

# **Abschlussbericht**

## **Empfehlungen zur Ersterfassung und Erstbewertung von Vermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde**

- Stand 29. Juni 2005 -

## Eröffnungsbilanz

### Gliederung:

#### I. Sitzungen der Projektgruppen

1. Projektgruppe 3
2. Projektgruppe 4
3. Projektgruppe 5
4. Projektgruppe 6

#### II. Teilnehmer an den Projektgruppensitzungen

#### III. Aufgabe der Projektgruppen

#### IV. Ziel der Arbeit der Projektgruppen

#### V. Zusammengefasste Arbeitsergebnisse

1. Einleitung
2. Rechtsgrundlagen
  - 2.1 § 19 Einführungsgesetz – Durchführungsbestimmungen
  - 2.2 Richtlinie zur Bewertung von Vermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde Bewertungsrichtlinie
3. Erläuterungen zur Bewertungsrichtlinie
  - 3.1 Grundsätze
  - 3.2 Immaterielle Vermögensgegenstände
  - 3.3 Sachanlagen
  - 3.4 Finanzanlagen
  - 3.5 Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsmethoden
  - 3.6 Umlaufvermögen
  - 3.7 Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
  - 3.8 Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich
  - 3.9 Sonstige Sonderposten
  - 3.10 Rückstellungen
  - 3.11 Verbindlichkeiten
  - 3.12 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten

## Eröffnungsbilanz

### I. Sitzungen der Projektgruppen

#### 1. Projektgruppe 3

Die Arbeitssitzungen der Projektgruppe „Empfehlungen zur Erfassung und Bewertung von Anlagevermögen“ fanden am

23. Juni 2004,

01. Juli 2004,

09. Juli 2004,

23. Juli 2004,

28. Juli 2004

in Mainz statt.

#### 2. Projektgruppe 4

Die Arbeitssitzungen der Projektgruppe „Empfehlungen zur Erfassung und Bewertung von Anlagevermögen in Sonderfällen“ fanden am

18. August 2004,

01. September 2004,

18. Januar 2005,

20. April 2005

in Mainz statt.

#### 3. Projektgruppe 5

Die Arbeitssitzungen der Projektgruppe „Empfehlungen zur Erfassung und Bewertung von Umlaufvermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten“ fanden am

14. Oktober 2004,

06. September 2004,

15. September 2004,

30. September 2004

in Mainz statt.

#### 4. Projektgruppe 6

Die Arbeitssitzungen der Projektgruppe „Empfehlungen zur Erfassung und Bewertung von Umlaufvermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in Sonderfällen“ fanden am

10. November 2004,

21. April 2005

in Mainz statt.

## II. Teilnehmer an den Projektgruppensitzungen

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

### Projektgruppenmitglieder:

- Herr Andreas Wagenführer            Ministerium des Innern und für Sport
- Herr Udo Baumann                    Ministerium des Innern und für Sport
- Herr Ralf Arthkamp                    Stadtverwaltung Trier
- Herr Karl-Heinz Arzdorf                Verbandsgemeindeverwaltung Brohltal
- Herr Werner Bauerfeld                Verbandsgemeindeverwaltung Baumholder
- Herr Richard Bertram                 Stadtverwaltung Koblenz
- Herr Kurt Degen                        Stadtverwaltung Landau
- Herr Rolf Flerus                        Abwasserbeseitigungswerk Brohltal
- Herr Jürgen Flick                        Gemeinde- und Städtebund Rheinland-Pfalz
- Herr Michael Greb                      Kreisverwaltung Altenkirchen
- Herr Norbert Göbel                     Gemeinde- und Städtebund Rheinland-Pfalz
- Herr Reiner Hey                        Stadtverwaltung Idar-Oberstein
- Herr Jürgen Hippel                      Stadtverwaltung Mainz
- Herr Lutz Hofmann                     Stadtverwaltung Ludwigshafen
- Herr Burkhard Höhlelein                Gemeinde- und Städtebund Rheinland-Pfalz
- Herr Winfried Hoffmann                Verbandsgemeindeverwaltung Asbach
- Herr Wolfgang Hommrich                Stadtverwaltung Frankenthal
- Frau Elisabeth Hüther                Kreisverwaltung Südwestpfalz
- Herr Friedhelm Jung                    Stadtverwaltung Kaiserslautern
- Herr Rainer Kandel                     Stadtverwaltung Mainz
- Herr Thomas Nern                        Deutsche Bau- und Grundstücks AG
- Herr Willi Pauly                        Stadtverwaltung Mayen
- Frau Christine Peters                 Stadtverwaltung Worms
- Herr Winfried Petry                    Stadtverwaltung Idar-Oberstein
- Herr Peter Rocker                     Kreisverwaltung Mainz-Bingen
- Herr Stefan Rolletter                 Stadtverwaltung Ingelheim
- Herr Achim Schmidt                    Verbandsgemeindekasse Ramstein-Miesenbach,  
Fachverband der Kommunalkassenverwalter e.V.
- Herr Winfried Thiel                    Kreisverwaltung Bernkastel-Wittlich
- Herr Maik Treck                        Kreisverwaltung Altenkirchen
- Frau Brigitte Wojcik                  Stadtverwaltung Trier
- Herr Ronald Zobel                     Stadtverwaltung Frankenthal

### Projektbetreuung:

- Herr Heinz Deisenroth                Mittelrheinische Treuhand GmbH
- Frau Daniela Henn                    Mittelrheinische Treuhand GmbH
- Herr Thomas Stephan                 Mittelrheinische Treuhand GmbH

### III. Aufgabe der Projektgruppen

#### **Projektgruppe 3: Empfehlungen zur Erfassung und Bewertung von Anlagevermögen**

Aufgabe der Projektgruppe war die Erstellung von Arbeitshilfen zur „landeseinheitlichen“ Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens. Die Arbeitshilfen sollten einerseits auf die Besonderheiten der erstmaligen Erfassung und Bewertung und andererseits auch auf die jährliche Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens eingehen. Insbesondere sollte bei den einzelnen Anlagegruppen auf mögliche Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen unter Berücksichtigung der allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eingegangen werden.

#### **Projektgruppe 4: Empfehlungen zur Erfassung und Bewertung von Anlagevermögen in Sonderfällen**

Aufgabe der Projektgruppe war - aufbauend auf den Arbeitsergebnissen der Projektgruppe 3 - die Erarbeitung und Anpassung von Arbeitshilfen zur Erfassung und Bewertung von Sonderfällen im Bereich des Anlagevermögens. Die Themen der Projektgruppe beruhten hauptsächlich auf Anfragen, mit denen die Kommunen an die Projektbetreuung herangetreten sind. Um die während der Projektarbeit aufkommenden Fragen zu beantworten, tagte die Projektgruppe bis zum Ende des Projektes.

#### **Projektgruppe 5: Empfehlungen zur Erfassung und Bewertung von Umlaufvermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten**

Aufgabe der Projektgruppe war die Erstellung von Arbeitshilfen zur „landeseinheitlichen“ Erfassung und Bewertung des Umlaufvermögens, der Rechnungsabgrenzungsposten, der Sonderposten, der Rückstellungen und der Verbindlichkeiten. Die Arbeitshilfen sollten einerseits auf die Besonderheiten der erstmaligen Erfassung und Bewertung und andererseits auch auf die jährliche Erfassung und Bewertung des Umlaufvermögens, der Rechnungsabgrenzungsposten, der Verbindlichkeiten und der Rückstellungen eingehen. Dabei sollte auch auf die Berücksichtigung der allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eingegangen werden. Für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sollten mögliche Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen formuliert werden.

#### **Projektgruppe 6: Empfehlungen zur Erfassung und Bewertung von Umlaufvermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in Sonderfällen**

Aufgabe der Projektgruppe war vergleichbar der Aufgabe der Projektgruppe 4 die Erarbeitung und Anpassung der Arbeitshilfen zur Erfassung und Bewertung von Sonderfällen.

#### **IV. Ziel der Arbeit der Projektgruppen**

Gemeinsames Ziel der Arbeit in den vier Projektgruppen war die Erstellung eines Leitfadens für Landkreise, Städte, Gemeinden und Gemeindeverbände zur Erfassung und Bewertung der verschiedenen Bilanzpositionen. Dieser Leitfaden sollte die Bewertungsregeln und Arbeitshilfen für die Erstellung der Eröffnungsbilanz beinhalten und allen Landkreisen, Städten, Gemeinden und Gemeindeverbänden in Rheinland-Pfalz unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden.

#### **V. Zusammengefasste Arbeitsergebnisse**

##### **1. Einleitung**

In den Projektgruppensitzungen wurde die erstmalige Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände, der Rechnungsabgrenzungsposten, der Sonderposten, der Rückstellungen und der Verbindlichkeiten für die Erstellung der Eröffnungsbilanz diskutiert. Soweit es für die Bestimmung von Ansätzen in der Eröffnungsbilanz erforderlich war, wurden auch Empfehlungen für die Folgeabschlüsse gegeben.

Die Empfehlungen der Projektgruppen wurden von der Projektbetreuung in einem Leitfaden zusammengefasst. In den anschließenden Lenkungsgruppensitzungen wurde der jeweils überarbeitete Leitfaden von der Projektbetreuung vorgestellt. Sofern die Regelungen in der Lenkungsgruppe Zustimmung fanden, wurden diese als Empfehlung für eine Bewertungsrichtlinie an das Ministerium des Innern und für Sport weitergegeben und auf der Internetseite des Projektes veröffentlicht. Fanden die Ergebnisse keine Zustimmung, dann wurden von den Mitgliedern der Lenkungsgruppe Änderungsvorschläge abschließend diskutiert oder die Regelungen zur erneuten Diskussion an die Projektgruppe zurückverwiesen. Die Empfehlungen sollen vom Ministerium des Innern und für Sport bei der Erstellung einer Bewertungsrichtlinie für eine doppische Eröffnungsbilanz beachtet werden.

In Abstimmung mit dem Ministerium des Innern und für Sport wurde eine eigenständige Bewertungsrichtlinie für die Eröffnungsbilanz erstellt, um die GemHVO nicht mit Bestimmungen zu überfrachten, die nur für einen befristeten Zeitraum (höchstens bis zum Ende des Haushaltsjahres 2013) bedeutsam sein können. Gegenstand der Projektarbeit war auch die Erstellung einer Empfehlung „Verordnung zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz und eines Anhangs“, die die gesetzliche Grundlage für die Umstellung auf ein Rechnungswesen nach den Regeln der doppelten Buchführung und die Erstellung einer Eröffnungsbilanz darstellen sollte. Diese Regelungen sollen im Zuge des sich jetzt anschließenden Gesetzgebungsverfahrens in das Einführungsgesetz zur Kommunalen Doppik übernommen werden.

Im Folgenden werden zunächst die Rechtsgrundlagen und schließlich ausgewählte Bestimmungen der Bewertungsrichtlinie erläutert.

Der Entwurf des Einführungsgesetzes ist im 4. Kapitel und der Entwurf der Bewertungsrichtlinie im 5. Kapitel abgedruckt.

## **2. Rechtsgrundlagen**

### **2.1. § 19 Einführungsgesetz - Durchführungsbestimmungen**

„(1) Das fachlich zuständige Ministerium wird ermächtigt im Einvernehmen mit dem für das Landeshaushaltsrecht zuständigen Ministerium, nähere Bestimmungen für die erstmalige Erfassung und Bewertung, die Eröffnungsbilanz, den ersten Gesamtabschluss und die letzte kamerale Rechnungslegung durch Rechtsverordnung zu regeln.“

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

„(3) Die Gemeinde ist verpflichtet, Muster zu verwenden, die das fachlich zuständige Ministerium für verbindlich erklärt hat, insbesondere für die Gliederung, die Form, die Bestandteile der Eröffnungsbilanz und des Anhangs, des ersten Gesamtabschlusses und der Anlagen.“

### **2.2. Richtlinie zur Bewertung von Vermögen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde: „Bewertungsrichtlinie“**

## **3. Erläuterungen zur Bewertungsrichtlinie**

### **3.1. Grundsätze**

Für den Nachweis des in der Kommune vorhandenen Vermögens kann vielfach nicht auf aktuelle Unterlagen (Bestandsnachweise) zurückgegriffen werden. Sofern dies der Fall ist, ist das Vermögen vollständig neu zu erfassen. Sind die vorhandenen Bestandsnachweise aktuell, dann können die darin verzeichneten Bestände übernommen werden. Bestandsnachweise werden in den meisten Kommunen im Bereich der Betriebe gewerblicher Art und in den kostenrechnenden Einrichtungen geführt.

Die Bewertung des in der Kommune vorhandenen Vermögens ist, bis auf die Bereiche der kostenrechnenden Einrichtungen und der Betriebe gewerblicher Art, neu vorzunehmen. Selbst wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten in den Bestandsnachweisen erfasst sind, wurden diese in den Kommunen grundsätzlich nicht fortgeschrieben. Die in den Bestandslisten nachgewiesenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten können jedoch der Wertermittlung für Zwecke der Erstbewertung zugrunde gelegt werden. Sofern für die kostenrechnenden Einrichtungen und die Betriebe gewerblicher Art Bestandsnachweise geführt werden und die Bewertung des darin verzeichneten Vermögens handels- oder steuerrechtlichen Grundsätzen entspricht, können diese Wertansätze auch in die Eröffnungsbilanz übernommen werden.

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

In der Projektgruppe wurde diskutiert, ob „verwaltungsnotwendiges“ oder „kommunalnutzungsorientiertes“ Vermögen getrennt von dem „nicht verwaltungsnotwendigen“ bzw. „nicht kommunalnutzungsorientierten“ Vermögen in der Bilanz auszuweisen ist, so wie dies in anderen Bundesländern zur Zeit vorgeschlagen oder bereits rechtlich verankert ist. Die Projektgruppenmitglieder lehnten dies ab, da die Einordnung des Vermögens und ggf. der damit im Zusammenhang stehenden Schulden anhand von objektiven Maßstäben kaum möglich sein wird. Steht es der Verwaltung oder dem Gemeinderat - in Grenzen - frei zu entscheiden, ob z.B. der Wald, der Stadtpark, die städtischen Beteiligungen verwaltungsnotwendig sind oder nicht, sind die Vergleichbarkeit der Bilanzen einer Gemeinde im Zeitablauf und ein interkommunaler Vergleich, wenn überhaupt, dann nur noch sehr eingeschränkt möglich. Es wurde von den Projektgruppenmitgliedern auch mehrheitlich abgelehnt, bei verwaltungsnotwendigem Vermögen andere Bewertungsgrundsätze festzuschreiben als bei dem nicht verwaltungsnotwendigen Vermögen. In diesem Zusammenhang wurde insbesondere abgelehnt, notwendiges Verwaltungsvermögen, aufgrund der „mangelnden Veräußerbarkeit“ (z.B. Sportplatz, Rathaus, Straßen) mit einem pauschalen Bewertungsabschlag von bis zu 90 % auf die Anschaffungskosten oder auf einen möglicherweise anzusetzenden Erfahrungswert abzuschreiben. Die Ablehnung wurde u.a. auch damit begründet, dass bei der neuen Anschaffung oder Herstellung dieser Vermögensgegenstände auch keine außerplanmäßigen Abschreibungen vorgenommen werden können aufgrund der Tatsache, dass es sich um kommunalnutzungsorientiertes Vermögen handelt. Es wurde mehrheitlich kein Bruch zwischen der Erst- und der Folgebewertung gewünscht. Das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip soll nicht nur bei der laufenden Bilanzierung, sondern grundsätzlich auch bei der Erstbewertung, soweit dies mit einem wirtschaftlich vertretbaren Zeitaufwand möglich ist, uneingeschränkt gelten.

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

nicht verwaltungsnotwendiges und ggf. veräußerbares Vermögen mit einem möglichen Veräußerungswert anzusetzen. Veräußerungswerte sind regelmäßig stark beeinflusst von der jeweiligen Marktlage und unterliegen damit nicht unerheblichen Schwankungen, wodurch die Vergleichbarkeit der Wertansätze im Zeitablauf beeinträchtigt wird. Sofern Vermögen in der Kommune nicht mehr benötigt wird und die entsprechenden Entscheidungen zu Veräußerungen in den zuständigen Gremien gefasst worden sind, dann erfolgt eine Umgliederung dieses Vermögens vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen. Stellt sich dabei heraus, dass das Umlaufvermögen niedriger zu bewerten wäre (Anpassung an den Marktwert), dann ist zu diesem Zeitpunkt eine Abwertung vorzunehmen. Liegt der Marktwert über den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dann kann keine Aufwertung vorgenommen werden. Damit wird eine vorzeitige Gewinnrealisierung vermieden.

Gewinne sind entsprechend § 33 Nr. 3 GemO erst dann im Rechnungswesen zu erfassen, wenn diese durch den Verkauf realisiert sind.

Diskutiert wurde in der Projektgruppe auch der mögliche Einfluss der Bevölkerungsentwicklung auf die Erstbewertung des kommunalen Vermögens. Sind Straßen oder Schulen, die in der Zukunft aufgrund des Bevölkerungsrückgangs weniger intensiv genutzt werden weniger wert?

Die Projektgruppe lehnte diese Betrachtungsweise u.a. auf die Anwendung des Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzips und die Ungewissheit der Nutzungswahrscheinlichkeit in Zeiträumen, die über einen mittelfristigen Planungshorizont (drei Jahre) hinausgehen, ab.

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

In diesem Zusammenhang wurde u.a. diskutiert, ob

- Gemeindegliedervermögen gemäß § 83 GemO,
- Grundstücke, die aufgrund von wirksamen Kreuzungsvereinbarungen auf die Gemeinde zu übertragen sind,
- Wild- und Fischbestände,
- Grundstücke, die die Gemeinde aufgrund eines Kaufvertrages erworben hat, die Grundbucheintragung jedoch noch nicht erfolgt ist,
- geleastes Vermögen

zu bilanzieren ist.

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

Die Ersitzung von Eigentum für Immobilien (§ 900 BGB) und für bewegliche Sachen (§ 937 BGB) ist ebenfalls kein Problem des wirtschaftlichen Eigentums, da mit der rechtswirksamen Ersitzung das zivilrechtliche Eigentum übergeht.

Die Mitglieder der Projektgruppe sahen es als vertretbar an, dass die Kommunen bei allen nach dem 01. Januar 2000 angeschafften Vermögensgegenständen die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zum Eröffnungsbilanzstichtag noch vorhandenen Vermögensgegenstände anzusetzen sind. Absetzungen für zwischenzeitlich eingetretene Wertminderungen sind zu berücksichtigen. Es können jedoch nicht die Werte aus der kameralen Haushaltsrechnung unbesehen übernommen werden, da im kameralen System Ausgaben über den Vermögenshaushalt abgewickelt wurden, die nach dem doppelten Haushalts- und Rechnungswesen keine Investitionen darstellen. Diese Posten können nicht als Vermögen in der Eröffnungsbilanz erfasst werden.

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

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

Kann die Kommune auf Vergleichswerte nicht zurückgreifen, dann besteht die Möglichkeit Erfahrungswerte für die Erstbewertung zugrunde zu legen, die in der Bewertungsrichtlinie benannt sind. Abweichungen von den in der Bewertungsrichtlinie festgeschriebenen Verfahren zur Ermittlung der Erfahrungswerte sind grundsätzlich nicht zulässig. Insbesondere ist keine Abweichung von dem Prinzip der Bewertung zu fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten und die Bewertung mit Marktwerten oder Ertragswerten zulässig, sofern die Bewertungsrichtlinie dies nicht ausdrücklich vorsieht.

Aufgrund der einschlägigen Bestimmungen der Bewertungsrichtlinie dürfen daher

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

Diese Reihenfolge ist zwingend zu beachten. Die Gemeinde hat kein Wahlrecht zwischen den einzelnen Werten zu entscheiden, wenn alle Werte oder mindestens zwei Werte bekannt sind. Insoweit kann die Gemeinde in diesem Bereich keine Bilanzpolitik betreiben. In den folgenden Ausführungen wird ergänzend zu der Bewertungsrichtlinie (Kapitel 5) auf ausgewählte Posten der Eröffnungsbilanz eingegangen.

### **3.2. Immaterielle Vermögensgegenstände**

Zu den immateriellen Vermögensgegenständen zählen in der kommunalen Bilanz hauptsächlich Investitionskostenzuschüsse, gewährte Zuwendungen und Rechte. Investitionskostenzuschüsse werden von der Gemeinde häufig gezahlt für die Anschaffung eines Vermögensgegenstands durch eine andere Gemeinde, der jedoch dann gemeinsam genutzt wird. Die mitnutzende Gemeinde hat kein Teileigentum an dem Vermögensgegenstand, sondern lediglich ein Mitnutzungsrecht erworben, das als immaterieller Vermögensgegenstand auszuweisen ist. Dieser ist über die wirtschaftliche Nutzungsdauer, die der Abschreibungstabelle zu entnehmen ist, abzuschreiben.

Datenverarbeitungssoftware und sonstige Rechte sind über die vertraglich vereinbarte Nutzungsdauer abzuschreiben.

Zuwendungen sind nur dann aktivierungsfähig, wenn u.a. gesetzlich, vertraglich oder aufgrund von allgemeinen Zuwendungsbedingungen eine Zweckbindungsfrist für diese Mittel besteht. In diesen Fällen erfolgt die Abschreibung unabhängig von der möglichen Nutzungsdauer eines mit den Zuwendungen geförderten Vermögensgegenstands über die Dauer der Zweckbindung. Sind Zuwendungen nicht mit einer Zweckbindung belegt, dann erfolgt kein Ausweis als immaterieller Vermögensgegenstand. Diese Zuwendungen sind Aufwendungen des jeweiligen Haushaltsjahres.

Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände, d.h. entgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände dürfen nicht bilanziert werden.

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

### 3.3. Sachanlagen

#### Grund und Boden

Grundstücke sind unter der Voraussetzung der Bewertungsrichtlinie grundsätzlich mit Bodenrichtwerten zu bewerten. Bodenrichtwerte der Bodenrichtwertzonen enthalten, soweit es sich nicht um solche für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke handelt, grundsätzlich auch einen Wertansatz für Erschließungskosten. In der Projektgruppe wurde darüber diskutiert, ob der Ansatz von Bodenrichtwerten bei Grundstücken für die im Grundsatz keine Erschließungskosten anfallen (z.B. Straßen, Parks) nicht zu einer unzulässigen bzw. ungewollten Überbewertung des Vermögens führen könnte. Mehrheitlich wurde dies nicht so gesehen, da Gemeinden häufig Grundstücke für solche Nutzungen zum Bodenrichtwert einkaufen und ggf. auch verkaufen. Sofern eine Gemeinde für den Ankauf vorbenannter Grundstücke lediglich einen Prozentsatz des Bodenrichtwertes oder einen pauschalen Eurobetrag ansetzt, hat sie diese Werte als Vergleichswerte anzusetzen und darf nicht auf die vollen Bodenrichtwerte zurückgreifen.

Grundstücke von Wald und Forsten können mit einem landeseinheitlichen Quadratmeterpreis bewertet werden, wenn keine Bodenrichtwerte für Wald und Forsten vorliegen. Wertbeeinflussende Faktoren (z.B. Grunddienstbarkeiten) sind entsprechend den Regelungen der Bewertungsrichtlinie zu berücksichtigen.

Die voraussichtlichen Kosten für die Sanierung von Altlasten sind am Grundstückswert abzusetzen, wenn eine behördliche Auflage oder eine sonstige Verpflichtung zur Durchführung der Maßnahme besteht oder die Beseitigung innerhalb der nächsten drei Jahre ernsthaft geplant ist. Übersteigen die Sanierungskosten den Grundstückswert, dann ist insoweit eine Rückstellung zu bilden.

Besteht keine behördliche Auflage oder eine sonstige Verpflichtung oder besteht keine Beseitigungsabsicht innerhalb der drei Jahre nach der Erstellung der Eröffnungsbilanz, dann ist die Altlast lediglich im Anhang zu benennen. Es erfolgt keine Erfassung in der Bilanz.

Schulsitzgemeinden haben für schulische Zwecke erforderliche Grundstücke dem Schulträger unentgeltlich zu Eigentum zu übertragen und die damit zusammenhängenden Kosten sowie die Kosten der Erschließung nach dem Baugesetzbuch und dem Kommunalabgabengesetz zu übernehmen. Auf Verlangen des Schulträgers sind die Grundstücke frei von Gebäuden zu übertragen (§ 82 SchulG). Wurde eine Kommune zur Übertragung eines Grundstückes durch das Schulgesetz verpflichtet, ist sie nicht mehr als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen; sie hat das Grundstück nicht mehr zu erfassen. Die berechnete Kommune hat das Grundstück zu erfassen und zu bewerten. Obwohl diese das Grundstück ohne Gegenleistung erworben hat, erfasst sie keinen Sonderposten.

## **Gebäude**

Eine marktnahe Bewertung der Gebäude mit Hilfe von Ertragswertverfahren wurde für Gebäude mehrheitlich ausgeschlossen, soweit nicht eine konkrete Veräußerung eines Gebäudes geplant ist.

Sofern Gebäude zum Stichtag der Eröffnungsbilanz zum Verkauf anstehen, sind diese nicht im Anlagevermögen, sondern im Umlaufvermögen auszuweisen. In diesen Fällen hat grundsätzlich eine Bewertung mit dem voraussichtlichen Verkaufspreis zu erfolgen. Die Verkaufsabsicht der Gemeinde muss durch entsprechende Beschlüsse, Nachweise über Ausschreibungen, Kaufverhandlungen oder ähnliches nachgewiesen sein.

Ergibt sich zu einem späteren Zeitpunkt die konkrete Verkaufsabsicht, so ist die Immobilie aus dem Anlagevermögen in das Umlaufvermögen umzugliedern. Dann sind die Grundsätze für die Bewertung des Umlaufvermögens anzuwenden. Dies bedeutet, dass grundsätzlich die Restbuchwerte fortzuführen sind, sofern die geschätzten Verkaufserlöse nicht niedriger sind. Sind diese unter Berücksichtigung der noch anfallenden Veräußerungskosten niedriger als die Restbuchwerte, dann ist der niedrigere Netto-Veräußerungswert anzusetzen.

Soweit die Voraussetzungen der Bewertungsrichtlinie für den Ansatz von Erfahrungswerten vorliegen, ist das Sachwertverfahren auf der Basis der Normalherstellungskosten 2000 (NHK 2000) unter Berücksichtigung der Abschreibungen für den Zeitraum der bisherigen Nutzung und von Zu- und / oder Abschlägen anzuwenden. Der so ermittelte Gebäudewert ist auf den ggf. fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zurück zu indizieren. Bei der Rückindizierung sind die im Anhang zur Bewertungsrichtlinie benannten Preisindizes für Gebäude zugrunde zu legen.

Unter Berücksichtigung des Grundsatzes, dass für alle Vermögensgegenstände die wirtschaftliche Restnutzungsdauer neu einzuschätzen ist, ergibt sich aus dem Wertermittlungstichtag sowie der Differenz aus der Nutzungsdauer laut Abschreibungstabelle und der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer ein fiktives Anschaffungs- oder Herstellungsjahr.

Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer der Gebäude ist - unabhängig von der bisher bereits abgelaufenen Nutzungsdauer - sachgerecht zu schätzen. Die Restnutzungsdauer darf nicht höher sein als die in der Abschreibungstabelle festgelegte Nutzungsdauer. Bei der Bestimmung der Restnutzungsdauer können unter anderem die Faktoren tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt, letzte Generalsanierung, Bauschäden, außergewöhnliche wertverzehrende oder wertverbessernde Ereignisse, Modernisierungsgrad, Instandhaltungstau, künftige Nutzungsmöglichkeit usw. von Bedeutung sein. Das tatsächliche Baujahr tritt insbesondere für ältere Gebäude in den Hintergrund. Ein Ansatz zum Erinnerungswert von 1,00 Euro ausschließlich basierend auf dem tatsächlichen Baujahr ist unzulässig.

Bei einem Instandhaltungsstau, der nachweislich innerhalb der ersten drei Jahre nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beseitigt werden soll, sind die geschätzten Aufwendungen für die Beseitigung des Instandhaltungsstaus von dem Wert des Vermögensgegenstands aktivisch abzusetzen. Sind die Aufwendungen zur Beseitigung des Instandhaltungsstaus höher als der Wert des Gebäudes, ist für den bisher bei der Bewertung nicht berücksichtigten Sanierungsbedarf eine Rückstellung für die Instandhaltung zu bilden.

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

Hinsichtlich der Abgrenzung von Gebäude, Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen verweisen wir auf das 10. Kapitel.

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

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.

Leistungen der Bürger sind in der Höhe der ersparten Aufwendungen für Fremdleistungen anzusetzen. Besteht keine Möglichkeit, die ersparten Aufwendungen für Fremdleistungen zu ermitteln, besteht auch die Möglichkeit, die Aufwendungen mit dem Lohnstundensatz für Hilfsarbeiter oder dem Stundensatz anzusetzen, der bei der Gewährung von Fördermitteln anerkannt wird, anzusetzen.

Soweit die Voraussetzungen der Bewertungsrichtlinie für den Ansatz von Erfahrungswerten vorliegen, kann für den Ansatz der baulichen Außenanlagen ein einheitlicher Wert in Höhe von 10 % des Gebäudewertes angesetzt werden. Der Wert ist sachgerecht auf die vorhandenen Vermögensgegenstände der Außenanlagen aufzuteilen und jeweils über die verbleibende Restnutzungsdauer abzuschreiben.

### **Gemeinschaftseigentum**

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

### **Denkmäler**

In der Projektgruppe wurde intensiv diskutiert, ob Denkmäler überhaupt zu erfassen und wenn ja, welche Arten der Denkmäler. Im Ergebnis wurde empfohlen, alle Arten von Denkmälern (u.a. Bau-, Boden, Industrie-, Kultur-, Kunst-, Naturdenkmäler), die in der Denkmalliste enthalten sind, zu erfassen.

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

### **Wald**

Waldflächen (Grund und Boden) sind grundstücksweise zu erfassen und zu bewerten. Unter den Bedingungen der Bewertungsrichtlinie kann der Grund und Boden auf der Grundlage von Bodenrichtwerten erfolgen. Kann auch auf Bodenrichtwerte nicht zurückgegriffen werden, dann kann landeseinheitlich ein Wert von 0,20 Euro je Quadratmeter angesetzt werden.

Der Waldbestand einer Gemeinde kann als ein Vermögensgegenstand erfasst werden. Weitere Einzelheiten können dem Forsteinrichtungswerk entnommen werden, das die Grundlage für die Erfassung und Bewertung des stehenden Holzvorratsvermögens bildet.

Es wird auch als zulässig angesehen, räumlich getrennte Walsbestände getrennt zu erfassen und zu bewerten.

Räumlich zusammengehörende Waldbestände sind auch dann als ein Vermögensgegenstand zu erfassen, wenn sich der Bestand auf mehreren Grundstücken befindet. In diesen Fällen ist eine grundstücksweise Erfassung und Bewertung nicht zulässig.

Sofern die Anschaffungskosten der Waldbestände (stehenden Holzvorräte) nicht bekannt sind und andere Vergleichswerte nicht vorliegen, wird ein Bestandserwartungswert der Baumart bzw. Baumartengruppe pro Hektar mit Hilfe des Alterswertfaktorenverfahrens berechnet.

In Abhängigkeit von Baumart und Alter stellen die Alterswertfaktoren, die eine Größe zwischen Null und Eins haben, eine kontinuierliche, relative Wertentwicklung zwischen den Fixpunkten „Kulturkosten“ und dem „Abtriebswert des Bestandes im Alter der Umtriebszeit“ dar. Die Alterswertfaktoren sind in Tabellenform vorgegeben; sie basieren auf der Berechnung mit durchschnittlichen Wertgrößen (z.B. durchschnittlicher Ertrag und Aufwand aus Durchforstungen, durchschnittlicher Verwaltungsaufwand, durchschnittlicher interner Zinsfuß, durchschnittliche Produktionsrisiken).

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

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

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

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

### **Straßen**

Bei der Projektarbeit wurden die Erfahrungen des Landesbetriebs Straßen und Verkehr Rheinland-Pfalz bei der Projektarbeit berücksichtigt. Der Landesbetrieb Straßen und Verkehr Rheinland-Pfalz berichtete während einer Projektgruppensitzung in zusammengefasster Form über die Erstbewertung der Grundstücke, der Straßen und der ingenieurtechnischen Bauwerke im Zusammenhang mit der Erstellung der Eröffnungsbilanz des Landesbetriebs Straßen und Verkehr Rheinland-Pfalz zum 01. Januar 2003. Das vom Landesbetrieb gewählte Verfahren zur Erfassung und Bewertung der Straßen und des sonstigen Vermögens ist für die Erfassung und Bewertung des gemeindlichen Vermögens nur bedingt anwendbar.

Zur Bewertung der Straßen hat die Projektgruppe folgende Festlegungen getroffen:

Die verschiedenen Schichten der Fahrbahn (die Frostschutzschicht, die Tragschicht, die Binderschicht und die Deckschicht) sind als einheitlicher Vermögensgegenstand zu erfassen und zu bewerten. Die Fahrbahn stellt insgesamt einen Vermögensgegenstand dar, der über die - in der vom fachlich zuständigen Ministerium veröffentlichten Abschreibungstabelle - festgelegten Nutzungsdauer abzuschreiben ist. Ferner ist die Fahrbahn nur bis auf 30 % der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuschreiben. Dieser Restbuchwert entspricht den geschätzten anteiligen Kosten für den Damm- bzw. Geländeeinschnitt, der keiner Abnutzung unterliegt.

Sofern in einer Kommune die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Straße nicht mehr bekannt sind und die Straße vor dem 01. Januar 2000 angeschafft oder hergestellt wurde, erfolgt die Bewertung mittels Erfahrungswerten.

Da die Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlich von den örtlichen Gegebenheiten beeinflusst werden, konnte kein landeseinheitlicher Bewertungssatz pro Quadratmeter Straßenfläche aus vorhandenen Bauakten abgeleitet werden. Grundsätzlich sollte jede Kommune eine eigene Matrix mit Quadratmeterpreisen (Straßenkatalog) erstellen. Die Matrix sollte zumindest enthalten: die Befestigungsart (z.B. Beton, Asphalt, Pflaster), die Bauklasse, Art der Straße (z.B. Hauptverkehrs-, Anliegerstraße) und die Lage der Straße (z.B. Ortskern, Erschließungsgebiet, Außenbereich). Ein unverbindliches Muster für die Erstellung einer solchen Matrix ist der Bewertungsrichtlinie als Anhang beigefügt. Die so ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Restnutzungsdauer, die auf der Grundlage des Straßenzustands zu schätzen ist, auf den ggf. fiktiven Herstellungszeitpunkt zurück zu indizieren.

In der Bewertungsrichtlinie sind darüber hinaus Nebenanlagen der Fahrbahn beschrieben, die grundsätzlich zusammen mit der Fahrbahn oder grundsätzlich getrennt zu erfassen und zu bewerten sind. Bei der Erstellung des Straßenkatalogs sollen bei der Ermittlung des Quadratmeterpreises die mit der Fahrbahn zusammen bewerteten, enthaltenen Nebenanlagen mit berücksichtigt werden. Ggf. sind Quadratmeterpreise inklusive und exklusive der Nebenanlagen zu ermitteln. Sofern Radwege, Gehwege und kombinierte Rad- und Gehwege in einem unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit der Fahrbahn stehen, können diese mit der Fahrbahn zusammen bewertet werden, wenn die Restnutzungsdauer und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je m<sup>2</sup> der Fahrbahn, der Radwege, Gehwege oder der kombinierten Rad- und Gehwege nicht wesentlich unterschiedlich sind.

Die Zustandserfassung der Straßen kann sowohl mit messtechnischen Verfahren als durch visuelle Aufnahme erfolgen. Messtechnische Verfahren untersuchen mittels Ingenieurtechnik nicht nur die Oberflächenbeschaffenheit sondern auch den Unterbau und die Materialbeschaffenheit. Dieses Verfahren ist dem visuellen Verfahren überlegen, aber auch deutlich teurer. Für die Ermittlung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz ist das visuelle Verfahren ausreichend. Die Anwendung dieses Verfahrens wird auch von der Projektgruppe grundsätzlich empfohlen. Soll aus der Zustandserfassung heraus ein Straßenmanagement aufgebaut oder gar Schlüsse über die Verkehrssicherheit gezogen werden, ist das ingenieurtechnische Verfahren ebenso zu bevorzugen wie bei der Erfassung von stark befahrenen Bundes-, Landes- und Kreisstraßen.

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

Erfolgt im Rahmen einer Grundsanierung die Erneuerung der Deckschicht, der Binderschicht, der Tragschicht und der Frostschuttschicht, dann ist die Restnutzungsdauer neu festzulegen. In diesem Fall der vollständigen Erneuerung ist grundsätzlich die Gesamtnutzungsdauer lt. Abschreibungstabelle festzulegen. Erfolgt bei der Sanierung die Erneuerung der Deckschicht, der Binderschicht und der Tragschicht, dann ist die Restnutzungsdauer auf 3/5tel der Gesamtnutzungsdauer festzulegen. In beiden Fällen handelt es sich um Investitionsmaßnahmen, die zu einer Aktivierung nachträglicher Herstellungskosten führen. Bei der Erneuerung sind die ehemaligen Investitionskosten anteilig in Abgang zu stellen, sofern dies nicht bereits durch die planmäßigen Abschreibungen erreicht wurde. Zur Vermeidung von höheren Abgangsverlusten bei Erneuerungen können die Kommunen mit Blick auf die verbleibende Restnutzungsdauer - abweichend von der vom fachlich zuständigen Ministerium veröffentlichten Abschreibungstabelle - höhere Abschreibungssätze berücksichtigen.

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

### **Ingenieurbauwerke**

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

### **Felssicherungsmaßnahmen**

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

### **Bäume in Alleen und Parks**

Grundsätzlich sind planmäßig bewirtschaftete Bäume in der Eröffnungsbilanz zu erfassen und zu bewerten. Nicht planmäßig bewirtschaftete können erfasst und bewertet werden. Zu den planmäßig bewirtschafteten zählen die Bäume von Wald und Forsten sowie in Baumschulen. Zu

den nicht planmäßig bewirtschafteten zählen u.a. die Bäume in Alleen, Parks, Gärten oder auf Plätzen. Die Bewertung der planmäßig bewirtschafteten Bäume erfolgt nach den Regeln der Waldbewertung oder in den Baumschulen nach den Regelungen des BMF-Schreibens vom 21. März 1997 (BStBl. I S. 369) „Schreiben betr. Bewertung mehrjähriger Baumschulkulturen nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 EStG“. Entscheidet sich die Kommune für die Erfassung der nicht planmäßig bewirtschafteten Bäume, so sind diese mit dem Erinnerungswert von 1,00 Euro oder mit den Pflanzkosten einschließlich Anschaffungskosten für die Pflanzen bewerten.

### **Tiere**

Tiere, die in umzäunten Gehegen, Stallungen oder Zoos gehalten werden, sind mit Vergleichswerten oder Katalogpreisen zu bewerten. Darüber hinaus gelten die Regelungen des BMF-Schreibens vom 14. November 2001 (BStBl. I S. 864) „Schreiben betr. Bewertung von Tieren in land- und forstwirtschaftlich tätigen Betrieben nach § 6 Absatz 1 Nummern 1 und 2 EStG“.

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

### **Medien**

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

Der aktuelle Ausleihbestand in Büchereien oder Bibliotheken ist auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem An- bzw. Verkauf oder von Katalogpreisen vergleichbarer Medien unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Medienbestandes anzusetzen. Für Medien einer Medienklasse mit einer annähernd gleichen Verweildauer im Ausleihbestand kann ein Festwert gebildet werden, sofern die Voraussetzungen für die Bildung eines Festwerts erfüllt sind. Ein Festwert kann sich an der unterschiedlichen Verweildauer der Medien und dem Jahresbudget der Einrichtung orientieren. Die Finanzierung von kommunalen Bibliotheken erfolgt u.a. über das zugestandene Budget laut Haushaltsplan, Spenden von Fördervereinen, Stiftungen und Bürgern und aus Verkäufen von Beständen. Medien, die aus dem aktuellen Ausleihbestand ausgesondert sind, sind mit einem Wert von 1,00 Euro je Medium oder je Mediengruppe anzusetzen.

### **Ausgleichsmaßnahmen**

Gemäß § 5 Landespflegegesetz sind Beeinträchtigungen des Naturhaushalts und des Landschaftsbildes zu unterlassen und unvermeidbare Beeinträchtigungen in den Naturhaushalt auszugleichen. Eine Beeinträchtigung des Naturhaushalts tritt insbesondere dann ein, wenn Flächen erschlossen und bebaut werden. Die Teilnehmer diskutierten über die Bilanzierung von Ausgleichsmaßnahmen. Grundsätzlich sind die Vorhabenträger verpflichtet, die Ausgleichsmaßnahmen durchzuführen (§ 135 a Abs. 1 BauGB). In der Regel sind es aber die Städte und Gemeinden, die diese Leistungen an anderer Stelle erbringen, weil die Maßnahmen nicht oder nicht vollständig auf Baugrundstücken durchgeführt werden können. Die Kommunen sind dann verpflichtet, von den Vorhabenträgern Kostenerstattungsbeiträge zu erheben (§§ 135 a bis 135 c BauGB). Die Erstattungsansprüche sind grundsätzlich in vollem Umfang zu erheben. Der Betrag ruht als öffentliche Last auf dem Grundstück (§ 135 a Abs. 3). Abgrenzungsprobleme entstehen, da die Erstellung von Grünanlagen grundsätzlich beitragsfähig ist, diese jedoch im Rahmen einer Ausgleichsmaßnahme durchgeführt werden kann. Kostenerstattungen sind in voller Höhe auf die Eigentümer umzulegen; der Erschließungsbeitrag sieht einen Gemeindeanteil vor. Der Rechnungshof sieht die Anwendung der Vorschriften über die Kostenerstattung vorrangig vor dem Erschließungsbeitragsrecht, wenn eine Grünanlage dem naturschutzrechtlichen Ausgleich dient. Flächen oder Maßnahmen zum Ausgleich von Eingriffen in Natur und Landschaft können in dem betroffenen oder einem anderen Bebauungsplan der Gemeinde festgesetzt werden. Hierbei kann es sich auch um Flächen handeln, die von Dritten oder von der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden.

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

### **Bewegliche Vermögensgegenstände**

Bewegliche Vermögensgegenstände sind, wenn deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach der Bewertungsrichtlinie nicht mehr zu ermitteln sind, auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem An- bzw. Verkauf oder der Herstellung oder aus Katalogpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstands anzusetzen. Vergleichswerte aus einem späteren oder früheren als dem gesuchten Anschaffungsjahr können nach einer Anpassung verwendet werden. Diese Anpassung beinhaltet u.a. eine Indizierung auf das Anschaffungsjahr des zu bewertenden Vermögensgegenstands. Für diese Indizierung sind die vom statistischen Bundesamt

veröffentlichten „Preisindizes für die Lebenshaltung und Index der Einzelhandelspreise“ für „Einzelhandel und Kraftfahrzeughandel, Tankstellen“ anzuwenden, die in dem Anhang zur Bewertungsrichtlinie aufgeführt sind.

Die Restnutzungsdauer von Ausstattungsgegenständen und Fahrzeugen wird ermittelt auf der Grundlage des tatsächlichen bzw. geschätzten Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunktes unter Berücksichtigung der Gesamtnutzungsdauer, die in der vom fachlich zuständigen Ministerium veröffentlichten Abschreibungstabelle festgelegt ist.

Auf die Erfassung beweglicher Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 60,00 Euro bis 410,00 Euro ohne Umsatzsteuer darf verzichtet werden. Bewegliche Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 60,00 Euro ohne Umsatzsteuer sind nicht zu erfassen. Vergleiche hierzu auch den Abschlussbericht zur Inventurrichtlinie.

### **3.4. Finanzanlagen**

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

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

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

### **3.5. Erfassung- und Bewertungsvereinfachungsmethoden**

#### **Festwert**

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

Der sog. Festwert findet in der Praxis kaum Anwendung. Bei der Bewertung des kommunalen Vermögens wird er u.a. bei der Bewertung des Waldes und von Gaststätteneinrichtungen angewandt.

Ist eine Anpassung des Festwertes nach § 32 Abs. 8 GemHVO geboten, erfolgt diese entsprechend den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften. Hinsichtlich der Anpassung des Festwertes für stehendes Holzvorratsvermögen auf der Grundlage der Fortschreibung des Forsteinrichtungswerks, wird das fachlich zuständige Ministerium besondere Vorschriften erlassen.

#### **Gruppenbewertung**

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

Die Gruppenbewertung ist gemäß § 32 Abs. 9 GemHVO nicht anwendbar auf Grund und Boden und Gebäude.

Die Gruppenbewertung wird bei den Gemeinden im Wesentlichen bei Ausstattungsgegenständen angewandt werden.

### **3.6. Umlaufvermögen**

#### **Vorräte**

Sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand zu ermitteln, erfolgt der Wertansatz der Vorräte auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem An- oder Verkauf oder der Herstellung vergleichbarer Vorräte bzw. auf der Grundlage von Katalogpreisen unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden Vorräte.

#### **Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen**

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

### **Forderungen**

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

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

### **Wertberichtigungen auf Forderungen**

Zu den zweifelhaften Forderungen zählen u.a. niedergeschlagene Forderungen, Forderungen, die mit Rechtsbehelfen belegt sind und Forderungen, die im Insolvenzverfahren angemeldet sind. Diese sind in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls einzeln wertzuberichtigen. Im Zweifelsfall sind die Forderungen in voller Höhe wertzuberichtigen. Zeitlich befristet niedergeschlagene Forderungen sind im Rechnungswesen nachzuweisen. Zeitlich unbefristet niedergeschlagene Forderungen sind für die Dauer von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der erfolgten Niederschlagung im Rechnungswesen nachzuweisen. Danach sind sie auszubuchen. Sofern Forderungen nach Ablauf von fünf Jahren noch nicht verjährt sind, können diese in einem gesonderten Verzeichnis bis zu ihrer Verjährung weiter geführt werden. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister sollte die Behandlung dieser Forderungen in einer Dienstanweisung regeln.

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

Erlassene Forderungen sind nicht anzusetzen.

### **Abzinsung von Forderungen**

Unverzinsliche, niedrig verzinsliche und zinslos gestundete Forderungen mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als drei Jahren sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Der Ermittlung des Barwerts ist ein Zinssatz von 5,5 % zugrunde zu legen. Als niedrig verzinslich gelten die Forderungen, die mit einem Zinssatz von unter 3 % pro Jahr verzinst werden. Arbeitnehmerdarlehen und Wohnungsbauförderungsdarlehen sind nicht abzuzinsen. Diese Regelung weicht von den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften insoweit ab, als dort eine Abzinsung an eine voraussichtliche Restlaufzeit von mehr als einem Jahr anknüpft.

### **Verwargelder**

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

### **3.7. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten**

Gemäß § 37 Abs. 1 GemHVO sind Ausgaben vor dem Bilanzstichtag, die einen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (dazu gehören auch die in einem Haushaltsjahr für das folgende Haushaltsjahr vorausgezählten Beamtenbesoldungen), als aktive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.

### **3.8. Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich**

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

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

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

Der Sonderposten ist aufzulösen, soweit sein Zweck entfallen ist. Die Einstellung und die Entnahme aus dem Sonderposten sind jeweils im Ergebnishaushalt bzw. der Ergebnisrechnung nach der Position „Jahresergebnis“ (Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag) auszuweisen.

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

### **3.9. Sonstige Sonderposten**

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

Zu den Zuwendungen für Investitionen zählen u.a. einmalige Entgelte Nutzungsberechtigter, unentgeltlich erbrachte Leistungen der Bürger, Geldgeschenke und Sachgeschenke. Diese sind in einen Sonderposten einzustellen und mit den ursprünglichen Zuführungsbeträgen abzüglich der bis zum Bilanzstichtag vorzunehmenden Auflösungen anzusetzen. Stellen die Bürger für den Bau des Dorfgemeinschaftshauses unentgeltlich ihre Arbeitskraft zur Verfügung, dann führen diese Leistungen als Herstellungskosten zu einer Zuaktivierung des Vermögensgegenstands Dorfgemeinschaftshaus. In Höhe der aktivierten Leistungen der Bürger ist zugleich ein Sonderposten zu bilden, der entsprechend der Abschreibung des geschaffenen Vermögensgegenstands aufzulösen ist.

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

Ertragszuschüsse aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten Nutzungsberechtigter sind als Sonderposten auf der Passivseite auszuweisen. Die Auflösung des Sonderpostens erfolgt ertragswirksam entsprechend der Abschreibung des damit finanzierten Vermögensgegenstands. Die bezahlten Grabnutzungsentgelte sind ebenfalls in einen Sonderposten einzustellen und über die Ruhefrist ertragswirksam aufzulösen. Tritt eine Verlängerung der Ruhefrist ein, so sind der Restbuchwert des Sonderpostens und das gezahlte Nach-Entgelt zu addieren und über die neue (verlängerte) Ruhefrist aufzulösen.

Wiederkehrende Beiträge für Verkehrsanlagen gemäß § 10 Abs. 3 KAG sind in einem Sonderposten zu erfassen. Die Gemeinden können in der Satzung festlegen, dass die jährlichen Investitionsaufwendungen für die Verkehrsanlagen ihres gesamten Gebietes oder einzelner Abrechnungseinheiten als wiederkehrende Beiträge auf alle in dem Gebiet der Abrechnungseinheit

gelegenen baulichen oder in ähnlicher Weise nutzbaren Grundstücke verteilt werden. Insoweit ist der wiederkehrende Beitrag als Sonderposten zu erfassen und jeweils den damit zu finanzierenden Investitionen (Vermögensgegenständen) zuzuordnen. Entsprechend der Abschreibung der bezuschussten Investition ist der Sonderposten aufzulösen.

Laufende Zuweisungen wie beispielsweise Schlüsselzuweisungen, die nicht zur Anschaffung einzelner Vermögensgegenstände geleistet werden, stellen Ertrag des entsprechenden Haushaltsjahres dar.

Sofern eine endgültige Verwendung von erhaltenen Zuwendungen noch nicht bekannt ist, erfolgt die Erfassung auf einem gesonderten Sonderposten (noch nicht zugeordnete Schlüsselzuweisungen). Dieser Sonderposten ist spätestens bei der Erstellung des entsprechenden Jahresabschlusses aufzulösen. Die Beträge sind dann zweckentsprechend umzubuchen. Es erfolgt eine Ertragsbuchung, wenn die Verwendung für laufende Zwecke bzw. allgemein zur teilweisen Deckung eines laufenden Fehlbetrags erfolgt. Erfolgt die Zuordnung zu Investitionen, dann erfolgt die Umbuchung in den entsprechenden „Sonderposten aus Investitionsschlüsselzuweisungen“. Der Sonderposten ist entsprechend der Abschreibungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände aufzulösen. Ist keine Zuordnung zu bestimmten Vermögensgegenständen möglich, dann ist ein sachgerechter, gemeindebezogen ermittelter Prozentsatz oder ein pauschaler Prozentsatz von 5 % zugrunde zu legen.

### **3.10. Rückstellungen**

#### **Pensionsrückstellungen**

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

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

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

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

Im Gegensatz zu den Beamten, sind die tariflich Beschäftigten der Kommunen aufgrund bestehender Tarifverträge in einer Zusatzversorgungskasse versichert, die Renten neben den Sozialversicherungsrenten zahlt. Die tariflich Beschäftigten haben insofern einen direkten Anspruch gegen die Zusatzversorgungskasse auf Zahlung der Zusatzversorgung. Insoweit hat die Kommune lediglich die Pflicht, die Umlagen an die Zusatzversorgungskasse abzuführen. Damit hat sie ihre tarifvertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem berechtigten Arbeitnehmer erfüllt. Verpflichtungen der Kommune zur Auszahlung der Zusatzversorgung an den berechtigten Arbeitnehmer bestehen nicht. Daher ist bei der Kommune keine Rückstellung zu bilden. Die Beihilfeansprüche der Versorgungsberechtigten ehemals tariflich Beschäftigter bestehen ebenfalls gegen die Zusatzversorgungskasse. Insoweit ist ebenfalls keine Rückstellung zu bilden.

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

Der Ehrensold wird an ehemalige ehrenamtliche Bürgermeister, Beigeordnete und Ortsvorsteher gezahlt, die mindestens zehn Jahre kommunale Ehrenämter begleitet haben (Landesgesetz über die Zahlung eines Ehrensoldes an frühere ehrenamtliche Bürgermeister, Beigeordnete und Ortsvorsteher - Ehrensoldgesetz). Ist der ehrenamtlich Tätige infolge eines Dienstunfalls dienstunfähig geworden, so besteht Anspruch auf Ehrensold ohne Rücksicht auf die Dauer der Amtszeit. Der Ehrensold wird nach Eintritt in das Pensionsalter gezahlt und richtet sich nach der Höhe der erhaltenen Aufwandsentschädigungen (25 % nach einer Amtszeit von zehn Jahren, 33 1/3 % nach einer Amtszeit von insgesamt fünfzehn Jahren sowie bei Dienstunfähigkeit, wenn

diese vor Ausscheiden aus dem Amt eingetreten war) unter Berücksichtigung allgemeiner Erhöhungen. Während den ersten zehn Jahren der Ausübung des Ehrenamts erfolgt die jährliche Zuführung zur Rückstellung in Höhe von 1/10tel des Anspruchs für eine zehnjährige Amtszeit. In den folgenden fünf Jahren der Amtszeit erfolgt die jährliche Zuführung zur Rückstellung in Höhe von 1/5tel des Differenzbetrages zwischen dem Anspruch einer 10jährigen und einer 15jährigen Amtszeit. Die Rückstellung ist mit dem Barwert anzusetzen.

Eine Rückstellung für Altersteilzeit ist nur im Falle einer Beschäftigungsphase mit unverminderter Arbeitszeit aber vermindertem Lohn und einer sich anschließenden Phase der vollständigen Freistellung von der Arbeitspflicht unter Weiterzahlung von Lohn zu bilden. Während der Beschäftigungsphase ist eine Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe des Erfüllungsrückstands ratierlich zu bilden. Übernimmt die Kommune eine Verpflichtung zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe des zugesagten Aufstockungsbetrages zum Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung zu bilden, da für diesen keine Gegenleistung mehr zu erwarten ist.

### **3.11. Verbindlichkeiten**

Gemäß § 34 Abs. 6 GemHVO sind die Verbindlichkeiten grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Unverzinsliche, niedrig verzinsliche und zinslos gestundete Verbindlichkeiten mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als drei Jahren sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Der Ermittlung des Barwerts ist ein Zinssatz von 5,5 % zugrunde zu legen. Als niedrig verzinslich gelten die Verbindlichkeiten, die mit einem Zinssatz unter 3 % pro Jahr verzinst werden. Die Bewertungsvorschrift im kommunalen Haushaltsrecht weicht damit bewusst von der handels- und steuerrechtlichen Vorschrift ab, die eine Abzinsung für unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten mit einer voraussichtlichen Restlaufzeit von mehr als einem Jahr vorsehen.

### **3.12. Passiver Rechnungsabgrenzungsposten**

Einnahmen vor dem Bilanzstichtag, die einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen, sind als Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen (§ 37 Abs. 2 GemHVO). In Frage kommen insbesondere von Dritten für nachfolgende Perioden vorausgezahlte Nutzungsentgelte (z.B. Mieten).

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

-----