sich das Eigenkapital des Sondervermögens durch nicht ausgeglichene Verluste bzw. Defizite verringern, ist eine Wertanpassung in der Bilanz aufgrund des geltenden Niederstwertprinzips grundsätzlich geboten.

Bei Finanzanlagen findet gemäß § 48 Abs. 1 GemHVO-Doppik das gemilderte Niederstwertprinzip Anwendung, d.h. bei einer voraussichtlich nicht dauerhaften Wertminderung kann eine Wertanpassung durch Buchung einer entsprechenden Abschreibung vorgenommen werden (§ 43 Abs. 6 Satz 2 GemHVO-Doppik). Eine Pflicht hierzu besteht allerdings nicht. Es liegt somit ein Wahlrecht vor.

Bei Vorliegen einer dauerhaften Wertminderung ist jedoch zwingend eine Wertanpassung durch Buchung einer Abschreibung erforderlich. Eine dauernde Wertminderung tritt ein, wenn innerhalb des Finanzplanungszeitraums der Grund der Wertminderung nicht abgestellt wird. Derartige Wertminderungen können bei entsprechenden nicht ausgeschütteten Gewinnen bzw. Überschüssen in den Folgejahren durch eine (Wert-)Zuschreibung bis zu den ursprünglichen AHK wieder aufgeholt werden (vgl. § 43 Abs. 9 GemHVO-Doppik).

Gewinnabführungen vom Sondervermögen an die Kommune sowie auch Verlustabdeckungen der Kommune für das Sondervermögen stellen einen Ertrag bzw. Aufwand dar und haben keine Auswirkungen auf den Bilanzwert des Sondervermögens.

#### Eröffnungsbilanz

§ 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik eröffnet die Möglichkeit, bei der erstmaligen Bewertung der Finanzanlagen, insbesondere auch für die Bilanzierung von Sondervermögen, eine vereinfachte Bewertung vorzunehmen und als Bilanzwert für das Sondervermögen das (anteilige) Eigenkapital im Sinne von § 266 Abs. 3 Buchstabe A HGB anzusetzen (Eigenkapitalspiegelmethode). Durch diese Vereinfachungsregel soll eine ggf. aufwendige Bewertung vermieden werden.

Die nach § 55 Abs. 3 GemHVO-Doppik ermittelten Wertansätze für die Eröffnungsbilanz gelten gemäß § 55 Abs. 4 GemHVO-Doppik in den künftigen Haushaltsjahren als Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK).

### **1.3.4. Ausleihungen (Kto. 13)**

#### Grundsätzliches

Unter die Ausleihungen fallen zum einen in Abgrenzung zu den Positionen 1.3.1 – Anteile an verbundenen Unternehmen sowie 1.3.2 – Beteiligungen Anteile an Unternehmen (s. a. Definition in 1.3.2), bei denen die Beteiligungsquote 20% nicht übersteigt. Im Weiteren gelten die Definitionen zu den Positionen 1.3.1 und 1.3.2.

Zum anderen sind unter dieser Position Forderungen zu bilanzieren, die in Form von langfristigen Darlehen und Krediten ausgegeben wurden. Da es sich um eine Position des Anlagevermögens handelt, muss, anders als im Handelsrecht, wo es sich um eine langfristige (über 4 Jahre) Kapitalforderung handeln muss, das Kriterium des § 40 Abs. 2 GemHVO-Doppik erfüllt sein, d. h. die Ausleihungen müssen im Zusammenhang mit der dauerhaften Aufgabenerfüllung der Gemeinde stehen. So ist bspw. ein Mitarbeiterdarlehen für den privaten Wohnungsbau nicht in dieser Position auszuweisen trotz des langfristigen Charakters der Forderung.

Neben der Zugehörigkeit zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung muss es sich bei der Forderung um eine Finanz- oder Kapitalforderung handeln. Langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind bei der entsprechenden Position im Umlaufvermögen zu zeigen. D. h. die Forderung muss mit einem Finanzierungsgeschäft verknüpft sein. Ausnahmen bilden nur Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die unmittelbar mit einem Finanzierungsgeschäft verbunden sind, z. B. mit einem langfristig gewährten Darlehen, durch dessen Auszahlung der Kaufpreis beglichen wird.

I. d. R. handelt es sich bei Ausleihungen um Forderungen aus (Hypotheken-)Darlehen, gewährte Kredite, Grund- und Rentenschulden. Gewährte Kauttionen im Rahmen der Gestellung von Mietsicherheiten im Rahmen der „Kosten der Unterkunft“ gehören nicht zu den Ausleihungen. Sie sind unter den Transferaufwendungen zu buchen.

Ausleihungen sind im Falle von Darlehen usw. mit ihrem Rückzahlungsbetrag auszuweisen.

Anteile an Unternehmen u. ä. sind mit ihrem Anschaffungswert zu bilanzieren.

Gem. § 43 (6) GemHVO-Doppik sind für Ausleihungen Abschreibungen vorzunehmen, sofern sie von dauerhafter Natur sind. Darüber hinaus besteht ein Wahlrecht, dass auch bei einer nicht dauerhaften Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden kann, da es sich bei Ausleihungen um Finanzanlagen handelt.

#### Eröffnungsbilanz

Sofern die Anschaffungskosten für Anteile an Unternehmen u. ä. nicht ermittelbar sind, können sie gem. § 55 (3) GemHVO-Doppik anhand des anteiligen Eigenkapitals ersatzbewertet werden.

### 1.3.5. Wertpapiere des Anlagevermögens (Kto. 14)

#### Grundsätzliches

Wertpapiere nach dem Wertpapierhandelsgesetz sind, auch wenn keine Urkunden über sie ausgestellt sind, alle Gattungen von übertragbaren Wertpapieren mit Ausnahme von Zahlungsinstrumenten, die ihrer Art nach auf den Finanzmärkten handelbar sind, insbesondere

1. Aktien,
2. andere Anteile an in- oder ausländischen juristischen Personen, Personengesellschaften und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Aktien vertreten,
3. Schuldtitel,
  - a) insbesondere Genussscheine und Inhaberschuldverschreibungen und Orderschuldverschreibungen sowie Zertifikate, die Schuldtitel vertreten,
  - b) sonstige Wertpapiere, die zum Erwerb oder zur Veräußerung von Wertpapieren nach den Nummern 1 und 2 berechtigen oder zu einer Barzahlung führen, die in Abhängigkeit von Wertpapieren, von Währungen, Zinssätzen oder anderen Erträgen, von Waren, Indices oder Messgrößen bestimmt wird.

Wertpapiere sind auch Anteile an Investmentvermögen, die von einer Kapitalanlagegesellschaft oder einer ausländischen Investmentgesellschaft ausgegeben werden.

Der VV-Kontenrahmen zählt in der Kontengruppe 14 zu den Wertpapieren

- Investmentzertifikate,
- Kapitalmarktpapiere,
- Geldmarktpapiere und
- Finanzderivate.

Insoweit besteht kein Unterschied in der Definition.

Vor Bilanzierung ist zu prüfen, ob eine Beteiligung vorliegt (vgl. Kto. 11).

Wertpapiere sind nach § 40 Abs. 2 GemHVO-Doppik dem Grunde nach dem Anlagevermögen zuzuordnen, wenn sie dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Ist die dauernde Aufgabenerfüllung nicht mehr gegeben, werden die Wertpapiere im Umlaufvermögen bilanziert (Hinsichtlich der Abgrenzung Wertpapiere des AV zu denen des UV wird auf die Erläuterungen zu § 48 GemHVO-Doppik hingewiesen: „Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr sind dem UV zuzuordnen“.)

Die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist wichtig für die Bilanzierung.

Die Bilanzierung der Höhe nach erfolgt höchstens zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Anders als die Wertpapiere des Umlaufvermögens unterliegen die des Anlagevermögens nicht dem strengen Niederstwertprinzip. Am Jahresende ist also nicht der beizulegende Stichtagswert für die Bilanzierung maßgeblich. Eine Abschreibung wäre erst dann vorzunehmen, wenn der Wert der Wertpapiere voraussichtlich dauernd – als nicht nur vorübergehend - wäre.

Da Wertpapiere den Finanzanlagen zuzurechnen sind, regelt § 43 Abs. 6 GemHVO-Doppik ein Wahlrecht für die Kommunen: Außerplanmäßige Abschreibungen können vorgenommen werden, auch wenn keine dauernde Wertminderung vorliegt. Durch diese Regelung können die Kommunen „stillen Lasten“ vorbeugen und „stille Reserven“ erzeugen. Die Zuschreibungspflicht nach § 43 Abs. 9 GemHVO-Doppik gilt gleichermaßen.

#### Eröffnungsbilanz

Die Anschaffungskosten für die Wertpapiere sind zu ermitteln. Der Wertansatz zum aktuellen Kurswert ist mit dem Realisationsprinzip (vgl. § 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik) nicht vereinbar: Es besteht die Gefahr, dass ein Wert angesetzt wird, der über den Anschaffungskosten liegt.

## **2. Umlaufvermögen**

### **2.1. Vorräte (Kto. 15)**

#### Grundsätzliches

Vorräte sind Gegenstände des Umlaufvermögens, die zum Verbrauch oder zum Verkauf bestimmt sind. Dazu gehören die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die in den Prozess der Leistungserstellung eingehen. Zudem umfasst der Posten unfertige und fertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen, Waren, geleistete Anzahlungen sowie sonstige Vorräte.

Rohstoffe gehen als Hauptbestandteil in von der Gemeinde erstellte Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens ein. Hilfsstoffe gehen als Nebenbestandteile in von der Gemeinde erstellte Vermögensgegenstände ein. Da Gemeinden i.d.R. keine produzierenden Unternehmen sind, ist der Bestand an Roh- und Hilfsstoffen i.d.R. gering.

Betriebsstoffe dienen dem Betrieb der „Produktionsanlagen“. Betriebsstoffe sind i.d.R. auch den übrigen Verwaltungsbereichen dienlich (u.a. Büromaterial wie z. B. Kopierpapier aber auch Heizöl, Benzin, Diesel, Streusalz).

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten oder ggfs. auch mit den Herstellungskosten zu bewerten.

Die GemHVO-Doppik sieht Bewertungsvereinfachungsverfahren vor (Festwert- (§ 37 Abs. 2), Gruppen-/Durchschnittswert- (§ 37 Abs. 3), Verbrauchsfolgeverfahren (FIFO- oder LIFO-Methode) (§ 42))

Als unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens auszuweisen, für deren Herstellung bis zum Bilanzstichtag Herstellungskosten (Personalaufwand, Materialaufwand für eingesetzte Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) in der Gemeinde angefallen sind, wenn die Herstellung noch nicht abgeschlossen ist.

Die Bewertung erfolgt nach Herstellungskosten; die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren ist möglich.

Fertige Erzeugnisse sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens für deren Fertigung Herstellungskosten angefallen sind, wenn die Herstellung am Bilanzstichtag abgeschlossen ist.

Waren sind angeschaffte Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die ohne oder nur nach geringen Veränderungen durch die Gemeinde weiterveräußert werden.

Fertige Erzeugnisse werden mit den Herstellungskosten bewertet. Waren werden zu den Anschaffungskosten bewertet. Die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren ist möglich.

Vorräte können in „bedeutsame“ und „weniger bedeutsame“ Bestände unterschieden werden. So sind Bestände, die einen bedeutsamen Wert haben (z. B. Streusalzbestände, Materiallagerbestände des Bauhofes, Heizölbestände) in das Umlaufvermögen aufzunehmen.

Kleinere Mengen von Vorräten, die einen weniger bedeutsamen (Bestands-)Wert haben (Putzmittel, allgemeines Büromaterial), wie sie sich z. B. in den Einzelbüros befinden, sowie kleinere Lagerbestände müssen nicht als Vorräte ausgewiesen werden, sondern können sofort als „verbraucht“ gelten. Hier empfiehlt es sich eine interne Wertgrenze zu setzen, bei der allerdings der Aspekt der Geringwertigkeit zu beachten ist.

#### Unterkonten

151 - 159

#### Eröffnungsbilanz

Die Vorräte sind mit den Anschaffungs- bzw. den Herstellungskosten zu bilanzieren. Die GemHVO-Doppik sieht Bewertungsvereinfachungsverfahren vor (Festwert- (§ 37 Abs. 2), Gruppen-/Durchschnittswert- (§ 37 Abs. 3), Verbrauchsfolgeverfahren (FIFO- oder LIFO-Methode) (§ 42))

## **2.2. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände**

### **2.2.1. Öffentlich-rechtliche Forderungen und Dienstleistungen (Kto. 161)**

#### Grundsätzliches

Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen entstehen, sofern auf öffentlich-rechtlicher Grundlage Dienstleistungen erbracht werden und hierfür eine Geldleistung erhoben wird. Dies beinhaltet insbesondere

- Verwaltungsgebühren
- Benutzungsgebühren
- zweckgebundene Abgaben und
- Beiträge

Die Ansprüche werden begründet durch die Inanspruchnahme der Dienstleistung bzw. bei Festsetzung der Gebühren bzw. Beiträge. Aufgrund der Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens entstehen bilanzielle Forderungen mit der Erfassung der Erträge (Kontenarten 431, 432 oder 436) bzw. Beiträge (Kontenart 233) in der Buchhaltung. Sie werden mit Zahlungseingang getilgt.

Darüber hinaus beinhaltet diese Bilanzposition auch Forderungen aus Transferleistungen, die aus den entsprechenden Erträgen, z. B. Kostenersätze im Rahmen von Sozialleistungen (Kontenarten 421, 422, 429 etc.) resultieren.

Im Zuge der Jahresabschlussarbeiten sind die zu diesem Zeitpunkt bestehenden Forderungen regelmäßig auf ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen und ggf. zu bereinigen. Sofern Forderungen abgeschrieben werden müssen, ist als Konto die Abschreibung auf das Umlaufvermögen (5731) zu wählen.

#### Eröffnungsbilanz

Bei Erstellung der Eröffnungsbilanz sind auch die Forderungen zum Eröffnungsbilanzstichtag im Rahmen einer Inventur zu ermitteln.

Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen können regelmäßig aus der letzten kameralen Jahresrechnung ermittelt werden. Die kameral ausgewiesenen Kasseneinnahmereste aus Verwaltungs- und Benutzungsgebühren, zweckgebundenen Abgaben und Beiträgen stellen hierbei den Bestand dar. Hierbei sind die Einzelforderungen auf ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen.

Neben diesen - im kameralen Rechnungswesen bereits geführten - Forderungen ist zu prüfen, ob gegebenenfalls weitere Forderungen zu erfassen sind, die in der Kameralistik nicht oder ausschließlich über Vorschussskonten abgebildet worden sind (z. B. Ansprüche aus Abrechnungen der Sozialhilfe zum Jahresende).

Der Landesrechnungshof Schleswig-Holstein hat sich in seiner "Handreichung über die wesentlichen Ergebnisse aus der Querschnittsprüfung Eröffnungsbilanzen kommunaler Körperschaften" intensiv mit dieser Problematik befasst (Ziffer 5.6, S. 60 ff).

## **2.2.2. Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (Kto. 169)**

### Grundsätzliches

Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen sind Öffentlich rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen, die durch einen zeitlichen Abstand zwischen Verteilungstransaktionen und zwischen den entsprechenden Zahlungen entstehen. (z. B. Steuern und Sozialbeiträge). So sind Bestände an fremden Finanzmitteln auf Vorschusskonten, die dem öffentlich-rechtlichen Bereich zuzuordnen sind, unter dieser Bilanzposition auszuweisen.

Unter den sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen wird auch die antizipative Rechnungsabgrenzung abgebildet, also wenn für ö.-r. Forderungen die Fälligkeit erst im Folgejahr liegt.

In diesem Zusammenhang sowie zur Abgrenzung zu weiteren Forderungspositionen wird auf FAQ 1.7 verwiesen.

Eine Besonderheit in der Abbildung der liquiden Mittel tritt ein, sofern eine Amtsverwaltung gem. § 3 Abs. 2 S. 1 AO die Aufgaben der Finanzbuchhaltung, die Rücklagenverwaltung und die Vorbereitung der Aufstellung der Haushaltspläne für die amtsangehörigen Gemeinden besorgt. Entsprechendes gilt, sofern diese Vorschrift in einer anderen Konstellation entsprechende Anwendung findet (z. B. in einer Verwaltungsgemeinschaft).

Mit Erlass vom 10.01.2014 hat das Innenministerium die Bilanzierungsregeln für diesen Sonderfall konkretisiert und den Kontenrahmen angepasst bzw. erweitert.

Das Amt dient der amtsangehörigen Gemeinde quasi wie eine Bank. Daher sind die liquiden Mittel ausschließlich in der Bilanz des Amtes als mittelverwaltende Stelle zu führen. Diese setzen sich somit aus den jeweiligen Finanzmittelbeständen der amtsangehörigen Gemeinden sowie seiner eigenen Mittel zusammen. Als Gegenposition zu den verwalteten liquiden Mitteln der amtsangehörigen Gemeinden bildet das Amt Verbindlichkeiten (Kontenart 375) in Höhe der jeweiligen Ansprüche ab.

Sofern die Amtskasse für eine amtsangehörige Gemeinde mehr Auszahlungen durchgeführt als Einzahlungen entgegengenommen hat (entspricht einem Negativbestand an liquiden Mitteln / einem Kassenkredit der Gemeinde), stellt dies eine Verbindlichkeit der Gemeinde gegenüber der Amtskasse dar. Diese ist in der Bilanz des Amtes als Forderung unter Kontenart 1692 auszuweisen.

### **2.2.3. Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (Kto. 171)**

#### Grundsätzliches

Eine privatrechtliche Forderung ist das Recht, von einem anderen aufgrund eines Schuldverhältnisses eine Leistung zu fordern. Das Schuldverhältnis ergibt sich aus einem Vertrag oder durch die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen einer Gesetzesvorschrift. Unter den Forderungen aus Dienstleistungen sind Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen (Lieferungs-, Werks- oder Dienstleistungsverträge) auszuweisen, die von der Gemeinde durch Lieferung oder Leistung bereits erfüllt sind, deren Erfüllung durch den Schuldner (z. B. Zahlung der Miete) jedoch noch aussteht (vgl. Adler/Düring/Schmaltz 6. Aufl., § 266 TZ.120). Da die Bilanzierung schwebender Geschäfte unzulässig ist, dürfen auch Forderungen erst aktiviert werden, wenn die Kommune die Verpflichtungen aus dem zunächst schwebenden Vertrag vereinbarungsgemäß erfüllt hat (Realisationsprinzip). Für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ist nicht erheblich, wenn am Bilanzstichtag die Rechnung noch nicht gestellt wurde (BFH 12.5.1993 BStBl II, 786; BFH 3.8.2005 BStBl II 2006, 20; BFH 29.11.2007 BStBl II 2008, 557). Die gilt auch, wenn die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird (BFH 6.10.2009 BStBl II 232).

#### Eröffnungsbilanz

Bei der Erstellung einer Eröffnungsbilanz sind im Rahmen einer Inventur nach § 37 GemHVO-Doppik auch die Forderungen der Kommune zu erfassen. Hierbei ist aufgrund des Vorsichtsprinzips aus § 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik jede Forderung hinsichtlich ihrer Werthaltigkeit zu prüfen. Forderungen, die nicht mehr realisierbar sind und somit nicht werthaltig, sind nicht zu bilanzieren.

## 2.2.4. Sonstige privatrechtliche Forderungen (Kto. 179)

### Grundsätzliches

Der Kontenrahmen des Innenministeriums SH (s. Rechtliches / Weitere Informationen) unterscheidet Forderungen in öffentlich-rechtliche (Kto. 16) und privatrechtliche Forderungen (Kto. 17). Beide Kontengruppen werden darüber hinaus nach Dienstleistungen (Kto. 161 und 171) und nach Sonstigem (Kto. 169 und 179) unterteilt.

Eine privatrechtliche Forderung resultiert aus Leistungen der Gemeinde, Erfüllung von Tatbestandsvoraussetzungen von Gesetzesvorschriften gegenüber Dritten oder Verträgen mit Dritten aus dem privaten Bereich, d.h. eine klare Abgrenzung zum öffentlichen Bereich bzw. öffentlich rechtlichen Forderungen.

Für die Abgrenzung zwischen privatrechtlichen Forderungen aus Dienstleistungen und sonstigen Forderungen sind im Kontenrahmen SH einige Beispiele aufgeführt. Den privatrechtlichen Forderungen aus Dienstleistungen (Kto. 171) sind aufgelaufene Gebäudemieten, Zahlungsrückstände auf Waren und Dienstleistungen sofern ihnen keine Kredite zugrunde liegen, Forderungen im Zusammenhang mit Lieferung von Waren oder Dienstleistungen, die noch nicht oder nur zum Teil bezahlt wurden zuzuordnen. Den sonstigen privatrechtlichen Forderungen (Kto. 179) dagegen Pachten, Dividenden und Zinsen.

In den Jahresabschlüssen der Folgejahre ist das Bilanzkonto „Sonstige privatrechtliche Forderungen“ das Gegenkonto zu einem Ertragskonto z. B. „Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte“ (Kto. 446). D.h. das Forderungen aus diesem Ertragskonto wie Ersatzleistungen für Schadensfälle, Erträge für Beratungen aus Werksverträgen, aus Regressansprüchen, Ablieferungen aus Nebentätigkeiten, Tantiemen aus der Ausübung einer Aufsichtsrats Tätigkeit, Ersatz für die Benutzung von Anstaltseinrichtungen, wie Anteile der Gemeinden an den Liquiditätserlösen der Krankenhausärzte und Belegärzte und die private Nutzung öffentlicher Fernsprecheinheiten bilanziell im Konto 179 als Forderungen ausgewiesen werden.

Im Rahmen des Jahresabschlusses ist der gebuchte Forderungsbestand mit den Debitorenkonten (Personenkonto) abzustimmen (§ 25 Abs. 4 GemHVO-Doppik). Für jeden Schuldner wird ein eigenes, persönliches Konto geführt, das dessen gesamte Zahlungsvorgänge und die Umsätze abbildet. Die Kontenstruktur der Forderungen (s. VV Kontenrahmen des Innenministeriums SH) muss die Erstellung eines Forderungsspiegels gemäß Ausführungsanweisung des Innenministeriums SH, Muster Nr. 25 (AA GemHVO-Doppik mit Anlagen 1 bis 32) im Anhang zur Bilanz (§ 51 Abs. 3 GemHVO-Doppik) ermöglichen und abstimbar sein.

Die Forderungen sind gemäß § 37 Abs. GemHVO-Doppik mit ihrem Nominalwert auszuweisen und im Rahmen des Jahresabschlusses bezüglich ihrer Werthaltigkeit zu überprüfen (§ 43 Abs. 8 GemHVO). Uneinbringliche Forderungen werden über die Wertberichtigungskonten der Ergebnisrechnung (z. B. Konto 547 „Abschreibung auf das Umlaufvermögen“) aufwandswirksam gebucht. Das Gegenkonto ist das jeweils nach Forderungsart zugeordnete Forderungskonto (z. B. Konto 179 „Sonstige privatrechtliche Forderungen“) der Bilanz, das dadurch um den jeweiligen Betrag gemindert wird.

Zweifelhaft gewordene Forderungen werden ebenfalls aufwandswirksam in der Ergebnisrechnung gebucht, die Gegenbuchung erfolgt jedoch im Konto 2111 „Wertberichtigungen zu Forderungen“ auf einem passiven Bestandskonto der Bilanz. Eine Berichtigung des Forderungsbestandes erfolgt in diesem Fall nicht. Wird in einer späteren Abrechnungsperiode die zweifelhaften Forderungen wieder werthaltig oder eingezahlt ist das Wertberichtigungskonto gegen einen periodenfremden Ertrag in der Ergebnisrechnung ertragswirksam zu korrigieren. Werden die zweifelhaften Forderungen uneinbringlich, erfolgt eine Umbuchung der Wertberichtigung zu Forderungen auf das Forderungskonto der Bilanz, so dass sich das Forderungskonto verringert. Eine ergebniswirksame Buchung erfolgt nicht, da diese bereits mit der Bilanzierung der Wertberichtigung in einer Vorperiode realisiert wurde (s. a. „Wertberichtigungen zu Forderungen“ im Internet oder FAQ 1.12 und 1.48).

Die Bilanzposition „Sonstige privatrechtliche Forderungen“ wird zusätzlich durch die antizipatorische Rechnungsabgrenzung bebucht. Für Aufwendungen und Erträge, die vor



dem Abschlussstichtag entstehen und erst in der Folgeperiode zahlungswirksam werden, sind entsprechende Verbindlichkeiten bzw. Forderungen in der Bilanz zum Abschlussstichtag anzusetzen. Die Verbuchung von Forderungen erfolgt je nach Art über das Konto 1691 "Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen) oder über das Konto 1791 (Sonstige privatrechtliche Forderungen). Weitere Informationen zu den Rechnungsabgrenzungsposten siehe FAQ 1.7

### Eröffnungsbilanz

Gemäß § 37 Abs. 1 GemHVO-Doppik sind die Gemeinden grundsätzlich verpflichtet, zu Beginn des ersten Haushaltsjahres auch ihre öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Forderungen im Rahmen einer Inventur zu erfassen, gegebenenfalls auch Forderungen die kamental bisher nicht erfasst wurden. Eine Saldierung von Forderungen mit Verbindlichkeiten nach § 40 Abs. 3 GemHVO-Doppik ist nicht zulässig, zumal der Wert der Vermögensgegenstände und Schulden einzeln anzugeben ist (§ 37 Abs.1 GemHVO-Doppik). Forderungen sind gemäß § 39 Abs. 1 GemHVO-Doppik mit ihrem Nominalwert zu bewerten und auf Werthaltigkeit (§ 43 Abs. 8 GemHVO-Doppik) zu überprüfen.

## **2.2.5. Sonstige Vermögensgegenstände (Kto. 178)**

### Grundsätzliches

Als sonstige Vermögensgegenstände werden Gegenstände des Umlaufvermögens ausgewiesen, die keinem anderen Bilanzposten zuzuordnen sind, z. B. Darlehen (soweit deren gesonderter Ausweis weder im Anlage- noch im Umlaufvermögen gefordert wird), Gehaltsvorschüsse, Kostenvorschüsse, die nicht Anzahlungen sind, Kautionen, Steuererstattungsansprüche, Schadenersatzansprüche, etc.

Im Handelsrecht kommt diese Bilanzposition auch für die antizipative Rechnungsabgrenzung in Betracht. Da es in der Doppik jedoch die Bilanzposition 'Sonstige Forderungen' (Kto. 169 und 179) gibt, ist diese vorrangig zu nutzen.

## **2.3. Wertpapiere des Umlaufvermögens (Kto. 14)**

### Grundsätzliches

Hinsichtlich der Definition wird auf die inhaltsgleichen Ausführungen zur Bilanzposition 1.3.5 – „Wertpapiere des Anlagevermögens“ verwiesen.

Wichtig ist die Unterscheidung / Abgrenzung zwischen Wertpapieren des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens.

Wertpapiere sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wenn sie nicht oder nicht mehr dazu bestimmt sind, der dauerhaften Aufgabenerfüllung der Kommune zu dienen oder

nicht länger als ein Jahr gehalten werden bzw. von Erwerb an nicht länger als ein Jahr bei der Kommune verbleiben sollen (vgl. Erläuterungen zu § 48 GemHVO-Doppik).

Bei einem geplanten Verbleib von mehr als einem Jahr und weniger als vier Jahren ist zu ermitteln, ob die Wertpapiere dazu bestimmt sind, dem Verwaltungsbetrieb dauernd zu dienen. Sofern dies nicht der Fall ist, erfolgt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen.

Wertpapiere mit einem Mindestverbleib von vier Jahren sind immer dem Anlagevermögen zuzuordnen.

Für Wertpapiere des Umlaufvermögens findet das strenge Niederstwertprinzip analog § 253 Abs. 3 HGB Anwendung. Dies ergibt sich aus den Bestimmungen des § 44 Abs. 1 GemHVO-Doppik, wonach bei der Aufstellung des Jahresabschlusses u.a. die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten sind, sowie aus § 43 Abs. 8 GemHVO-Doppik.

Zur Bewertung sind die Anschaffungskosten sowie der jeweilige Börsen- bzw. Marktpreis zum Abschlussstichtag zu Grunde zu legen. Die Bilanzierung erfolgt stets mit dem niedrigeren Wert.

Sofern im Vergleich zum bisherigen Bilanzwert eine Wertminderung eingetreten ist, besteht somit eine Abschreibungspflicht auf den niedrigeren Wert. Sollte zwischenzeitlich eine Werterhöhung eingetreten sein, kann gemäß § 43 Abs. 9 GemHVO-Doppik eine Zuschreibung bis zum aktuellen Wert, maximal jedoch bis zur Höhe der Anschaffungskosten, vorgenommen werden.

### Eröffnungsbilanz

Die Bewertung in der Eröffnungsbilanz erfolgt nach dem strengen Niederstwertprinzip. Hierzu sind die Anschaffungskosten der Wertpapiere sowie der aktuelle Börsen- bzw. Marktpreise zum Bilanzstichtag zu ermitteln. Der jeweils niedrigere Wert ist als Wertansatz zu wählen (strenges Niederstwertprinzip).

## 2.4. Liquide Mittel (Kto. 18)

### Grundsätzliches

Gem. § 48 GemHVO-Doppik sind unter der Position liquide Mittel in Form von Sicht-, Spar- und Termineinlagen bei Kreditinstituten, Schecks und Kassenbestände auszuweisen. Sie sind zum Bilanzstichtag mit dem Nominalwert zu bilanzieren. Unter die liquiden Mittel fallen auch Postwertzeichen, Freistempler, die in Automaten vorhandenen Münzen und Scheine usw. Ebenso sind sämtliche Hand-, Büro-, Porto und Wechselgeldkassen sowie sonstige Bargeldbestände, bspw. in Schulsekretariaten, auszuweisen.

Hier ist ebenfalls das Saldierungsverbot zu beachten. D. h. sofern ein Girokonto einen Schuldsaldo zum Bilanzstichtag ausweist, darf dieses nicht mehr unter Aktivposition 2.4 Liquide Mittel mit einem Habensaldo auf dem Buchungskonto der Gemeinde ausgewiesen werden, sondern ist auf der Passivseite unter der Bilanzposition 4.3 – Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten zu zeigen.

Sofern die Konten auf eine Fremdwährung lauten, ist der zugrunde gelegte Umrechnungskurs im Bilanzanhang anzugeben.

Eine Besonderheit in der Abbildung der liquiden Mittel tritt ein, sofern eine Amtsverwaltung gem. § 3 Abs. 2 S. 1 AO die Aufgaben der Finanzbuchhaltung, die Rücklagenverwaltung und die Vorbereitung der Aufstellung der Haushaltspläne für die amtsangehörigen Gemeinden besorgt. Entsprechendes gilt, sofern diese Vorschrift in einer anderen Konstellation entsprechende Anwendung findet (z. B. in einer Verwaltungsgemeinschaft).

Mit Erlass vom 10.01.2014 hat das Innenministerium die Bilanzierungsregeln für diesen Sonderfall konkretisiert und den Kontenrahmen angepasst bzw. erweitert.

Das Amt dient der amtsangehörigen Gemeinde quasi wie eine Bank. Daher sind die liquiden Mittel ausschließlich in der Bilanz des Amtes als mittelverwaltende Stelle zu führen. Diese setzen sich somit aus den jeweiligen Finanzmittelbeständen der amtsangehörigen Gemeinden sowie seiner eigenen Mittel zusammen. Als Gegenposition zu den verwalteten liquiden Mitteln der amtsangehörigen Gemeinden bildet das Amt Verbindlichkeiten (Kontenart 375) in Höhe der jeweiligen Ansprüche ab.

Die amtsangehörigen Gemeinden weisen in ihren Bilanzen statt der liquiden Mittel eine entsprechende Forderungsposition als Unterkonto der liquiden Mittel (Konto 185) aus. Alle zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle, die das Amt für die amtsangehörigen Gemeinden vornimmt, sind in deren Finanzrechnung zu buchen.

### Unterkonten

- 181 Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten
- 182 Sonstige Einlagen
- 183 Bargeld

### 3. Aktive Rechnungsabgrenzung (Kto. 19)

#### Grundsätzliches

Unter dieser Bilanzposition können dem Grunde nach folgende Sachverhalte erfasst werden:

- **Vor dem Abschlussstichtag getätigte Auszahlungen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 49 Abs. 1 GemHVO-Doppik)**

Zu trennen ist zwischen Aufwand (=Ressourcenverbrauch) und Auszahlung (=Abgang von Liquidität). Fallen diese zeitlich auseinander und liegt noch ein Jahreswechsel dazwischen, wird dieser Buchungsfall über die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten abgewickelt. Wichtig: Auszahlung im alten Jahr – Erfassung des Aufwands im neuen Jahr oder danach (z. B. Beamtengehälter für den Monat Januar). Umgekehrte Fälle lassen Verbindlichkeiten entstehen.

- **Geleistete Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, an denen die Gemeinde nicht das wirtschaftliche Eigentum hat (§ 40 Abs. 7 GemHVO-Doppik)**

Leistet die Gemeinde solche Zuschüsse und Zuweisungen, erfolgt die Bilanzierung nicht unter Forderungen oder immateriellen Vermögensgegenständen! Die Erfassung unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten führt dazu, dass solche „Geldgeschenke“ weder Anlage- noch Umlaufvermögen darstellen.

- **Der positive Unterschiedsbetrag aus Rückzahlungsbetrag und dazugehöriger Verbindlichkeit (§ 49 Abs. 2 GemHVO-Doppik)**

Schließt die Gemeinde derartige Kreditverträge ab, besteht ein Wahlrecht zwischen erhöhtem Zinsaufwand oder den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten. Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten werden über die Kreditlaufzeit wieder aufgelöst. Ein ausgeübtes Wahlrecht beeinflusst das Jahresergebnis entsprechend.

Zum Zwecke der Bilanzanalyse/Kennzahlenbildung ist wichtig: Diese Bilanzposition steht zwar auf der Aktivseite der Bilanz, stellt jedoch kein Vermögen der Gemeinde dar (vgl. § 59 – Anlage- und Umlaufvermögen).

Die aktive Rechnungsabgrenzung wird genutzt, um periodengerecht Aufwendungen dem Haushaltsjahr zuzuordnen. Da die Ergebnisrechnung nur für ein Haushaltsjahr aufgestellt wird, nutzt die Doppik die Bilanz, um jahresübergreifende Sachverhalte abbilden zu können. Da die Schlussbilanz gleichzeitig die Eröffnungsbilanz des nächsten Jahres darstellt, ist die Verzahnung der Haushaltsjahre gegeben. Nach § 40 Abs. 1 GemHVO-Doppik gehören zur Vollständigkeit der Bilanz auch die Rechnungsabgrenzungsposten.

#### Eröffnungsbilanz

Bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist der kamerale Jahresfehlbetrag aus Vorjahren um die in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten enthaltenen Auszahlungen zu reduzieren (vgl. § 54 Abs. 4 GemHVO-Doppik).

## Passiva

### 1. Eigenkapital

#### 1.1. Allgemeine Rücklage (Kto. 201)

##### Grundsätzliches

Die Allgemeine Rücklage bildet gem. § 25 Abs. 1 GemHVO-Doppik zusammen mit der Sonderrücklage und der Ergebnizrücklage die Rücklagen der Gemeinde und ist Bestandteil des Eigenkapitals.

Das Eigenkapital ist die Differenz zwischen Vermögen (Aktiva) und Schulden (Passiva). Der Ausweis des Eigenkapitals zeigt an, ob das Vermögen einer Kommune höher ist als deren Schulden.

Das Eigenkapital der Gemeinde ergibt sich aus der Summe der Allgemeinen Rücklage, der Sonderrücklage, der Ergebnizrücklage, eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages und des Jahresüberschusses oder des Jahresfehlbetrages.

Die Allgemeine Rücklage soll ähnlich wie das Grund- oder Stammkapital bei Gesellschaften einem besonderen Schutz unterliegen.

Die Allgemeine Rücklage wird im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz ermittelt und in Folgejahren nur durch bestimmte Vorgänge verändert.

Sofern Mittel der Sonderrücklage zweckentsprechend verwendet worden sind, werden sie in die Allgemeine Rücklage umgebucht (§ 25 Abs. 2 Satz 2 GemHVO-Doppik).

Jahresüberschüsse, die nicht zum Ausgleich eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages benötigt werden, sind der Ergebnizrücklage oder der Allgemeinen Rücklage zuzuführen (§ 26 Abs. 2 GemHVO-Doppik)

Soweit Jahresfehlbeträge nicht durch Umbuchung aus Mitteln der Ergebnizrücklage ausgeglichen werden können, wird der Jahresfehlbetrag vorgetragen. Ein vorgetragener Jahresfehlbetrag kann nach fünf Jahren zu Lasten der Allgemeinen Rücklage ausgeglichen werden (§ 26 Abs. 4 GemHVO-Doppik).

Wertänderungen aus einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 56 Abs. 1 GemHVO-Doppik) sind ergebnisneutral zu 85% mit der allgemeinen Rücklage und zu 15% mit der Ergebnizrücklage zu verrechnen (§ 56 Abs. 2 GemHVO-Doppik).

##### Eröffnungsbilanz

In der Bilanzposition Eigenkapital wird die Allgemeine Rücklage rechnerisch aus der Differenz aus dem Aktiva (Vermögen) und den übrigen Passivposten einschließlich der auszuweisenden Sonderrücklage, Ergebnizrücklage, des vorgetragenen Jahresfehlbetrages und des Jahresüberschusses/-fehlbetrags gebildet.

[zur Berechnung der Ergebnizrücklage siehe Ergebnizrücklage]

Die Höhe der Allgemeinen Rücklage in der Eröffnungsbilanz ist wesentlich von der Bewertung der übrigen Bilanzposten (Vermögen, Schulden) abhängig.

## **1.2. Sonderrücklage (Kto. 202)**

### Grundsätzliches

Die Sonderrücklage bildet gem. § 25 Abs. 1 GemHVO-Doppik zusammen mit der Allgemeinen Rücklage und der Ergebnissrücklage die Rücklagen der Gemeinde und ist Bestandteil des Eigenkapitals.

Entsprechend § 25 Abs. 2 GemHVO-Doppik erfasst die Sonderrücklage erhaltene Mittel, die von der Gemeinde zweckentsprechend zu verwenden sind:

- a) Zuweisungen, die die Gemeinde zur Finanzierung von Investitionen erhalten hat und die nicht aufgelöst werden sollen bzw. bei denen eine Auflösung nicht zulässig ist (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik) und
- b) Mittel, die nach baurechtlichen Bestimmungen anstatt der Herstellung von Stellplätzen durch die Bauherrin oder den Bauherren geleistet worden sind (Stellplatzrücklage).

Weitere Sonderrücklagen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

Sind die Mittel der Sonderrücklage zweckentsprechend von der Gemeinde verwendet worden, werden sie in die Allgemeine Rücklage umgebucht. Dabei bietet es sich an, die Umbuchung bei Inbetriebnahme des jeweiligen Vermögensgegenstandes vorzunehmen.

Die Bildung der Sonderrücklage erfolgt mit dem tatsächlichen Eingang der Beträge.

Sofern es sich bei der gebildeten Sonderrücklage um wesentliche Beträge handelt, sind Angaben zur Sonderrücklage im Anhang gesondert anzugeben und zu erläutern (§ 51 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO-Doppik).

### Eröffnungsbilanz

In der Eröffnungsbilanz sind die in der Sonderrücklage zu passivierenden Beträge mit dem tatsächlich eingegangenen Betrag (Geldeingang) einzustellen.

### 1.3. Ergebn isrücklage (Kto. 203)

#### Grundsätzliches

Die Ergebn isrücklage bildet gem. § 25 Abs. 1 GemHVO-Doppik zusammen mit der Sonderrücklage und der Allgemeinen Rücklage die Rücklagen der Gemeinde und ist Bestandteil des Eigenkapitals.

Durch die Ergebn isrücklage sollen Jahresfehlbeträge abgedeckt werden. Nach § 26 Absatz 3 GemHVO-Doppik soll ein Jahresfehlbetrag durch Umbuchung aus der Ergebn isrücklage ausgeglichen werden.

Die Ergebn isrücklage wird durch Jahresüberschüsse gefüllt. Nach § 26 Abs. 2 GemHVO-Doppik sind Jahresüberschüsse, die nicht zum Ausgleich eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages benötigt werden, der Ergebn isrücklage oder der Allgemeinen Rücklage zuzuführen.

Über die Verwendung des Ergebnisses (Jahresüberschuss, -fehlbetrag) entscheidet die Gemeindevertretung. Die Umsetzung erfolgt in der Bilanz des folgenden Jahres.

Die Ergebn isrücklage darf dabei -außer zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz- gemäß § 25 Abs. 3 GemHVO-Doppik höchstens 25 % und soll mindestens 10 % der Allgemeinen Rücklage betragen.

Zur Berechnung der maximalen Höhe der Ergebn isrücklage sind vom Eigenkapital zunächst die anderen Eigenkapitalpositionen (Sonderrücklage, vorgetragener Jahresfehlbetrag, Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag) abzusetzen. Die Ergebn isrücklage darf höchstens 20 % (25 % von 125 %) des so verminderten Eigenkapitals betragen.

Anm.: Diese Berechnungsformel ist nur dann anzuwenden, wenn durch die Zuführung eines Jahresüberschusses die Ergebn isrücklage die 25 % (bezogen auf den gegenwärtigen Bestand der allgemeinen Rücklage) überschreiten würde. Die allgemeine Rücklage unterliegt von Jahr zu Jahr keinen automatischen Schwankungen, es darf nicht zu einer Reduzierung der allgemeinen Rücklage durch Anwendung der o.g. Berechnungsformel bei Auffüllen der Ergebn isrücklage durch einen Jahresüberschuss kommen.

Sofern die Ergebn isrücklage im neuesten Jahresabschluss weniger als 10 % der Allgemeinen Rücklage beträgt, sind bestimmte Übersichten in den Vorbericht aufzunehmen (§ 6 GemHVO-Doppik).

Die Ergebn isrücklage wird im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz ermittelt und in Folgejahren nur durch die genannten Vorgänge verändert.

Wertänderungen aus einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 56 Abs. 1 GemHVO-Doppik) sind ergebnisneutral zu 85% mit der allgemeinen Rücklage und zu 15% mit der Ergebn isrücklage zu verrechnen (§ 56 Abs. 2 GemHVO-Doppik).

#### Eröffnungsbilanz

In der Bilanzposition Eigenkapital wird die Ergebn isrücklage rechnerisch ermittelt.

Die Ergebn isrücklage beträgt entsprechend § 54 Abs. 3 GemHVO-Doppik in der Eröffnungsbilanz 15 % der Allgemeinen Rücklage.

Zur Berechnung der Ergebn isrücklage sind daher vom Eigenkapital zunächst die anderen Eigenkapitalpositionen (Sonderrücklage, Jahresfehlbetrag) abzusetzen. Das so verminderte Eigenkapital beträgt 115 % der Allgemeinen Rücklage:

$$\begin{aligned} \text{Vermindertes Eigenkapital} &= 115 \% \text{ der Allgemeinen Rücklage} \\ \text{Vermindertes Eigenkapital} / 115 \times 100 &= \text{Allgemeine Rücklage} \\ \text{Vermindertes Eigenkapital} / 115 \times 15 &= \text{Ergebn isrücklage} \end{aligned}$$

Beispiel:

Vermögen (Aktiva):	2.000
- Verbindlichkeiten, Sonderposten, Rückstellungen, PRAP (Passiva):	1.000
= EK	1.000



Sonderrücklagen:	100
Jahresfehlbetrag (letztes kamerales Jahr):	50

Berechnung:

$$\begin{aligned}
 1.000 \text{ (EK)} - 100 \text{ (Sonderrücklagen)} + 50 \text{ (Jahresfehlbetrag)} &= 950 \text{ (vermindertes EK)} \\
 950 / 115 \times 100 = 826 \text{ (Allgemeine Rücklage)} &>> 950 - 826 &= 124 \text{ (Ergebnisrücklage)} \\
 950 / 115 \times 15 &= 124 \text{ (Ergebnisrücklage)}
 \end{aligned}$$

Eröffnungsbilanz Gemeinde			
Aktiva		Passiva	
1. Anlagevermögen	1.500	1. Eigenkapital	1.000
2. Umlaufvermögen	498	1.1 Allgemeine Rücklage	826
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	2	1.2 Sonderrücklage	100
		1.3 Ergebnisrücklage	124
		1.4 vorgetragener Jahresfehlbetrag	0
		1.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	- 50
		2. Sonderposten	300
		3. Rückstellungen	100
		4. Verbindlichkeiten	598
		5. Passive Rechnungsabgrenzung	2
	2.000		2.000

## **1.4. Vorgetragener Fehlbetrag (Kto. 204)**

### Grundsätzliches

Die Position „Vorgetragener Jahresfehlbetrag“ ist Bestandteil des Eigenkapitals und dort als Minusbetrag auszuweisen, da sie das Eigenkapital mindert.

Entsprechend § 26 Abs. 3 GemHVO-Doppik sollen Jahresfehlbeträge durch Umbuchung aus Mitteln der Ergebnissrücklage ausgeglichen werden.

Soweit ein derartiger Ausgleich nicht möglich ist, wird der Jahresfehlbetrag vorgetragen und unter der Position vorgetragener Fehlbetrag geführt.

Vorgetragene Jahresfehlbeträge können durch Jahresüberschüsse folgender Jahre ausgeglichen werden. Ist ein Ausgleich eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages so nicht möglich, kann ein vorgetragener Jahresfehlbetrag frühestens nach fünf Jahren zu Lasten der Allgemeinen Rücklage ausgeglichen werden.

Über die Verwendung des Ergebnisses (Jahresüberschuss, -fehlbetrag) sowie über den Ausgleich von vorgetragenen Jahresfehlbeträgen entscheidet die Gemeindevertretung. Die Umsetzung erfolgt in der Bilanz des folgenden Jahres.

### Eröffnungsbilanz

In der Eröffnungsbilanz kommt ein Ausweis unter der Position „vorgetragener Jahresfehlbetrag“ nicht in Betracht; aus dem letzten kamerale Haushaltsjahr übernommene Jahresfehlbeträge werden gem. § 54 Abs. 4 Satz 1 GemHVO-Doppik in der Eröffnungsbilanz unter der Position „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen.

## 1.5. Jahresüberschuss / -Fehlbetrag (Ergebnisrechnung)

### Grundsätzliches

Ein im abgeschlossenen Haushaltsjahr erwirtschafteter Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ist als Bestandteil des Eigenkapitals in der Position „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen. Dabei ist ein Jahresfehlbetrag als Minusbetrag auszuweisen, da er das Eigenkapital mindert.

Der unter der Position „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisende Betrag wird aus der Ergebnisrechnung des abgeschlossenen Haushaltsjahres übernommen.

Über die Verwendung des Ergebnisses (Jahresüberschuss, -fehlbetrag) entscheidet die Gemeindevertretung. Die Umsetzung erfolgt in der Bilanz des folgenden Jahres.

### Eröffnungsbilanz

In der Eröffnungsbilanz wird ein aus dem letzten kameralen Haushaltsjahr übernommener (noch nicht abgedeckter) Jahresfehlbetrag in der Eröffnungsbilanz unter der Position „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen.

Dabei sind die in der letzten kameralen Jahresrechnung ausgewiesenen Beträge für Haushaltsausgabereste im Verwaltungshaushalt, soweit diese nicht als Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz auszuweisen sind, von dem unter der Bilanzposition „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisenden Betrag abzusetzen.

Im letzten kameralen Haushaltsjahr gebildete Haushaltsausgabereste im Verwaltungshaushalt, für die bereits Leistungen erbracht wurden und der Zahlungstermin im Folgejahr liegt bzw. für die bereits Leistungen erbracht wurden aber die Rechnung noch nicht vorliegt, werden als Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen. Sofern Haushaltsausgabereste im Verwaltungshaushalt gebildet wurden, für die im abgeschlossenen Haushaltsjahr noch keine Leistungen erbracht wurden, belasten diese das Jahresergebnis des letzten kameralen Jahres und würden bei Inanspruchnahme im doppelten Rechnungswesen das Jahresergebnis erneut belasten. Zur Vermeidung dieser Doppelbelastung sind die Beträge von dem letzten kameralen Jahresfehlbetrag abzusetzen.

Der unter der Bilanzposition „Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag“ auszuweisende Betrag ist darüber hinaus um die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu reduzieren, die für bereits geleistete Auszahlungen im kameralen Verwaltungshaushalt des Vorjahres gebildet worden sind (§ 54 Abs. 4 GemHVO-Doppik).

Die bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zu berücksichtigende Fehlbeträge aus Vorjahren sind im Anhang zur Eröffnungsbilanz zu erläutern.

## 1.6. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

### Grundsätzliches

Ist das Eigenkapital der Gemeinde insgesamt negativ (Überschuss der Passivposten über die Aktivposten), ist das negative Eigenkapital auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen (§ 50 Abs. 3 GemHVO-Doppik).

Dabei sind aus bilanztechnischen Gründen auf der Passivseite die Eigenkapitalposition (Allgemeine Rücklage, Sonderrücklage, Ergebnissrücklage, vorgetragener Jahresfehlbetrag, Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag) weiterhin auszuweisen. Zusätzlich wird unter dem Eigenkapital die Bilanzposition „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ unter der Ziffer 1.5 positiv ausgewiesen. Dadurch wird das Eigenkapital auf der Passivseite insgesamt auf 0 € gestellt.

Aktiva		Passiva	
1. Anlagevermögen	20	1. Eigenkapital	0
2. Umlaufvermögen	10	1.1 Allgemeine Rücklage	30
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	2	1.2 Sonderrücklage	0
4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	10	1.3 Ergebnissrücklage	0
		1.4 vorgetragener Jahresfehlbetrag	-10
		1.5 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	10
		1.6 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	-30
		2. Sonderposten	0
		3. Rückstellungen	10
		4. Verbindlichkeiten	30
		5. Passive Rechnungsabgrenzung	2
	42		42

### Eröffnungsbilanz

Ein als „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisender Betrag ergibt sich rechnerisch, sofern sich bei der Erstellung der (Eröffnungs-)Bilanz ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ergibt.

## 2. Sonderposten

### 2.1. für aufzulösende Zuschüsse (Kto. 231)

#### Grundsätzliches

Erhaltene Zuschüsse für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen sind als Sonderposten zu passivieren, wenn sie aufgelöst werden sollen (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik).

Als Zuschüsse für Investitionen sind hierbei solche Geldleistungen zu werten, die für die Finanzierung von Baumaßnahmen, den Erwerb von beweglichem und unbeweglichem Vermögen und andere Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bestimmt sind.

Zuschüsse sind in Abgrenzung von Zuweisungen solche Zuwendungen, die zwischen dem unternehmerischen und übrigen Bereich an den öffentlichen Bereich fließen. Diese Abgrenzung hat ausschließlich Auswirkungen auf die bilanzielle Zuordnung; inhaltlich werden die Zuwendungsarten gleich behandelt.

#### Hinweis

Sofern die bilanzierende Stelle Vermögensgegenstände unentgeltlich, also z. B. im Wege einer Schenkung, erhält, sind in Höhe des zu aktivierenden Buchwertes Sonderposten zu bilden. Sofern die Schenkungen durch den unternehmerischen oder übrigen Bereich vorgenommen werden, sind die Gegenpositionen als Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse zu erfassen.

Die Auflösungsdauer der Sonderposten kann nach § 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik in drei Fallgruppen unterschieden werden:

	Fallgruppe	Auflösungszeitraum
1	Zuschüsse für die Anschaffung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	25 Jahre
2	Anschaffung von anderen Vermögensgegenständen	Entsprechend der Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes
3	Weiterleitung zur Förderung von Investitionsmaßnahmen anderer Dritter	Anpassung an den Auflösungszeitraum der als ARAP erfassten Investitionskostenzuwendung

Es ist zu beachten, dass der Sonderposten das Schicksal des zugehörigen Vermögensgegenstandes teilt. Sofern z. B. nachträglich eine Veränderung der Restnutzungsdauer eintritt, ist der Auflösungszeitraum des Sonderpostens entsprechend anzupassen. Sofern ein Zuschuss vor Inbetriebnahme des finanzierten Vermögensgegenstandes eingeht, ist dieser dennoch als Sonderposten zu erfassen. Die ertragswirksame Auflösung beginnt aber erst nach Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes.

Für Vermögensgegenstände, die eine Kommune unentgeltlich von dem unternehmerischen oder übrigen Bereich erhält, ist in voller Höhe ein entsprechender Zuschuss als Sonderposten zu passivieren. Die Auflösung dieses Sonderpostens stimmt mit den anfallenden Abschreibungen überein und hebt diese in der Ergebnisrechnung in vollem Umfang auf, so dass der Vorgang nicht ergebniswirksam wird.

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Zuschüssen werden über das Ergebniskonto 4161 abgebildet.

## 2.2. für aufzulösende Zuweisungen (Kto. 232)

### Grundsätzliches

Zuweisungen und Zuschüsse (Zuwendungen) im engeren Sinne sind Finanzhilfen zur Erfüllung von Aufgaben des Empfängers. Zuweisungen sind in Abgrenzung von Zuschüssen solche Zuwendungen, die innerhalb des öffentlichen Bereichs fließen. Diese Abgrenzung hat ausschließlich Auswirkungen auf die bilanzielle Zuordnung; inhaltlich werden die Zuwendungsarten grundsätzlich gleich behandelt.

Erhaltene Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen sind als Sonderposten zu passivieren, wenn sie aufgelöst werden sollen (§ 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik).

Als Zuweisungen für Investitionen sind hierbei solche Geldleistungen zu werten, die für die Finanzierung von Baumaßnahmen, den Erwerb von beweglichem und unbeweglichem Vermögen und andere Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bestimmt sind. Dies gilt insofern in gleicher Weise für Zuweisungen für Maßnahmen der Sanierung, Modernisierung und Erneuerung, die von Körperschaften oder Förderbanken - soweit sie dem öffentlichen Bereich zuzuordnen sind - fließen (§ 41 Abs. 3 GemHVO-Doppik).

Zuweisungen, die nicht aufgelöst werden sollen, sind als Sonderrücklage zu passivieren.

#### Hinweis

Sofern die bilanzierende Stelle Vermögensgegenstände unentgeltlich, also z. B. im Wege einer Schenkung, erhält, sind in Höhe des zu aktivierenden Buchwertes Sonderposten zu bilden. Sofern die Schenkungen durch den unternehmerischen oder übrigen Bereich vorgenommen werden, sind die Gegenpositionen als Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse zu erfassen.

Die Auflösungsdauer der Sonderposten kann nach § 40 Abs. 5 GemHVO-Doppik in drei Fallgruppen unterschieden werden:

	Fallgruppe	Auflösungszeitraum
1	Zuschüsse für die Anschaffung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	25 Jahre
2	Anschaffung von anderen Vermögensgegenständen	Entsprechend der Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes
3	Weiterleitung zur Förderung von Investitionsmaßnahmen anderer Dritter	Anpassung an den Auflösungszeitraum der als ARAP erfassten Investitionskostenzuwendung

Es ist zu beachten, dass der Sonderposten das Schicksal des zugehörigen Vermögensgegenstandes teilt. Sofern z. B. nachträglich eine Veränderung der Restnutzungsdauer eintritt, ist der Auflösungszeitraum des Sonderpostens entsprechend anzupassen. Sofern ein Zuschuss vor Inbetriebnahme des finanzierten Vermögensgegenstandes eingeht, ist dieser dennoch als Sonderposten zu erfassen. Die ertragswirksame Auflösung beginnt aber erst nach Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes.

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Zuschüssen werden über das Ergebniskonto 4162 abgebildet.

## **2.3. für Beiträge (Kto. 233)**

### Grundsätzliches

Gemäß § 40 Absatz 6 Satz 1 GemHVO-Doppik sind erhobene Beiträge für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen als Sonderposten zu passivieren.

Bei der Bildung eines entsprechenden Sonderpostens ist also der Zeitpunkt der Erhebung der Beiträge maßgeblich und nicht die Entstehung eines Anspruchs bei Fertigstellung des Vermögensgegenstandes.

Bei Einrichtungen, die sich zu mehr als 10 % aus Entgelten finanzieren, können die Beiträge aufgelöst werden (§ 40 Abs. 6 Satz 2 GemHVO-Doppik, entspricht § 6 Abs. 2 Satz 5 KAG). In Betracht kommt eine Auflösung entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer oder Leistungsmenge. Andere Beiträge sind gemäß der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer aufzulösen (§ 40 Abs. 6 Satz 3 GemHVO-Doppik).

## **2.4. für Gebührenaussgleich (Kto. 234)**

### Grundsätzliches

Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen, die nach dem Kommunalabgabengesetz ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden müssen, sind im Anhang anzugeben (§ 50 Abs. 1 und § 51 Abs. 2 Satz 3 GemHVO-Doppik).

Entstandene Jahresüberschüsse für Einrichtungen, für die das Kostenüberschreitungsverbot gilt, sind als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen (§ 50 Abs. 1 GemHVO-Doppik). Das Kostenüberschreitungsverbot besteht z. B. nicht für Parkeinrichtungen (s.a. Erläuterungen zur GemHVO-Doppik vom 01.01.2013).

In den Jahresabschlüssen der Folgejahre nach KAG ist das Bilanzkonto „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ (Kto. 234) das Gegenkonto zu dem Ertragskonto „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ (Kto. 438). D.h. entstandene Jahresüberschüsse für Einrichtungen, für die das Kostenüberschreitungsverbot gilt, führen den Jahresüberschuss dem Sonderposten für Gebührenaussgleich der Bilanz zu.

### Eröffnungsbilanz

Die kamerale Gebührenaussgleichsrücklage (§ 19 Abs. 4 Nr. 3 GemHVO-Kameral) entfällt. In der Doppik ist jedoch eine Gebührenaussgleichsrücklage als Sonderposten auszuweisen. Bei der Übertragung der kameralen Gebührenaussgleichsrücklage in die Doppik ist zu prüfen, ob der einzustellende Bestand der doppelischen Bewertung entspricht.



## **2.5. für Treuhandvermögen (Kto. 235)**

### Grundsätzliches

Bei einem Treuhandvermögen hat die Kommune die übertragenen Vermögenswerte kraft Rechtsvorschrift oder Rechtsgeschäft für andere bzw. zugunsten anderer zu verwalten. Das Treuhandvermögen steht im Gegensatz zum Sondervermögen nicht im zivilrechtlichen Eigentum der Kommune. Für bedeutende Treuhandvermögen sind gem. § 98 GO besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen (vgl. § 99 GO) zu führen (z. B. für rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen nach § 17 Abs. 1 Stiftungsgesetz Schleswig-Holstein).

Unbedeutendes Treuhandvermögen kann gem. § 98 Abs. 3 GO im Haushalt der Kommune nachgewiesen werden. Den aktivierten Vermögensgegenständen des Treuhandvermögens steht als Saldo der in der gemeindlichen Bilanz nachzuweisende Sonderposten für Treuhandvermögen gegenüber. Dadurch wird eine Erhöhung des Eigenkapitals der Gemeinde ausgeschlossen.

Die Bestimmungen zum SOPO Treuhandvermögen (vgl. § 48 GemHVO-Doppik) beziehen sich u. a. auf die nichtrechtsfähigen Stiftungen nach § 96 GO oder aber auf die Ausnahmen nach § 98 Abs. 3 GO. Nur diese werden innerhalb des kommunalen Haushalts geführt. Für jedes Treuhandvermögen ist ein gesonderter Sonderposten zu bilden.

### Eröffnungsbilanz

Es sind die Werte aus der kameralen Rücklage (Treuhandrücklage) gem. § 19 Abs. 4 Nr. 10 GemHVO-Kameral zu übernehmen, wenn diese vollständig sind.

## **2.6. für Dauergrabpflege (Kto. 236)**

### Grundsätzliches

Sonderposten für Dauergrabpflege sind anzusetzen, sofern die Kommune einen eigenen Friedhof betreibt und Gebühren für die Dauergrabpflege erhebt. Die Gebühren für die Dauergrabpflege werden in der Regel in einer Summe zu Beginn der Nutzungsdauer für eine Grabstelle und für die gesamte Laufzeit erhoben. Es handelt sich hierbei um Gebühren für die Pflege der Grabstelle durch die Kommune, die auf die Laufzeit (Nutzungsdauer) periodengerecht ertragswirksam aufzuteilen sind.

Der erhobene Betrag ist daher im Jahr der Erhebung entsprechend aufzuteilen. Der anteilige Betrag für das laufende Kalenderjahr ist unmittelbar als Ertrag zu verbuchen, der verbleibende Betrag für die künftigen Jahre der Laufzeit ist als Sonderposten für Dauergrabpflege im Konto 236 zu passivieren. In der Folge ist jährlich eine anteilige ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens über das Konto 4572 – Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Dauergrabpflege – vorzunehmen.

### Eröffnungsbilanz

Sofern vorhanden und vollständig, sind die diesbezüglichen Werte aus der kameralen Rücklage (Sonstige Sonderrücklage) gem. § 19 Abs. 4 Nr. 12 GemHVO-Kameral zu übernehmen. Ansonsten ist eine Abgrenzung der bereits erhobenen Entgelte auf die noch verbleibende Restlaufzeit nach dem Bilanzstichtag vorzunehmen und als Sonderposten zu passivieren.

## **2.7. Sonstige Sonderposten (Kto. 239)**

### Grundsätzliches

Gem. § 48 GemHVO-Doppik wird ein sonstiger Sonderposten gebildet, sofern der Geschäftsvorfall die Bildung eines Sonderpostens erfordert, aber die Sonderposten der Passivpositionen 2.1 bis 2.6 nicht zutreffend sind.

Soweit Gemeinden zweckgebundene Mittel zur Finanzierung für Leistungen aus dem Paket für Bildung und Teilhabe, für Hortmittagessen oder für Schulsozialarbeit erhalten, diese nicht im selben Haushaltsjahr verwenden und die Regelungen des § 23 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO-Doppik nicht angewendet wird (Übertragbarkeit zweckgebundener Aufwendungen), können diese nicht zweckentsprechend verwendeten Mittel den sonstigen Sonderposten zugeführt werden. Sie stehen dann im Folgejahr wieder für eine zweckentsprechende Verwendung zur Verfügung; der sonstige Sonderposten würde aufgelöst, dies führt zu Erträgen.

### **3. Rückstellungen**

#### **3.1. Pensionsrückstellungen (Kto. 251)**

##### Grundsätzliches

Die bedeutendste und größte Rückstellungsart bildet nach dem Ressourcenverbrauchskonzept periodengerecht die für aktive Beamte und Pensionäre noch zu zahlende Pension ab.

Verlängerte Lebenszeit, erdiente Versorgungszeiten und Beförderungen erhöhen die Pensionsrückstellung. Die Anpassung erfolgt durch Zuführungen, die auszahlungslos die Ergebnisrechnung belasten. Pensionszahlungen und das Ableben von Pensionären führen zu einzahlungslosen Erträgen aus der (Teil-)Auflösung der Pensionsrückstellung, die die Ergebnisrechnung verbessern.

Die Pensionsrückstellung ist trotz Mitgliedschaft in der Versorgungsausgleichskasse (VAK) zu bilden. Die Mitgliedschaft führt nicht zu einer mittelbaren Pensionsverpflichtung. Gesehen werden muss die Verpflichtung des Dienstherrn, für den Beamten die Pensionszahlungen lebenslang zu übernehmen. Die durch die VAK ausgezahlte Pension reduziert in der Grenzbetrachtung die Pensionsrückstellung. Die damit verbundenen Erträge aus der Teilauflösung (s.o.) verhindern eine Doppelbelastung! Wegen der zunehmenden Lebenserwartung kann es – je nach Alter und Verteilung zwischen aktiven und pensionierten Beamten - im Saldo zunächst zu vermehrtem Zuführungsaufwand kommen.

Nach § 24 Abs. Abs. 1 GemHVO-Doppik werden die Pensionsverpflichtungen nur mit ihrem Barwert abgebildet. Die Berechnung hat mit einem Zinsfuß von 5 % zu erfolgen.

Für Mitglieder der VAK stellt diese jährlich personenscharfe Listen zur Höhe der Pensionsrückstellungen bereit.

##### Unterkonten

2511 Pensionsrückstellung

2512 Beihilferückstellung

##### Eröffnungsbilanz

Anders als Gesellschaften müssen Gemeinden beim Umstieg auf die Doppik die Pensionsrückstellungen nicht durch die Ergebnisrechnung erwirtschaften. Bei der erstmaligen Inventur werden die Pensionslasten erfasst. Erst in den Folgejahren wird die Ergebnisrechnung durch Zuführungen/Auflösungen be- und entlastet. Es wird dringend empfohlen, das Angebot der VAK zu nutzen, für Mitglieder unentgeltlich die jeweilige Pensionsrückstellung zu ermitteln.

## 3.2. Altersteilzeitrückstellung (Kto. 281)

### Grundsätzliches

Gem. § 24 Nr. 3 GemHVO sind für zukünftige Verpflichtungen zur Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen Altersteilzeitrückstellungen zu bilden. Zum Beginn der Freistellungsphase soll ein Betrag angesammelt sein, der es ermöglicht, die Lohn- und Gehaltszahlung für die Zeit der Freistellung abzudecken.

Als Varianten für Altersteilzeitvereinbarungen können nach dem Altersteilzeitgesetz (BGBl. I S. 1078) das Blockmodell oder das Teilzeitmodell gewählt werden.

Im Teilzeitmodell wird die Arbeitszeit in der Regel über den gesamten Zeitraum der Altersteilzeit gleichmäßig bis zur Hälfte herabgesenkt. Das Entgelt wird in entsprechendem Umfang reduziert und um einen Aufstockungsbetrag ergänzt. Der Beschäftigte wird nicht vollständig von der Arbeit freigestellt, so dass im Rahmen des Teilzeitmodells keine Rückstellung zu bilden ist.

Das Blockmodell setzt sich aus Beschäftigungs- und Freistellungsphase zusammen. In der Beschäftigungsphase arbeitet der Beschäftigte in Vollzeit weiter, während er in der Freistellungsphase vollständig von der Arbeit freigestellt wird. In der gesamten Laufzeit des Altersteilzeitvertrags werden 50 % des Vollzeitentgelts zuzüglich eines Aufstockungsbetrags gewährt.

Somit erbringt der Beschäftigte in der Beschäftigungsphase die volle Arbeitsleistung, erhält hierfür allerdings "nur" die Hälfte seines Entgelts zuzüglich eines Aufstockungsbetrages. Die in diesem Zeitraum nicht ausgezahlten Entgeltansprüche zuzüglich der Aufstockungsbeträge für die Zeiten der Freistellung sind der Altersteilzeitrückstellung zuzuführen.

Die angesammelten Beträge werden in der Freistellungsphase entnommen, um die Entgeltansprüche des Beschäftigten zu decken.

### Besonderheiten

Die in der handelsrechtlichen Literatur vertretene Auffassung, dass die Aufstockungsbeträge bereits bei Abschluss der Altersteilzeitvereinbarung in eine Rückstellung einzustellen sind, ist mit den geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht vereinbar.

Nach den Erläuterungen zu § 24 Nr. 3 GemHVO-Doppik i. V. m. § 19 Abs. 4 Nr. 6 GemHVO-Kameral sind Mittel für den auf das Haushaltsjahr entfallenden Anteil zukünftiger Verpflichtungen zur Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitmaßnahmen in einer Altersteilzeitrücklage anzusammeln.

Aus dieser Formulierung ergibt sich eindeutig, dass der insgesamt in die Rückstellung einzustellende Betrag (einschließlich der Aufstockungsbeträge) zeitanteilig perioden- und verursachungsgerecht auf die Beschäftigungsphase bzw. die von diesen betroffenen Haushaltsjahren zu verteilen ist.

Diese Auffassung wird durch das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.03.2007 (BStBl I S. 297) unterstützt. Demnach sind für Verpflichtungen aus vertraglichen Altersteilzeitvereinbarungen erstmals am Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Beschäftigungsphase beginnt, Rückstellungen für die Freistellungsphase zu bilden. Bemessungsgrundlage sind die zu gewährenden Entgelte einschließlich der Aufstockungsbeträge.

Die Arbeitsagentur erbringt auf Grundlage des Altersteilzeitgesetzes regelmäßig Erstattungsleistungen an den jeweiligen Arbeitgeber. Gemäß den Erläuterungen zu § 24 GemHVO-Doppik sind Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist. Aus diesem Grund führen die o. a. Erstattungsleistungen der Arbeitsagentur grundsätzlich zu einer periodengerechten Verminderung der Rückstellung.

Hierbei ist allerdings das Vorsichts- bzw. Realisationsprinzip zu beachten. Vor diesem Hintergrund muss der Anspruch des Arbeitgebers hinreichend gesichert sein, bevor er berücksichtigt werden darf. Auch diese Auslegung deckt sich mit der in o. a. Schreiben vertretenen Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen.

Bei der Bildung der Altersteilzeitrückstellung ist zu beachten, dass der Verordnungsgeber mit der Neufassung des § 41 Abs. 8 GemHVO-Doppik zwischenzeitlich auch die Möglichkeit

einer Abzinsung eröffnet hat: "Die Gemeinden können Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages ansetzen und Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzinsen."

Bei der Wahl dieser Möglichkeit ist zu beachten, dass diese Bestimmung insbesondere für Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen aufgenommen wurde, die ihr Rechnungswesen nach der GemHVO-Doppik führen. Da diese Regelung mit einem erhöhten Verwaltungsaufwand einhergeht, sollten die Gemeinden genau prüfen, ob sie von dieser Wahlmöglichkeit Gebrauch machen (vgl. Erläuterungen zu § 41 Abs. 8 GemHVO-Doppik).

Musterbeispiele – auch zum Umgang mit Aufstockungsbeträgen – können der Handreichung des LRH über die wesentlichen Ergebnisse aus der Querschnittsprüfung Eröffnungsbilanzen kommunaler Körperschaften ([www.landesrechnungshof-sh.de](http://www.landesrechnungshof-sh.de) unter Veröffentlichungen / Kommunalberichte) entnommen werden.

### Eröffnungsbilanz

In der Eröffnungsbilanz sind Altersteilzeitrückstellungen in Analogie zu der Berechnung des Rückstellungsbetrages für Altersteilzeit und des Aufstockungsbetrages (s. Grundsätzliches) auszuweisen.

Hierbei ist zu beachten, dass Beträge in der Altersteilzeitrückstellung erstmals ab dem Haushaltsjahr zu berücksichtigen sind, ab dem sich Mitarbeiter in der Altersteilzeit (also ab der Beschäftigungsphase) befinden.

### **3.3. Rückstellung für später entstehende Kosten (Kto. 261)**

#### Grundsätzliches

Die nach § 24 Satz 1 Nr. 4 zu bildende Rückstellung hat Bedeutung für die Bereiche Abwasserbeseitigung (z. B. Entschlammung von Klärteichen) und Abfallwirtschaft (z. B. Rekultivierung von Mülldeponien). In der jeweiligen Periode sind dabei die anteiligen Aufwendungen für später entstehende Verpflichtungen der Gemeinde, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten sind, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss sind, aus den Bereichen Abwasserbeseitigung bzw. Abfallwirtschaft einzustellen. Hinsichtlich der Höhe der zu bildenden Rückstellung wird auf § 41 Abs. 6 und 8 GemHVO-Doppik sowie die dazugehörigen Erläuterungen des Innenministeriums verwiesen.

Ob und in welcher Höhe nach Landeswassergesetz oder Landesabfallwirtschaftsgesetz tatsächlich Gebühren erhoben worden sind ist unerheblich. Auf das Auseinanderfallen von Haushalts- und Gebührenrecht wird hingewiesen.

#### Eröffnungsbilanz

Nach kameralem Recht waren diese Gebührenanteile in der Rücklage anzusammeln. In die Rückstellung sind dagegen die anteiligen Aufwendungen, die dem Zeitraum bis zur Umstellung des Rechnungswesens auf die Doppik zuzurechnen sind, in der Eröffnungsbilanz einzustellen. Das ist unabhängig davon ob dafür bereits Gebührenanteile erhoben worden sind.

### **3.4. Altlastenrückstellung (Kto. 262)**

#### Grundsätzliches

Rückstellungen für Altlasten sind nach § 24 Nr. 5 GemHVO-Doppik zu bilden.

#### Natur der Altlastenrückstellung

Das Bundesbodenschutzgesetz (BBodSchG) sieht neben der Sanierung schädlicher Bodenveränderungen auch die Altlasten-Sanierung vor, wobei Gewässerverunreinigungen in die Sanierungspflicht ausdrücklich mit eingeschlossen werden.

Altlasten sind nach § 2 Absatz 5 BBodSchG

stillgelegte Abfallbeseitigungsanlagen sowie sonstige Grundstücke, auf denen Abfälle behandelt, gelagert oder abgelagert worden sind (Altablagerungen), und

Grundstücke stillgelegter Anlagen und sonstige Grundstücke, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen worden ist, ausgenommen Anlagen, deren Stilllegung einer Genehmigung nach dem Atomgesetz bedarf (Altstandorte),

durch die schädliche Bodenveränderungen oder sonstige Gefahren für den einzelnen oder die Allgemeinheit hervorgerufen werden.

Sanierungsmaßnahmen sind nach § 2 Absatz 7 BBodSchG Maßnahmen

zur Beseitigung oder Verminderung der Schadstoffe (Dekontaminationsmaßnahmen),

die eine Ausbreitung der Schadstoffe langfristig verhindern oder vermindern, ohne die Schadstoffe zu beseitigen (Sicherungsmaßnahmen),

zur Beseitigung oder Verminderung schädlicher Veränderungen der physikalischen, chemischen oder biologischen Beschaffenheit des Bodens.

Schutz- und Beschränkungsmaßnahmen im Sinne dieses Gesetzes sind sonstige Maßnahmen, die Gefahren, erhebliche Nachteile oder erhebliche Belästigungen für den einzelnen oder die Allgemeinheit verhindern oder vermindern, insbesondere Nutzungsbeschränkungen.

#### Bildung der Altlastenrückstellung

Eine Altlastenrückstellung darf nur dann gebildet werden, wenn hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Schaden der für die Entscheidung über die Rechtsfolgen zuständigen Behörde bekannt ist oder alsbald bekannt sein wird und der Störer deshalb mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss.

Die Gemeinde darf somit nur eine Altlastenrückstellung bilden, wenn die Altlast am Bilanzstichtag besteht und sie zur Sanierung verpflichtet ist.



### **3.5. Steuerrückstellung (Kto. 282)**

#### Grundsätzliches

Steuerrückstellungen sind nach § 24 Nr. 6 GemHVO-Doppik ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen.

Für Steuern und Abgaben, die bis zum Ende des Haushaltsjahres entstanden sind, deren Höhe aber noch nicht exakt feststeht, sind Rückstellungen zu bilden. Die bilanzierende Einheit muss Steuerschuldner sein.

Zum vollständigen Ressourcenverbrauch der Gemeinde gehört - wie im Handelsrecht (§ 249 HGB) - auch die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten sind, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss sind. Diese sind von der Gemeinde als Aufwand zu buchen und auf der Passivseite ihrer Bilanz anzusetzen. Dadurch werden die Aufwendungen der Verursachungsperiode zugerechnet, obwohl die entsprechenden Auszahlungen der Gemeinde erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Dazu gilt auch im Handelsrecht der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist (Erläuterungen zur GemHVO-Doppik nach dem 01.01.2013 zu § 24).

### **3.6. Verfahrensrückstellung (Kto. 283)**

#### Grundsätzliches

Für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren sind gem. § 24 Nr. 7 GemHVO-Doppik Rückstellungen zu bilden. Es handelt sich um eine spezielle Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten. Die Anhängigkeit eines Gerichtsverfahrens ist ab dem Zeitpunkt, ab dem das Gericht mit der Klage bzw. dem Antrag befasst ist, gegeben.

Das Tatbestandsmerkmal 'drohende' erfordert, dass dem Grunde nach mit einiger Wahrscheinlichkeit die Inanspruchnahme zu erwarten ist. Wahrscheinlich ist die Inanspruchnahme, wenn hierfür mehr Gründe dafür als dagegen sprechen. Die bloße Möglichkeit allein genügt nicht. „Drohen bedeutet, dass Anzeichen dafür gegeben sein müssen, die den Eintritt [o.g. Verpflichtungen] im konkreten Fall als ernsthaft bevorstehend erscheinen lassen. [...] Es muss eine ggf. der Erfahrung entlehnte Wahrscheinlichkeit für den Eintritt [...] bestehen“ (Adler/Düring/Schmaltz Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., HGB § 249 Rz 144).

Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist (§ 41 Abs. 6 GemHVO-Doppik). Die Kommune hat demnach aus Gründen der Vorsicht (§ 39 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik) den Betrag zu bilanzieren, mit dem sie voraussichtlich in Anspruch genommen wird. Dieser Betrag kann sich aus der Streitsumme (z. B. Schadenersatz), den Gerichtskosten, den eigenen Anwaltskosten sowie denen der Gegenseite zusammensetzen. Hierbei dürfen nur die Kosten der gegenwärtig anhängigen Instanz einbezogen werden.

Soweit beispielsweise von einem Vergleich ausgegangen wird, würden ggf. die Streitsumme und die Gerichtskosten zu jeweils 50 % und lediglich die eigenen Anwaltskosten zu 100 % in die Rückstellung einfließen.

Sofern die Kommune als Klägerin auftritt, kann die Festlegung der Rückstellung auf die Höhe der Prozesskosten in Frage kommen, wenn ein entsprechender Ausgang des Prozesses erwartet wird (vgl. hierzu auch die korrespondierende Erläuterung zu § 19 Abs. 4 Satz 2 Nr. 9 GemHVO-Kameral).

#### Eröffnungsbilanz

Es sind die Werte aus der kamerale Rücklage (Verfahrensrücklage) gem. § 19 Abs. 4 Nr. 9 GemHVO-Kameral zu übernehmen, wenn diese vollständig sind. Bei nicht vollständiger oder fehlender kamerale Rücklage ist eine entsprechende Einzelbewertung der anhängigen Verfahren für die evtl. erforderliche Bildung von Rückstellungen erforderlich.

### **3.7. Finanzausgleichrückstellung (Kto. 284)**

#### Grundsätzliches

Finanzausgleichsrückstellungen sind gemäß § 24 Nr.8 GemHVO-Doppik für erwartete Mehraufwendungen bei den Umlagen (insbesondere für Amts- und Kreisumlage, zusätzliche Kreisumlage und Finanzausgleichsumlage sowie ggf. für Nachzahlungen für die Gewerbesteuerumlage im 4. Quartal) zu bilden, sofern im aktuellen Haushaltsjahr im Vergleich zu den beiden Vorjahren überdurchschnittlich hohe Gewerbesteuererträge zu verzeichnen sind und in den beiden Folgejahren ohne diese Mehrerträge bei der Gewerbesteuer ein Fehlbedarf im Ergebnisplan erwartet wird oder sich dieser dadurch erhöht.

Die Berechnung der Rückstellungshöhe erfolgt individuell unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Erhöhung der jeweiligen Umlagen sowie der Höhe der Gewerbesteuererträge.

Entgegen der bisherigen Regelung in § 19 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO-Kameral werden hierdurch ebenfalls bedingte Mindererträge bei den Schlüsselzuweisungen infolge des höheren Gewerbesteueraufkommens nicht bei der Berechnung der Finanzausgleichsrückstellungen berücksichtigt.

Hinsichtlich des grundsätzlichen Erfordernisses zur Bildung von Rückstellungen und dessen Hintergrund wird auf die allgemeinen Erläuterungen zu § 24 GemHVO-Doppik verwiesen

### **3.8. Instandhaltungsrückstellung (Kto. 27)**

#### Grundsätzliches

Instandhaltungsrückstellungen sind gem. § 24 Satz 9 GemHVO-Doppik zu bilden für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, die bis zum Bilanzstichtag erforderlich gewesen wären, aber nicht mehr durchgeführt werden konnten. Die Instandhaltungsmaßnahmen müssen binnen drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt werden. Der Fälligkeitstermin der jeweiligen Rechnungen ist unerheblich, da das doppische Leistungsprinzip gilt, d. h. die Maßnahme (Reparatur o. ä.) muss in den ersten drei Monaten des Folgejahres erfolgt sein. Bei den Instandhaltungsmaßnahmen muss es sich um Maßnahmen handeln, die konsumtiv, d. h. in der Ergebnisrechnung zu verbuchen sind. Unter die Instandhaltungsrückstellungen fallen nicht Rückstellungen für investive Maßnahmen (vgl. hierzu FAQ 1.20).

Für Maßnahmen, deren Notwendigkeit zwar bekannt war bzw. die im laufenden Jahr notwendig geworden sind, für die aber keine Mittel im Haushaltsplan bewilligt wurden, darf keine Instandhaltungsrückstellung gebildet werden, da gem. dem Budgetrecht für ihre aufwandswirksame Bildung keine haushalterische Ermächtigung vorliegt soweit nicht die Vorgaben des § 82 GO (Unabweisbarkeit) berührt sind.

Sofern nach § 23 (1) GemHVO-Doppik Mittel als Haushaltsrest bereits übertragen wurden, darf keine Instandhaltungsrückstellung gebildet werden (vgl. Hinweise zur GemHVO-Doppik, s. Links)

Die Höhe der zu bildenden Instandhaltungsrückstellungen bemisst sich nach der Höhe des voraussichtlich entstehenden Unterhaltungs-/Reparaturaufwandes nach vernünftiger Beurteilung der jeweiligen Maßnahme.

Ihre Bildung erfolgt aufwandswirksam gegen die entsprechenden Aufwandskonten, auf denen normalerweise der entsprechende Aufwand gebucht wird, i. d. R. Kontenarten 521 – Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen und 522 – Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens.

Wird eine Rückstellung in Anspruch genommen, so wird die entsprechende Verbindlichkeit gegen die Rückstellung gebildet (s. Buchungssatz 3). Die Ergebnisrechnung bleibt bei der Inanspruchnahme unberührt. Allerdings erfolgt bei Begleichung der Verbindlichkeit, z. B. an den Lieferanten ein Buchung des Zahlungsstromes in der Finanzrechnung (s. u.).

Wird demgegenüber aber die Rückstellung nicht mehr benötigt, so ist sie ergebniswirksam als Ertrag aufzulösen. Ein Geldfluss findet in diesem Fall nicht statt und somit bleibt die Finanzrechnung unberührt.

#### Buchungssätze:

Grundsätzlich sollte die Buchungsweise mit der eingesetzten Software abgestimmt sein, da tw. die Buchungsweise von der klassischen Lehre abweicht. Daher sind die Vorgaben des Softwareherstellers zu beachten. Sie müssen jedoch am Ende zu den u. a. Ergebnissen führen.

1. Bildung einer Instandhaltungsrückstellung:  
521x/522x Aufwendungen für die Unterhaltung von... an 27x Instandhaltungsrückstellungen
2. Sofern im neuen Jahr binnen drei Monaten die Nachholung der Maßnahmen erfolgt, sind die Rückstellungen in Anspruch zu nehmen. Dabei sind auch Teilinanspruchnahmen möglich:  
27x Instandhaltungsrückstellungen an 35x Verb. aus LuL/18x Bank
3. Sofern die Instandhaltungsrückstellung nicht in Anspruch genommen wird, ist sie ertragswirksam aufzulösen. Es sind ebenfalls Teilaufösungen möglich:  
27x Instandhaltungsrückstellungen an 45828 Erträge aus der Auflösung oder Herabsetzung der Instandhaltungsrückstellungen

#### Berücksichtigung in der Finanzrechnung

Da ihre Inanspruchnahme eine Zahlung bei Fälligkeit der Rechnung zur Folge hat, die in der Finanzrechnung i.d.R. auf den Konten 721x bzw. 722x zu verbuchen ist, sind hier im Folgejahr in der Finanzplanung entsprechende Haushaltsmittel bereitzustellen. Die Mittelbereitstellung kann entweder durch Neuveranschlagung im Finanzplan erfolgen oder durch eine Übertragung von Haushaltsmitteln gem. § 23 (1) GemHVO-Doppik ausschließlich in der Finanzrechnung. Sofern keine Inanspruchnahme der Rückstellung erfolgt, erfolgt auch keine Inanspruchnahme der Finanzmittel und es kommt zu einer Verbesserung des Finanzergebnisses gegenüber der Planung.

### **3.9. Sonstige andere Rückstellungen (Kto. 289)**

#### Grundsätzliches

Diese Rückstellungsart kann als Auffangposition verstanden werden: Sachverhalte, die zu Rückstellungen führen, jedoch unter den in § 24 Nr. 1 bis 9 GemHVO-Doppik aufgeführten Arten nicht zu subsumieren sind, können unter folgender Voraussetzung erfasst werden: Sie müssen durch § 249 HGB zugelassen sein.

Nach Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist so eine Vielzahl von Rückstückstellungen möglich. Innenministerium und Landesrechnungshof raten jedoch, diese Möglichkeit sehr restriktiv zu nutzen. Häufig stehen sich Rückstellungswert und die zur Erfassung notwendigen und wiederkehrenden Arbeiten unverhältnismäßig gegenüber.

## **4. Verbindlichkeiten**

### **4.1. Anleihen (Kto. 30)**

#### Grundsätzliches

Anleihen stellen für die Kommunen eine Finanzierungsform dar, bei der das benötigte Kapital von einer unbestimmten Zahl von Geldgebern durch den Kauf von Wertpapieren aufgebracht wird (z. B. Schuldverschreibungen). Die Anleihe ist bei erstmaliger Bewertung (Zeitpunkt der Entstehung) mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, unabhängig davon, wie hoch der tatsächlich zur Verfügung gestellte Betrag (Einzahlungsbetrag) ist (§ 41 Abs. 6 GemHVO-Doppik).

Einzahlungen aufgrund aufgenommener Anleihen sind über das Finanzrechnungskonto 691, Rückzahlungen über Konto 791 abzubilden. Die Ein- und Auszahlungen aus Anleihen wurden bisher in den Finanzplan (und damit auch in die Finanzrechnung) nicht aufgenommen, da bislang schleswig-holsteinische Kommunen keine Anleihen zur Finanzierung von Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen begeben haben.

#### Eröffnungsbilanz

In der Eröffnungsbilanz sind Anleihen mit dem zum 01.01. verbleibenden Erfüllungs- bzw. Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

## **4.2. Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen (Kto. 32)**

### Grundsätzliches

Lt. VV-Kontenrahmen bezeichnen Verbindlichkeiten aus Krediten die der Kommune von einem Dritten zur Verfügung gestellten Geldbeträge mit der Verpflichtung, das aufgenommene Kapital mit Zinsen zurückzuzahlen. In Kontogruppe 32 dürfen nur Kredite erfasst werden, die der Finanzierung von Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen dienen. Als Kreditmarktschulden werden alle Schulden bezeichnet, die die kommunalen Haushalte zum Zweck der Haushaltsfinanzierung durch Begebung von Wertpapieren oder direkt mittels Darlehen bei Kreditinstituten oder sonstigen inländischen und ausländischen Stellen aufgenommen haben. Hierzu zählen auch Schulden bei Institutionen, an deren Nennkapital Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände oder Zweckverbände beteiligt sind, da sich diese in der Regel selbst am Kreditmarkt refinanzieren (z. B. KfW ). Das gilt auch dann, wenn die Zinslasten von öffentlichen Haushalten ganz oder teilweise übernommen werden (z. B. KfW Programme).

### Eröffnungsbilanz

Bei der Umstellung auf die Doppik sind hinsichtlich der Übertragung von Kreditermächtigung (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO-Kameral) in der Eröffnungsbilanz die Ermächtigung nicht anzusetzen. Im Finanzplan erfolgt eine Anpassung im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.



### **4.3. Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten (Kto. 33)**

#### Grundsätzliches

Der Kassenkredit bezeichnet aufgenommene Schulden zur Deckung eines kurzfristigen Bedarfs an liquiden Mitteln. Es handelt sich immer um Geldschulden. Kassenkredite sind nach § 95i GO nur aufzunehmen, sofern keine anderen Mittel zur Verfügung stehen.

In Kontogruppe 33 dürfen nur Kredite erfasst werden, die der Sicherung der Zahlungsfähigkeit (vorübergehender Kassenanspannungen) der Gemeinde dienen. Zur Vorfinanzierung von langfristigen Darlehen aufgenommene Zwischenkredite sind dagegen als echte Kreditmarktschulden bei den jeweiligen Schuldarten auszuweisen.

Die Aufnahme des Kassenkredits erfolgt durch Überziehung des Girokontos oder durch Aufnahme eines festen Betrages in Form eines (kurzfristigen) Kredits zur Liquiditätssicherung. Die maximal zulässige Höhe des Kassenkredits wird in der Haushaltssatzung festgelegt (§ 95 Absatz 2 Nr. 2 GO).

Durch die Überziehung eines Girokontos kann es je nach Buchführungs-Software zu einem Ausweis von negativen liquiden Mitteln auf der Aktivseite der Bilanz kommen.

In diesen Fällen ist es notwendig, den negativen Bestand der liquiden Mittel in eine Verbindlichkeit aus Kassenkrediten umzubuchen, da es sich um einen Bestandteil der Verbindlichkeiten handelt.

Eine Besonderheit in der Abbildung der liquiden Mittel tritt ein, sofern eine Amtsverwaltung gem. § 3 Abs. 2 S. 1 AO die Aufgaben der Finanzbuchhaltung, die Rücklagenverwaltung und die Vorbereitung der Aufstellung der Haushaltspläne für die amtsangehörigen Gemeinden besorgt. Entsprechendes gilt, sofern diese Vorschrift in einer anderen Konstellation entsprechende Anwendung findet (z. B. in einer Verwaltungsgemeinschaft).

Mit Erlass vom 10.01.2014 hat das Innenministerium die Bilanzierungsregeln für diesen Sonderfall konkretisiert und den Kontenrahmen angepasst bzw. erweitert.

Das Amt dient der amtsangehörigen Gemeinde quasi wie eine Bank. Daher sind die liquiden Mittel ausschließlich in der Bilanz des Amtes als mittelverwaltende Stelle zu führen. Diese setzen sich somit aus den jeweiligen Finanzmittelbeständen der amtsangehörigen Gemeinden sowie seiner eigenen Mittel zusammen. Als Gegenposition zu den verwalteten liquiden Mitteln der amtsangehörigen Gemeinden bildet das Amt Verbindlichkeiten (Kontenart 375) in Höhe der jeweiligen Ansprüche ab.

Sofern die Amtskasse für eine amtsangehörige Gemeinde mehr Auszahlungen durchgeführt als Einzahlungen entgegengenommen hat (entspricht einem Negativbestand an liquiden Mitteln / einem Kassenkredit der Gemeinde), stellt dies eine Verbindlichkeit der Gemeinde gegenüber der Amtskasse dar. Diese ist in der Bilanz der Gemeinde unter Kontenart 335 "Verbindlichkeiten aus dem Zahlungsverkehr gegenüber dem Amt" auszuweisen.

#### **4.4. Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen (Kto. 34)**

##### Grundsätzliches

Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen ist ein Unterpunkt der Bilanzposition Verbindlichkeiten (Kontenklasse 3, Verbindlichkeiten und passive Abgrenzung).

Gemäß dem Kontenrahmen des Innenministeriums vom 08.10.2012 sind unter Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen gleichkommen, Verbindlichkeiten aus folgenden Rechtsgeschäften auszuweisen

Restkaufgelder

Leasinggeschäfte

ÖPP-Projekte

Da ein Zinsteil nicht zu passivieren ist, ist die Verbindlichkeit auf den Barwert abzuzinsen. Noch ausstehende Zahlungen sind mit dem Barwert als Verbindlichkeiten zu passivieren (vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Tz. 120 zu § 250 HGB).

Um im Rahmen des Jahresabschlusses (§ 51 Abs. 51 Nr. 3 GemHVO) einen Verbindlichkeitspiegel (siehe auch Ausführungsanweisung des Innenministeriums, Anlage 26) erstellen zu können, muss der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, in Restlaufzeiten von bis zu einem Jahr, ein bis fünf Jahren und mehr als fünf Jahren ausweisbar sein.

##### Unterkonten

342 Restkaufgelder

342 Leasinggeschäfte

344 ÖPP-Projekte

## 4.5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kto. 35)

### Grundsätzliches

Die Kommune hat eine Lieferung erhalten oder eine Leistung bezogen, ohne dass sie bereits die vereinbarte Gegenleistung dafür erbracht hat (Lieferantenkredit). Die Bilanzposition beinhaltet alle Verbindlichkeiten auf Basis von Liefer-, Werk-, Dienstleistungs-, Pacht-, Miet- oder vergleichbaren Verträgen. Schwebende Geschäfte (weder Lieferant noch die Kommune haben bisher eine Leistung erbracht) dürfen nicht bilanziert werden.

Verbindlichkeiten aus L+L sind mit ihrem Erfüllungsbetrag (§ 41 Abs. 6 GemHVO-Doppik), d. h. mit dem Rechnungsbetrag (inkl. Umsatzsteuer), auszuweisen. Eine Saldierung mit Forderungen ist unzulässig (vgl. § 40 Abs. 3 GemHVO-Doppik). Eine Kontokorrentbeziehung wie bei Handelsgeschäften nach Handelsrecht (§ 355 HGB) ist nicht vorgesehen.

Die Summe der Verbindlichkeiten muss mit der Summe der offenen Verbindlichkeiten auf den Kreditorenkonten übereinstimmen. Daneben muss Summenidentität mit dem Verbindlichkeitsspiegel bestehen.

### Eröffnungsbilanz

Folgende Sachverhalte sind zu bilanzieren:

1. Leistung erbracht/ Rechnung liegt vor/Zahlung erfolgt im Folgejahr  
Verbindlichkeit aus L+L
2. Leistung erbracht/Rechnung liegt noch nicht vor
  - a. Rechnungsbetrag ist bekannt (im Regelfall ergeben sich wertaufhellende Umstände bis zur endgültigen Eröffnungsbilanzaufstellung, indem die Rechnung zwischenzeitlich vorgelegt wurde)  
Verbindlichkeit aus L+L
  - b. Rechnungsbetrag ist nicht bekannt  
Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten

Entsprechende Hinweise enthalten auch die Erläuterungen des Innenministeriums zu § 54 GemHVO-Doppik (Exkurs: Übernahme von Haushaltsresten in ein doppisches System).

Soweit Auszahlungen im ersten doppischen Jahr für im letzten kameralen Jahr erbrachte Leistungen anstehen, sind diese in der Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen zu passivieren. In gleicher Höhe sind Haushaltsausgabereste (soweit der Betrag durch Rechnungsstellung feststeht ggf. Kassenausgabereste) zur periodengerechten Belastung des kameralen Jahres zu bilden (vgl. Kommunalbericht 2011 des LRH, S. 54). Diese dürfen in der Doppik jedoch nicht im Rahmen einer Ergebnisplanfortschreibung als übertragene Ermächtigung behandelt werden.

## **4.6. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (Kto. 36)**

### Grundsätzliches

Verbindlichkeiten aus Transferleistungen liegen vor und sind passivierungspflichtig, sofern eine konkrete Zahlungsverpflichtung der Kommune aus Transferaufwendungen (Transferleistungen) entsteht. Diese entstehen in der Regel durch Erlass eines Bewilligungsbescheides der Kommune oder aufgrund vertraglicher bzw. gesetzlicher Verpflichtungen zu bestimmten Terminen oder Ereignissen.

Zu den Transferleistungen gehören alle Leistungen der Kommune an Dritte, die ohne eine konkrete Gegenleistung erbracht werden. Die Leistungen sind insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass sie nicht auf einen konkreten Leistungsaustausch ausgerichtet sind.

Hierzu zählen insbesondere folgende Leistungen entsprechend der Kontengruppe 53:

- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke (u.a. für Schule, KiTa sowie Umlagen an Zweckverbände)
- Schuldendiensthilfen
- Sozialtransferaufwendungen (u.a. Leistungen nach SGB II, VIII und XII, Asylbewerberleistungsgesetz und KJHG)
- Steuerbeteiligungen (u.a. Gewerbesteuerumlage)
- Allgemeine Zuweisungen und allgemeine Umlagen (u.a. Amts- und Kreisumlage)
- Sonstige Transferaufwendungen

### Eröffnungsbilanz

Sofern nach erfolgter Umstellung auf die Doppik noch Auszahlungen für im Vorjahr im Rahmen der kameralen Haushaltsführung bewilligte oder entstandene Transferleistungen erfolgen werden, sind diese in der Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeiten aus Transferleistungen zu passivieren. In gleicher Höhe sind entsprechende Haushaltsausgabereste im kameralen Vorjahreshaushalt zu bilden (vgl. Handreichung des Landesrechnungshofs zu den Eröffnungsbilanzen kommunaler Körperschaften, Tz. 2.2 - Seite 12ff.).

## **4.7. Sonstige Verbindlichkeiten (Kto. 37)**

### Grundsätzliches

Gem. § 48 GemHVO-Doppik sind unter der Position sonstige Verbindlichkeiten die sonstigen Wertpapierschulden und andere, nicht den Positionen 4.1 bis 4.6 zuzuordnenden Verbindlichkeiten auszuweisen.

Gem. § 41 (6) GemHVO-Doppik sind sie mit ihrem Erfüllungsbetrag darzustellen. Eine Aufrechnung (Saldierung) mit korrespondierenden Forderungen ist aufgrund des Saldierungsverbotes bzw. Bruttoausweises aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführungen heraus nicht zulässig.

Eine Besonderheit in der Abbildung der liquiden Mittel tritt ein, sofern eine Amtsverwaltung gem. § 3 Abs. 2 S. 1 AO die Aufgaben der Finanzbuchhaltung, die Rücklagenverwaltung und die Vorbereitung der Aufstellung der Haushaltspläne für die amtsangehörigen Gemeinden besorgt. Entsprechendes gilt, sofern diese Vorschrift in einer anderen Konstellation entsprechende Anwendung findet (z. B. in einer Verwaltungsgemeinschaft).

Mit Erlass vom 10.01.2014 hat das Innenministerium die Bilanzierungsregeln für diesen Sonderfall konkretisiert und den Kontenrahmen angepasst bzw. erweitert.

Das Amt dient der amtsangehörigen Gemeinde quasi wie eine Bank. Daher sind die liquiden Mittel ausschließlich in der Bilanz des Amtes als mittelverwaltende Stelle zu führen. Diese setzen sich somit aus den jeweiligen Finanzmittelbeständen der amtsangehörigen Gemeinden sowie seiner eigenen Mittel zusammen. Als Gegenposition zu den verwalteten liquiden Mitteln der amtsangehörigen Gemeinden bildet das Amt Verbindlichkeiten (Kontenart 375) in Höhe der jeweiligen Ansprüche ab.

### Unterkonten

371 Sonstige Wertpapierschulden

375 Verbindlichkeit aus dem Zahlungsverkehr gegenüber amtsangehörigen Gemeinden

3791 Sonstige Verbindlichkeiten

### Eröffnungsbilanz

In diese Position sind i. d. R. die kameralen Verwahrungen überzuleiten sofern der jeweilige Sachverhalt gem. der Unterpunkte 3791 zutreffend ist.

Hinsichtlich Sicherheitseinbehalte gem. VOB verweisen wir auf FAQ 1.35.

## 5. Passive Rechnungsabgrenzung (Kto. 39)

### Grundsätzliches

Passive Rechnungsabgrenzungsposten stellen das Pendant zu den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten dar:

Zu erfassen sind Einzahlungen, die vor dem Abschlussstichtag eingegangen sind, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Zu trennen ist zwischen Ertrag (= Ressourcenaufkommen) und Einzahlung (= Zugang von Liquidität). Fallen diese zeitlich auseinander und liegt noch ein Jahreswechsel dazwischen, wird dieser Buchungsfall über die passiven Rechnungsposten abgewickelt. Wichtig: Einzahlung im alten Jahr – Erfassung des Ertrags im neuen Jahr oder danach. Umgekehrte Fälle lassen Forderungen entstehen.

Beispiel:

Die Gemeinde vermietet Räumlichkeiten. Die Monatsmiete ist zum 5. eines Monats fällig. Der Mieter überweist schon zum 30.12.

Buchung zum 30.12.:

Per Bankguthaben an passive Rechnungsabgrenzung

Buchung im neuen Jahr:

Per passive Rechnungsabgrenzung an Erträge aus Vermietung

Hinweis: Die Abgrenzung erfolgt nur auf Ebene der Ertrags- und Aufwandskonten. Die Liquidität ist im alten Jahr zugeflossen und wird dort auch erfasst: Damit stimmen Einzahlungen und Erträge nicht überein!

### Eröffnungsbilanz

Zur richtigen Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist auch die Erfassung solcher Zahlungsvorgänge notwendig. Ansonsten würden im neuen Zeitalter der Doppik Erträge verloren gehen. Auch wenn der Zahlungseingang noch die Kameralistik berührte: Eine Doppelerfassung besteht nicht, da die Kameralistik eine Trennung zwischen Ertrag und Einzahlung nicht vorsieht.