

Bewertungsrichtlinie

Gemeinde Tramm



Handbuch zur Bewertung von Vermögen, Sonderposten,
Schulden, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Bewertung des Anlagevermögens	9
2.1	immaterielle Vermögensgegenstände	9
2.2	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	10
2.3	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	14
2.4	Infrastrukturvermögen	19
2.5	Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler	26
2.6	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	28
2.7	Betriebs- und Geschäftsausstattungen	29
2.8	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	29
2.9	Finanzanlagen	30
3.	Bewertung des Umlaufvermögens	33
4.	Bewertung der aktiven Rechnungsabgrenzung (ARA)	35
5.	Bewertung des Eigenkapitals	36
6.	Bewertung von Sonderposten	38
7.	Bewertung von Rückstellungen	40
8.	Bewertung von Verbindlichkeiten	44
9.	Bewertung von passiven Rechnungsabgrenzungen (PRA)	46
10.	Aufbewahrung der Unterlagen	47
11.	Inkrafttreten	47

1. Einleitung

Im Zuge der Umstellung des Haushaltswesens auf das Neue Kommunale Rechnungswesen ist es für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz gem. §§ 54 bis 55 GemHVO-Doppik erforderlich, das gesamte Vermögen, die Forderungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde Tramm zu erfassen und zu bewerten. Grundlage für die Erfassung und Bewertung des Vermögens sind die Regelungen der GemHVO-Doppik. Um eine weitgehend einheitliche Erfassung und Bewertung des Vermögens im Land Schleswig-Holstein zu gewährleisten, wurde vom Innovationsring Schleswig-Holstein eine Handlungsempfehlung zur Vermögenserfassung und Bewertung herausgegeben. Basierend auf der GemHVO-Doppik vom 30.08.2012, zuletzt geändert durch Verordnung vom 14.03.2017, und der Handlungsempfehlung des Innovationsringes Schleswig-Holstein wird folgende Bewertungsrichtlinie für die Gemeinde Tramm erlassen.

Sie gilt lediglich für die Aufstellung der Eröffnungsbilanzen. Die ab dem Haushaltsjahr 2024 bestehenden Geschäftsvorfälle sind nach der Aktivierungs- und Inventurrichtlinie zu verarbeiten.

Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 37 (1) GemHVO-Doppik hat die Gemeinde Tramm zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung und danach für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Grundstücke, ihre Forderungen und Schulden, den Betrag ihres baren Geldes sowie ihre sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben.

Die Regelungen zur Aufstellung des Inventars, zur Inventur, zu allgemeinen Bewertungsgrundsätzen, zur Gliederung der Bilanz und besondere Vorschriften zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz befinden sich in den §§ 37 - 43, 48, 54, 55 der GemHVO-Doppik.

Allgemeine Bewertungsgrundsätze und Ziele

Die Bilanzierung und Bewertung erfolgen in sinngemäßer Anwendung der Regelungen des deutschen Handelsrechts sowie nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Es gelten die folgenden Allgemeinen Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze nach den §§ 39, 40 GemHVO-Doppik. Insbesondere werden genannt:

- Die Vermögensgegenstände sind zum Abschlussstichtag vollständig und einzeln zu erfassen und zu bewerten (Vollständigkeitsgebot / Grundsatz der Einzelbewertung).
- Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit

Erträgen, Einzahlungen nicht mit Auszahlungen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden (Verrechnungsverbot), soweit in Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist.

- Im Haushaltsjahr entstandene Aufwendungen und erzielte Erträge sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
- Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (Grundsatz der Vorsicht).
- Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
- Nicht realisierte Verluste sind zum Abschlussstichtag zu berücksichtigen.
- Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahres müssen mit denen in der Schlussbilanz des vorhergehenden Haushaltsjahres übereinstimmen.
- Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden (Grundsatz der Bewertungsstetigkeit).
- Als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

Ziel der Erfassung und Bewertung des Vermögens ist es, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde Tramm zu ermitteln.

Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden sowie Sonderregelungen für die Eröffnungsbilanz / Bewertungsvereinfachungsverfahren

Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden im Rahmen der Bewertung

Es gelten die §§ 41 bis 43 GemHVO-Doppik. Insbesondere werden genannt bzw. beschrieben:

- Das Vermögen ist grundsätzlich mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK), vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik, zu bewerten.
- Die Höhe der Abschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, ergibt sich aus denen in der Verwaltungsvorschrift Abschreibungen des Landes Schleswig-Holstein festgeschriebenen Nutzungsdauern. Die Abschreibung erfolgt grundsätzlich linear. Abweichungen von der linearen

Abschreibung sind im Anhang zu erläutern.

- Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich nicht begrenzt ist, werden keine Abschreibungen vorgenommen. Dieses trifft z.B. auf Grund und Boden zu.
- Vollständig abgeschriebene Vermögensgegenstände, die noch vorhanden sind, werden mit einem Erinnerungswert von 1,00 EUR bilanziert.
- Sonderposten werden vollständig bis auf 0,00 EUR aufgelöst.
- **Anschaffungskosten** sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Diese Aufwendungen setzen sich u. a. wie folgt zusammen:

Anschaffungspreis	(Kaufpreis, i.d.R. brutto)
+ Anschaffungsnebenkosten	(Bezugskosten, Montage, Notarin oder Notar, Maklerin oder Makler, Gebühren, etc.)
+ nachträgliche Anschaffungskosten	(Um-, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen)
./. Anschaffungskostenminderungen	(Rabatte, Skonti, Preisminderungen)
= Anschaffungskosten	

- **Herstellungskosten** sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes verursacht werden. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung.
- Die Herstellungskosten setzen sich u.a. wie folgt zusammen:

Materialeinzelkosten	einzelnen zurechenbare Materialkosten
+ Fertigungseinzelkosten	einzelnen zurechenbare (Lohn-)Kosten, z.B. anhand von Stundenaufschreibungen
+ Sonderkosten der Fertigung	speziell für das Produkt angefallene Einzelkosten, z.B. Patentkosten
+ Materialgemeinkosten	Materialkosten, die per Umlageschlüssel zugerechnet werden
+ Fertigungsgemeinkosten	(Lohn-)Kosten, die per Umlageschlüssel zugerechnet werden

+ ggf. Werteverzehr des Anlagevermögens	s.o.
= Herstellungskosten	

- Es werden nur die Aufwendungen während der Herstellungsphase berücksichtigt. Die Herstellung ist abgeschlossen, wenn die Betriebsbereitschaft erreicht ist (Bauabnahme bzw. Fertigstellungsmeldung).
- Bei der Berechnung der Herstellungskosten werden keine angemessenen Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung einbezogen, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Dies gilt nicht für die Aktivierung von Eigenleistungen, wie z.B. des Baubetriebshofes oder der Techniker- und Ingenieurleistungen.
- Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, werden bei der Gemeinde Tramm nicht als Herstellungskosten angesetzt.

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) (§§ 38 (4) und (6), 41 (5), 43 (3) GemHVO-Doppik)

Nach § 38 (4) GemHVO-Doppik werden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2022 angeschafft oder hergestellt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Betrag von 250 EUR ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, nicht erfasst. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Vermögensgegenstände werden nach § 41 (5) GemHVO-Doppik unmittelbar als Aufwand verbucht.

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2022 angeschafft oder hergestellt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 250 EUR ohne Umsatzsteuer überschreiten, aber 1.000 EUR ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind gemäß § 38 (4) GemHVO-Doppik gesondert zu erfassen. Vermögensgegenstände im Sammelposten werden in der Anlagenbuchhaltung fünf Jahre und auf 0,00 EUR abgeschrieben.

Durch die vorgenannten Regelungen soll eine Vereinfachung ermöglicht werden.

Bewertung mittels Erfahrungswerten nach § 55 GemHVO-Doppik

In der Eröffnungsbilanz sind nach dem Grundsatz des § 55 (1) GemHVO-Doppik die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik,

anzusetzen. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die geeigneten Unterlagen nach den Aufbewahrungsfristen der Aktenordnung vorhanden sind und diese für die Erfassung und Bewertung nach § 55 (1) GemHVO-Doppik zu nutzen sind. Als geeignete Unterlagen gelten insbesondere die Kaufverträge, Bauakten, Verwendungsnachweise und Schlussrechnungen.

Von dieser Regelung kann nach § 55 (2) GemHVO-Doppik für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz abgewichen werden, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können.

In diesem Fall können den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik seit diesem Zeitpunkt.

Die dabei ermittelten Werte gelten nach § 55 (4) GemHVO-Doppik dann für die Zukunft als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Bei beweglichen Vermögensgegenständen kann eine pauschale Abschreibung von 50 Prozent vorgenommen werden. Der Restwert ist in diesem Fall innerhalb von fünf Jahren abzuschreiben (Sammelposten).

Die Gemeinde Tramm verzichtet auf die Anwendung des § 55 (1) GemHVO-Doppik (pauschale Abschreibung beweglicher Vermögensgegenstände um 50 % im Rahmen der Eröffnungsbilanz).

Im bisherigen Rechnungswesen ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände können nach § 55 (5) GemHVO-Doppik in die Eröffnungsbilanz übernommen werden.

Festbewertung nach §37 (2) GemHVO-Doppik

Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert (= Festwert) angesetzt werden, soweit folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die Vermögensgegenstände werden regelmäßig ersetzt,
- der Gesamtwert ist für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung und
- der Bestand unterliegt in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen.

Die Vermögensgegenstände, die einen Festwert bilden sollen, werden einzeln erfasst und mit ihren Anschaffungs- / Herstellungskosten oder, wenn diese nicht bekannt sind bzw. nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, mit dem aktuellen AHK oder einem durchschnittlichen AHK bewertet. Statt einer Einzelerfassung können auch geeignete Schlüsselgrößen verwendet werden (Anzahl von Arbeitsplätzen, Schülerzahlen etc.). Da von einem ständigen Ersatz ausgegangen wird, wird zur Bildung des Festwertes die Gesamtsumme um 50 % reduziert (Annahme, dass die Vermögensgegenstände durchschnittlich zur Hälfte abgeschrieben sind). Die Bildung der Festwerte ist zu dokumentieren.

Die Höhe des Festwertes ist spätestens alle drei Jahre im Rahmen einer Inventur zu überprüfen und ggf. zu korrigieren. Dazu sind geeignete Nebenbuchhaltungen oder Listen zu führen.

Zugänge im Bereich der Festwerte werden vollständig im Jahr der Anschaffung als Aufwand gebucht, da die oben genannten Voraussetzungen die Fiktion beinhalten, dass die Ersatzbeschaffungen eines Jahres den Abschreibungen dieses Jahres entsprechen. Entsprechend entfallen die Abschreibungen.

In welchen Fällen die Festbewertung bei der Gemeinde Tramm Anwendung findet, wird in der Inventurrichtlinie geregelt.

Gruppenbewertung (§ 37 (3) GemHVO-Doppik)

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige oder regelmäßig gemeinsam genutzte bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

Dieses gilt nach § 55 (6) GemHVO-Doppik im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz auch für zusammengehörende Vermögensgegenstände der Betriebs- oder Geschäftsausstattung, wenn

- sie in vergleichbarer Zusammensetzung in erheblicher Anzahl vorhanden sind und
- ihr Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist.

Die Gleichartigkeit wird durch die Zugehörigkeit zur gleichen Warengattung oder Gleichheit in der Verwendbarkeit oder Funktion bestimmt. Annähernde Gleichwertigkeit bedeutet, dass die Preise der zusammengefassten Vermögensgegenstände nicht wesentlich voneinander abweichen dürfen (Bandbreite von ca. 20 %).

Dieses Verfahren ist eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung. Das Verfahren ermöglicht, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Vermögensgegenstände vereinfacht mit dem gewogenen Durchschnitt zu ermitteln.

In welchen Fällen die Gruppenbewertung bei der Gemeinde Tramm Anwendung findet, wird in der Inventurrichtlinie geregelt.

2. Bewertung des Anlagevermögens

2.1 immaterielle Vermögensgegenstände

In den Erläuterungen des Innenministeriums zu § 48 GemHVO-Doppik S.-H. 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 werden unter den immateriellen Wirtschaftsgütern körperlich nicht erfassbare Vermögensgegenstände wie z. B. Lizenzen und Individualsoftware erfasst. Hierbei ist zu beachten, dass nur Vermögensgegenstände erfasst werden, die dauerhaft der Gemeinde dienen (§ 40 Abs. 2 GemHVO-Doppik S.-H.) und entgeltlich erworben wurden (Aktivierungsverbot unentgeltlich erworbener Vermögensgegenstände z. B. selbst entwickelter Software gem. § 40 Abs. 4 GemHVO-Doppik S.-H.).

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 wird die Aktivierung und Bewertung der Betriebssoftware vereinfachend unter der Bilanzposition „Betriebs– und Geschäftsausstattung“ durchgeführt.

Vorrangig werden die **tatsächlichen Anschaffungskosten** zur Bewertung angesetzt (§ 55 Abs. 1 GemHVO-Doppik S.-H.). Liegen diese Kosten nicht vor, werden Erfahrungswerte, die den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt nach § 55 Abs. 2 Satz 1 GemHVO-Doppik S.-H. entsprechen, zur Bewertung herangezogen.

2.2 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Generell müssen Vermögensgegenstände mit ihren **tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten**, abzüglich der Abschreibungen in die Bilanz aufgenommen werden (vgl. § 55 (1) GemHVO-Doppik S.-H.). Da Grund und Boden keiner Abnutzung unterliegt, erfolgt die Bewertung nach den Anschaffungskosten. Bei allen Grundstücken, bei denen Unterlagen vorlagen, werden somit die Anschaffungskosten ermittelt und entsprechend in die Eröffnungsbilanz aufgenommen. Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Kaufpreis und den Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Notar-, Vermessungs- und Grundbuchkosten zusammen (§ 41 Abs. 2 GemHVO-Doppik S.-H.).

Grundstücke im Eigentum, bei denen keine oder nur unvollständige Unterlagen vorlagen oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand hätten hergestellt werden können, wird mittels eines **Ersatzwertverfahrens (Bodenrichtwert)** die Bewertung vorgenommen (vgl. § 55 (2) GemHVO-Doppik S.-H.). 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.

Sonderfall

Existiert für ein Grundstück kein Bodenrichtwert, wird der niedrigste Bodenrichtwert der Umgebungsflächen angesetzt.

Hierbei wird nach dem folgenden Schema vorgegangen:

1. Zunächst werden die Grundstücke mit dem Allgemeinen Liegenschaftsbuch (ALB) aus dem GIS-System der Kommune in eine Excel-Bestandsliste exportiert
2. Aufgrund dessen, dass unterschiedliche Nutzungsarten pro Grundstück vorliegen können, wird das Grundstück nach der entsprechenden Nutzungsart nach Quadratmetern aufgeteilt. **Folgende Nutzungsarten mit den entsprechenden Bewertungsansätzen liegen vor:**

a) Grünflächen, öffentliche Parks und Gärten, Friedhöfe (Kontenart 021)

10 % des Bodenrichtwerte der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 1,00 Euro/qm – Innenbereich

Landwirtschaftliches Grünland, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm – Außenbereich

b) Kleingartenanlagen (Kontenart 021)

5 % des Bodenrichtwertes der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm

c) Spielplätze, Sportanlagen, Freibäder (Kontenart 021)

20% des Bodenrichtwertes der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm

Landwirtschaftliches Grünland, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm – Außenbereich

d) Wasserflächen (Seen, Teiche, Gräben) (Kontenart 021)

5% des Bodenrichtwertes der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm

e) Naturschutzgebiete (Kontenart 021)

0,20 EUR je Flurstück

f) Landwirtschaftlich genutzte Flächen (Kontenart 022)

0,20 EUR/qm

g) Wälder, Forsten (Kontenart 023)

- **Nicht wirtschaftlich genutzter Erholungswald:** 10 % des Bodenrichtwertes der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm

Baumbestand:

Bei der Bewertung des Baumbestandes sollten dauerhaft die durchschnittlichen Aufforstungskosten angesetzt werden, weil Waldflächen erst nach 50-90 Jahren wirtschaftlich nutzbar sind und nach der Abholzung eine Wiederaufforstung vorzunehmen ist. Die Aufforstungskosten betragen 5.000 Euro/ha. Es werden Festwerte gebildet.

h) Sonstige unbebaute Grundstücke, sowie Unland (Kontenart 029)

Individuelle Untersuchung unter Berücksichtigung des Bodenrichtwertes der umliegenden Grundstücke, mindestens jedoch 1,00 Euro/qm

3. Um den Wert des Grundstücks zu bestimmen, werden Bodenrichtwerte aus dem Jahr 2016 zu Grunde gelegt. Diese wurden deswegen verwendet, da sie die größtmögliche Nähe zum Bilanzstichtag aufwiesen bzw. ab dem Jahr 2016 eine Erstbewertung der Grundstücke aufgrund der erweiterten Kameralistik erfolgen musste.

4. Mittels Rückindizierung wurde ein fiktiver Anschaffungspreis zum Anschaffungszeitpunkt bestimmt. Die Rückindizierung wurde hierbei anhand der Daten des Statistikamtes Nord zu "Kaufwerte für Bauland in Schleswig-Holstein 2014" vorgenommen. Diese waren Grundlage für die angewandte Tabelle:

	Kaufwerte baureifes Land Schleswig-Holstein	
	€/m ²	errechneter Index
1975	21,45	26,7
1976	25,25	31,4
1977	27,28	33,9
1978	32,18	40,0
1979	39,58	49,2
1980	47,27	58,7
1981	49,47	61,5
1982	60,46	75,1
1983	59,80	74,3
1984	68,91	85,6
1985	54,08	67,2
1986	57,58	71,5
1987	55,23	68,6
1988	58,79	73,0
1989	57,63	71,6
1990	52,31	65,0
1991	54,79	68,1
1992	55,18	68,6
1993	54,98	68,3
1994	54,62	67,9
1995	65,83	81,8
1996	68,54	85,2
1997	69,97	86,9
1998	71,85	89,3
1999	72,33	89,9
2000	80,48	100,0
2001	81,78	101,6
2002	84,36	104,8
2003	95,43	118,6
2004	100,41	124,8
2005	101,38	126,0
2006	106,96	132,9
2007	108,78	135,2
2008	111,38	138,4
2009	114,20	141,9
2010	108,95	135,4

2011	108,10	134,3
2012	97,12	120,7
2013	113,12	140,6
2014	112,71	140,0
2015	111,42	138,9
2016	119,09	145,8
2017	125,44	151,1
2018	120,26	147,0
2019	133,15	157,7

5. War der Anschaffungszeitpunkt nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand bestimmbar, so wird gem. § 55 (2) S. 5 GemHVO-Doppik S.-H. das fiktive Datum der Anschaffung auf das Jahr **1975** gesetzt. Bei Anschaffungsjahren vor 1975 wird analog stets der Index des Jahres 1975 berücksichtigt.
6. In Einzelfällen werden Grundstücksflächen mit Fördermitteln erworben. Es konnten in allen Fällen keine Hinweise gefunden werden, dass die Fördermittel nicht aufgelöst werden dürften. Somit werden alle resultierenden Sonderposten gem. § 40 (5) S. 3 GemHVO-Doppik S.-H. jährlich mit einem Satz von vier Prozent aufgelöst.

7. **Aufwuchs und Außenanlagen bei unbebauten Grundstücken**

Der **Aufwuchs** von Grünflächen, öffentlichen Parks und Gärten sowie Wald wird getrennt vom Grund und Boden erfasst und bewertet. Wald wird mit 5.000 EUR / ha bewertet (siehe oben).

Die Bewertung der Bepflanzung und der Außenanlagen bei unbebauten Grundstücken erfolgt mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Sollten die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, können entsprechend den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt Erfahrungswerte angesetzt werden, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik seit diesem Zeitpunkt.

Ist die Nutzungsdauer der Bepflanzungen oder der Außenanlagen gemäß Abschreibungstabelle für Schleswig-Holstein abgelaufen, der Vermögensgegenstand aber noch vorhanden, wird er mit einem Erinnerungswert von 1,00 EUR bilanziert.

Weitere Hinweise für die Bewertung von Grund und Boden

a) Erbbaurechte

Mit Erbbaurechten und Nießbrauchrechten belastete Grundstücke sind grundsätzlich mit dem vollen Grundstückswert in der Bilanz zu erfassen, da davon auszugehen ist, dass diese Rechte gegen ein angemessenes Entgelt eingeräumt wurden.

b) Reallasten

Auf einem Grundstück lastende Reallasten (Leibrenten, Erbbauzinsen, Rentenreallasten), Vorkaufsrecht und Wohnrechte vermindern den Wert des Grundstücks nicht.

c) Überbauung

Die versehentliche Überbauung der Grenze eines Grundstücks durch einen Dritten beeinflusst den Grundstückswert grundsätzlich nicht, da dem Grundstückseigentümer ein Entschädigungsanspruch zusteht.

d) Notweg

Sofern ein Dritter die Duldung eines Notweges verlangt, ist dadurch der Grundstückswert grundsätzlich nicht beeinflusst, da dem Grundstückseigentümer ein Entschädigungsrecht zusteht.

e) Aussichtsrechte

Aussichtsrechte zu Gunsten eines Dritten beeinflussen den Grundstückswert nicht.

f) Altlasten

Sofern eine behördliche oder gesetzliche Auflage besteht, eine Altlast zu beseitigen, sind die Sanierungskosten nach § 24 Nr. 5 GemHVO-Doppik auf der Passivseite zu berücksichtigen. Der Grundstückswert ist in voller Höhe auf der Aktivseite darzustellen.

g) Leitungsrechte

Entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumte Leitungsrechte im öffentlichen Straßenraum mindern den Wert der Grundstücke nicht. Sonstige entgeltlich eingeräumte Leitungsrechte beeinflussen den Grundstückswert nicht (siehe Anlage 8).

2.3 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Bebaute Grundstücke

Generell werden Vermögensgegenstände mit ihren **tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten**, abzüglich der Abschreibungen in die Bilanz bewertet (vgl. § 55 (1) GemHVO-Doppik S.-H.). Da Grund und Boden keiner Abnutzung unterliegt erfolgt die Bewertung nach den Anschaffungskosten. Beim Erwerb von Gebäuden ist die Bewertung von Grund und Boden separat vom Gebäudewert vorzunehmen und beide Bilanzpositionen

getrennt darzustellen. Bei allen Gebäuden, bei denen Unterlagen vorlagen, wurden somit die fortgeführten Anschaffungskosten ermittelt und entsprechend in die Eröffnungsbilanz aufgenommen. Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Kaufpreis und den Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Notar-, Vermessungs- und Grundbuchkosten zusammen (§ 41 Abs. 2 GemHVO-Doppik S.-H.).

Grundstücke im Eigentum, bei denen keine oder nur unvollständige Unterlagen vorlagen oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand hätten hergestellt werden können, wurden mittels eines Ersatzwertverfahrens (**Bodenrichtwert**) die Bewertung vorgenommen (vgl. § 55 (2) GemHVO-Doppik S.-H.). 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.

Folgende Ersatzwerte / Erfahrungswerte werden gebildet:

Grund und Boden mit Marktnachfrage, z. B. Wohngebäude und Grund und Boden für eigene öffentliche Zwecke werden mit dem BRW bewertet.

Gebäude und Aufbauten

Gebäude sind gemäß § 41 Abs. 1 GemHVO-Doppik S.-H. ebenfalls mit den **Anschaffungs- und Herstellungskosten**, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik S.-H. zu bewerten. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

Liegen die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht vor, wird das **Sachwertverfahren** auf Basis der Normalherstellungskosten 2000 (NHK 2000) angewandt.

Ist die Nutzungsdauer eines Gebäudes bzw. eines Gebäudeteils abgelaufen und erfolgte in den Jahren bis zum Eröffnungsbilanzstichtag 01.01.2024 keine Modernisierung, erfolgt die Bewertung mit dem **Erinnerungswert** von 1,00 EUR.

Denkmalgeschützte Gebäude, die als Gebäude genutzt werden, sind wie Gebäude zu bewerten, die nicht denkmalgeschützt sind. Ist die Nutzung aufgrund des Denkmalschutzes beim Gebäude beeinträchtigt, sind individuelle Abschläge möglich.

Bewertungen zur Eröffnungsbilanz

Sollten die grundsätzlichen Bewertungsregeln (Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten) nicht anwendbar sein, da die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, können alternativ zu den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik seit diesem Zeitpunkt.

Grundlage für diese Erfahrungswerte ist folgendes Verfahren:

- Sachwertverfahren auf der Basis der Normalherstellungskosten

Allgemein anerkannt ist das Sachwertverfahren auf der Basis der Normalherstellungskosten 2000 (NHK 2000) unter Berücksichtigung der (linearen) Abschreibungen. Nach dem Gebäude-Sachwertverfahren (Wertermittlungsrichtlinien 2002 des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen) auf der Grundlage der NHK 2000 sind die Gebäude zuzüglich eines Zuschlags in Höhe von 15 vom Hundert für Baunebenkosten und abzüglich der planmäßigen Wertminderung für die Zeit der Nutzung bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz sowie eines Abzugs für Baumängel und Bauschäden zu bewerten. Der Baukostenkatalog der NHK 2000 nennt Mittelpreise für Gebäudeklassen für verschiedene Ausstattungsstandards und Baujahrklassen. Bei der Bewertung muss zunächst entschieden werden, welchen Ausstattungsstandard (z.B. einfach, mittel, gehoben) das Gebäude hat und zu welcher Baujahrklasse es zugehörig ist (ist es z.B. 1975 gebaut worden, dann sind die Werte der Baujahrklasse 1970 - 1984 zu nehmen). Aus diesen Angaben ergibt sich dann die Bandbreite der Normalherstellungskosten pro m² Brutto-Grundfläche, innerhalb derer eine Abwägung für einen Wert zu treffen ist. Der dann verwendete Wert bezieht sich, auch wenn der Wert aus der Spalte für die Baujahrklasse 1970 - 1984 entnommen worden ist, stets auf das Jahr 2000. Mit Hilfe dieses Wertes werden die Kosten ermittelt, die anfallen würden, wenn das 1975 errichtete Gebäude im Jahr 2000 nochmals errichtet würde - mit einem Standard des Jahres 1975. Da in Schleswig-Holstein in der Eröffnungsbilanz generell die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen sind, oder alternativ Erfahrungswerte, die den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechen, ist eine Rückindizierung des per NHK 2000 ermittelten Wertes auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt vorzunehmen. Wird gleichzeitig eine Verlängerung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes nach § 43 Abs. 5 berücksichtigt, so darf die verbleibende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) 50 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht überschreiten; an die Stelle des Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunktes tritt ein fiktiver Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt, der sich errechnet aus dem Jahr, für das die Eröffnungsbilanz erstellt

wird, zuzüglich der verbleibenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach dem 1. Halbsatz abzüglich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Im Einzelnen verweisen wir auf folgende Anlagen:

- Ermittlung der Bruttogrundfläche nach DIN 277 Teil 1
- Bestimmung des Ausstattungsstandards
- Preisindices
- Ermittlung des bereinigten Gebäudewertes auf der Grundlage der Normalherstellungskosten 2000.

Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten

Um- und Ausbaumaßnahmen am Gebäude stellen nur dann nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten dar, wenn eine **Erweiterung** oder **eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus vorliegen** (§ 43 Abs. 3 Satz 1 und 2 GemHVO-Doppik S.-H.). Andernfalls sind diese Kosten nicht aktivierungsfähig und stellen unmittelbaren Aufwand dar.

Erweiterung

Wird das Gebäude als Ganzes also dementsprechend einer „Substanzmehrung“ unterzogen, wird seine Nutzungsfähigkeit also insgesamt erhöht, ist von einer Erweiterung auszugehen, welche als nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten zu aktivieren ist. Die Erweiterung ist dementsprechend zu dokumentieren.

Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus

Eine wesentliche Verbesserung ist dann gegeben, wenn die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltene Erneuerung hinaus geht. Der Gebrauchswert wird durch die Maßnahme deutlich erhöht und es wird für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen. Von einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswertes ist auszugehen, wenn der Gebrauchswert von einem einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird (vgl. BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003).

Die Um- und Ausbaumaßnahmen werden meist über mehrere Jahre getätigt (=sogenannte Sanierung in Raten). Von einer Sanierung in Raten ist grundsätzlich auszugehen, wenn die Maßnahme innerhalb eines Fünfjahreszeitraums durchgeführt wird. Auch die Sanierung in Raten kann zu nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten führen, wenn eine

Erweiterung oder eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus vorliegt.

Eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes dürfte nicht anzunehmen sein, wenn reine Modernisierungsmaßnahmen zur Anpassung an den technischen Fortschritt oder im üblichen Umfang vorgenommene Reparatur-, Wartungs- oder Instandhaltungsmaßnahmen durchgeführt wurden. Wird eine bestehende Heizungsanlage lediglich auf einen heutig vorliegenden zeitgemäßen Standard ausgetauscht, werden die Kosten als nicht investiv betrachtet. Es sei denn die Kommune erhielt für den Umtausch der Anlage z.B. Fördermittel.

Sonderfall bei nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten

Erhält die Gemeinde Tramm für die Um- und Ausbaumaßnahmen Zuschüsse, Zuweisungen oder zinsgünstige Darlehen von Körperschaften oder Förderbanken oder erhebt für die Maßnahme Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz des Landes Schleswig-Holstein, liegen generell nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten vor.

Restnutzungsdauerverlängerung bei nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten

Fallen vor der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2024 Aufwendungen für aktivierungspflichtige Maßnahmen an, wurde geprüft, ob diese Maßnahmen zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer des Gebäudes führt. Die für die investiven Maßnahmen angefallenen Aufwendungen sind dann als **nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten** nach Abzug der Abschreibungen als Anschaffungs- und Herstellungswert in der Eröffnungsbilanz aufzunehmen.

Eine Verlängerung der Nutzungsdauer kann sich aufgrund § 43 Abs. 5 GemHVO-Doppik S.-H. ergeben. So ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen, wenn durch eine Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erreicht wird.

Unselbstständige Gebäudebestandteile

Zu den Gebäuden zählen auch die unselbstständigen Bestandteile eines Gebäudes, fest verbundene Ein- und Umbauten, wie z. B. **Gebäudetechnik** wie Aufzüge, Beleuchtung oder Zentralheizung, die als Teil des Gebäudes aktiviert werden. In baulicher Hinsicht gilt ein Gebäudebestandteil als **unselbstständig, wenn er keine eigene Standfestigkeit, d.h. keine ausreichend eigene Fundamentierung und tragende Mauern besitzt und sich nicht ohne erhebliche Bauaufwendungen abtrennen lässt**. Hat der Gebäudebestandteil jedoch

eine ausreichende eigene statische Standfestigkeit, liegt ein selbstständiger Gebäudeteil vor, welcher separat zu bewerten ist (Kontengruppe 07 unter Gebäudetechnik).

Obwohl die einzelnen Gebäudeteile unterschiedliche Lebensdauer haben, gilt hier die Fiktion der gleichmäßigen Abnutzung, d.h. das Gebäude ist als Ganzes mit den unselbstständigen Gebäudebestandteilen entsprechend der Nutzungsdauer abzuschreiben.

Selbstständige Grundstückseinrichtungen

Als selbstständige Grundstückseinrichtungen werden die der inneren Erschließung oder Nutzung von mit Gebäuden bebauten Grundstücken dienenden Einrichtungen bezeichnet. Sie werden nicht beim Gebäude ausgewiesen und sind somit separat zu bewerten und abzuschreiben.

Für die selbstständigen Grundstückseinrichtungen wird ein separates Bilanzunterkonto gebildet.

Selbstständige Grundstückseinrichtungen sind:

- Überwege,
- Parkplätze,
- Hofbefestigungen,
- Außenanlagen (Abfallbehälter, Bänke, Fahrradständer, Geländer, Treppen, Umzäunungen),
- Betriebsvorrichtungen,
- Schuppen (Garten- oder Geräteschuppen),
- Unterstände (Carports),
- Umzäunungen

Gebäude, technische Anlagen oder Maschinen sind in der Bewertung i.d.R. getrennt darzustellen, da Unterscheidungen nach baulich, elektronisch und mechanisch auch Auswirkungen auf Nutzungsdauern haben. Dementsprechend werden z.B. Alarm-, Amok- und Brandmelde- oder Fahrradständeranlagen als eigenständige Vermögensgegenstände gesehen, welche als Gebäudetechnik zu erfassen und folglich über die Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben sind.

Bewegliche Einrichtungen werden in der Kontengruppe 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung ausgewiesen.

2.4 Infrastrukturvermögen

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 S.-H.). Hierzu zählen auch etwaige Parkplätze, die diesen Liegenschaften zuzuordnen sind und somit zu den jeweiligen Außenanlagen gehören.

041 Grund- und Boden des Infrastrukturvermögens

Generell müssen Vermögensgegenstände mit ihren tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, abzüglich der Abschreibungen in die Bilanz aufgenommen werden (vgl. § 55 (1) GemHVO-Doppik S.-H.). Da Grund und Boden keiner Abnutzung unterliegt, erfolgt die Bewertung nach den Anschaffungskosten. Bei allen Grundstücken, bei denen Unterlagen vorlagen, wurden somit die Anschaffungskosten ermittelt und entsprechend in die Eröffnungsbilanz aufgenommen. Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Kaufpreis und den Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Notar-, Vermessungs- und Grundbuchkosten zusammen (§ 41 Abs. 2 GemHVO-Doppik S.-H.).

Grundstücke im Eigentum, bei denen keine oder nur unvollständige Unterlagen vorlagen oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand hätten hergestellt werden können, wurden mittels eines Ersatzwertverfahrens (Erfahrungswerte) die Bewertung vorgenommen (vgl. § 55 (2) GemHVO-Doppik S.-H.). 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.

Folgende Ersatzwerte wurden gebildet:

Innenbereich:	10 % des Bodenrichtwertes der angrenzenden Grundstücke
Außenbereich:	Bodenrichtwert nach angrenzenden Flächen für Landwirtschaft aber mindestens 0,20 Euro/qm

04 Infrastrukturvermögen

Es werden alle Vermögensgegenstände bilanziert, die im **wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde** stehen. Dieses ist immer dann der Fall, wenn sie auch **Straßenbaulastträger** ist (vgl. § 11 StrWG).

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 S.-H.). 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 S.-H. zu **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten**, vermindert um Abschreibungen gem. § 43 GemHVO-Doppik S.-H., zu bewerten.

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

Infrastrukturvermögen, wo die Nutzungsdauer abgelaufen und es keine wesentliche Wertverbesserung bis zum Eröffnungsbilanzstichtag 01.01.2024 gegeben hat, werden mit dem **Erinnerungswert von 1,00 EUR** bewertet.

Bewertung auf Basis von Erfahrungswerten

042 Brücken und Tunnel

Liegen keine Anschaffungs- und Herstellungskosten vor, werden Ingenieurtechnische Bauwerke auf der Grundlage der vorhandenen Aufzeichnungen in Bauwerksakten (z.B. Brückenbücher) bewertet.

Außerdem können **Erfahrungswerte** aus der Herstellung vergleichbarer Bauwerke zur Bewertung herangezogen werden.

Falls keine Erfahrungswerte vorliegen, können folgende Pauschalsätze Anwendung finden:

a) Brücken

Mit einer Fläche unter 1.000,00 qm mit 2.250,00 EUR pro qm

Mit einer Fläche über 1.000,00 qm mit 1.700,00 EUR pro qm

b) Tunnel mit 15.000,00 EUR je qm

c) Lärmschutzbauwerke mit 400,00 EUR je qm

d) Verkehrszeichenbrücken mit 20.000,00 EUR je Stück

e) Stützbauwerke

Trockenmauer mit 1.000,00 EUR je qm

Winkelstützmauer

Höhe von 0,80 m mit 150,00 EUR je laufenden Meter

Höhe von 1,25 m mit 200,00 EUR je laufenden Meter

Höhe von 2,00 m mit 380,00 EUR je laufenden Meter

Höhe von 2,50 m mit 560,00 EUR je laufenden Meter

Ortbeton, d = 0,25 m

Höhe von 1,00 m mit 230,00 EUR je laufenden Meter

Höhe von 2,00 m mit 370,00 EUR je laufenden Meter

Stahlbetonplatten zwischen IP-Trägern: Höhe von 2,00 m mit 560,00 EUR je laufenden Meter

Die nach den Ziffern a) bis e) ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf den fiktiven Herstellungszeitpunkt (gem. § 55 (2) GemHVO-Doppik S.-H.) zurück zu indizieren.

043 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Bei Gleisanlagen ist vor einer Bilanzierung zu prüfen, wer der wirtschaftliche Eigentümer ist. Sofern bei einem Bahnübergang der wirtschaftliche Eigentümer das entsprechende

Eisenbahnverkehrsunternehmen ist, darf der Bahnübergang nicht in der gemeindlichen Bilanz erfasst werden. Soweit sich die Verwaltung in Form von Investitionskostenzuschüsse bei baulichen investiven Maßnahmen beteiligt hat, sind diese unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren und anhand der (Rest-) Nutzungsdauer der untergeordneten Straße bzw. des betroffenen Straßenabschnitts aufzulösen.

Hierunter fallen somit die im gemeindlichen wirtschaftlichen Eigentum befindlichen Gleisanlagen inkl. Schotterbettung sowie sämtliche Weichen- und Signaltechnik mit den dazugehörigen Stelldrähten/-stangen, Zugsicherungsanlagen usw. Auch Bahnübergänge mit Schranken- und anderen Sicherungsanlagen zählen dazu.

Liegen diese nicht vor, werden Straßen, Wege, Plätze und Verkehrslenkungsanlagen mit **Erfahrungswerten** aus der Herstellung vergleichbarer Vermögensgegenstände bewertet. Die ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf den fiktiven Herstellungszeitpunkt (gem. § 55 (2) GemHVO-Doppik S.-H.) zurück zu indizieren.

044 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

In dieser Position sind sämtliche Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen angefangen von der Kanalisation über Rohrleitungen, Regenrückhaltebecken bis hin zu Klärgruben, -anlagen und -becken zu bilanzieren. Auch hier empfiehlt sich eine Abschnittsbildung, insbesondere im Hinblick auf durchgeführte bauliche Maßnahmen an Teilstücken, am besten zwischen den sogenannten Haltungen, also der Leitungsstrecke zwischen zwei Schächten.

Liegen die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht vor, werden Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen mit **Erfahrungswerten** aus der Herstellung vergleichbarer Vermögensgegenstände bewertet. Die ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf den fiktiven Herstellungszeitpunkt (gem. § 55 (2) GemHVO-Doppik S.H.) zurück zu indizieren.

045 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Können auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus der Herstellung bzw. dem An- oder Verkauf vergleichbarer Straßen unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden Straße angesetzt werden. Die so ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Restnutzungsdauer, die auf der Grundlage des Straßenzustands zu schätzen ist, auf den ggf. fiktiven Herstellungszeitpunkt (gem. § 55 Abs.2 GemHVO–Doppik) zurück zu indizieren.

Vergleiche hierzu: (siehe Anlagenverzeichnis)

- Anlage: Erfassungsbogen Straßenzustand (AHK und Ersatzwert)

- Anlage: Erfassungsbogen Gehwege und Plätze (AHK und Ersatzwert)

Grundsätzlich gehören zur Fahrbahn (keine abschließende Aufzählung !!!):

- a) die einzelnen Schichten des Straßenkörpers (Damm bzw. Geländeeinschnitt, Frostschutzschicht, Tragschicht, Binderschicht, Deckschicht),
- b) Verkehrsinseln,
- c) Geschwindigkeitsbremsen,
- d) Fahrbahnmarkierungen,
- e) Fußgänger-Querungshilfen,
- f) Pflanzbeete in der Fahrbahn,
- g) Gräben,
- h) Böschungen,
- i) Bankette,
- j) Mulden, sofern nicht von Dritten mitgenutzt,
- k) Parkstände (innerhalb des Fahrbahnbereichs).
- l) Straßenabläufe, Straßenentwässerungsanlagen,
- m) Grünstreifen,
- n) mehrjährige Pflanzen und Bäume in Pflanzbeeten und auf Grünstreifen,
- o) Schutzplanken,
- p) Betonschutzwände,
- q) Betongleitwände,

Selbstständig zu erfassende und einzeln zu bewertende Vermögensgegenstände sind:

- Radwege, Gehwege, kombinierte Rad- und Gehwege,
- Kreisel,
- Bushaltestellen,
- Unterstände Bushaltestellen,

- Parkplätze jeder Art,
- Taxistände,
- sonstige Plätze
- Verkehrsampeln, Signalanlagen,
- Parkleitsysteme,
- Straßenbeleuchtung,

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 qm der Fahrbahn, der Radwege, Gehwege oder der kombinierten Rad- und Gehwege nicht wesentlich unterschiedlich sind.

Bei der Bewertung von Litfaßsäulen, Werbetafeln, Fahrradständern, Ruhebänken, Mülleimern sind die Bewertungsgrundsätze für bewegliche Vermögensgegenstände zu beachten.

046 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

Zu den sonstigen Bauten des Infrastrukturvermögens gehören laut Abschreibungstabelle des Landes Schleswig-Holstein folgende Vermögensgegenstände:

- Bepflanzung
- Brunnen
- Feuerlöschteiche
- Gebäude des sonstigen Infrastrukturvermögens, massiv (Bushaltestellen)
- Gebäude des sonstigen Infrastrukturvermögens, teilmassiv (Bushaltestellen)
- Gebäude des sonstigen Infrastrukturvermögens, in einfacher und Leichtbauweise (Bushaltestellen)
- Hydranten
- Kabelleitungen (erdverlegt)
- Kompostieranlagen
- Landungsbrücken und -stege, Schleusen, Ufereinfassungen in Beton und Stein, massiv
- Landungsbrücken und -stege, Schleusen, Ufereinfassungen aus Stahl
- Landungsbrücken und -stege, Schleusen, Ufereinfassungen in einfacher und Leichtbauweise
- Stütz- und Lärmschutzwände

Grundsätzlich ist das gesamte Infrastrukturvermögen gem. § 41 GemHVO-Doppik S.-H. zu **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten**, vermindert um Abschreibungen gem. § 43 GemHVO-Doppik S.-H., zu bewerten. Falls im bisherigen Rechnungswesen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt wurden, so können diese gem. § 55 Abs. 5 GemHVO-Doppik S.-H. übernommen werden.

Liegen diese nicht vor, werden Straßen, Wege, Plätze und Verkehrslenkungsanlagen mit **Erfahrungswerten** aus der Herstellung vergleichbarer Vermögensgegenstände bewertet. Die ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf den fiktiven Herstellungszeitpunkt (gem. § 55 (2) GemHVO-Doppik S.-H.) zurück zu indizieren.

2.5 Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler

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. In der Regel 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.

Kunstgegenstände, die als eigenständige Vermögensgegenstände zu betrachten sind und nicht mit dem Gebäude verbunden sind, 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.

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 > 5.112,00 EUR brutto** von einem bedeutenden, anerkannten Werk zu sprechen ist. Als Abschreibungsdauer für sog. Gebrauchskunst sieht die VV-Abschreibungen des Landes S.-H. 5 Jahre vor.

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.

Findet eine Abnutzung des kulturhistorischen Gutes aufgrund von Witterungsverhältnissen statt, ist das Anlagegut nach der in der Abschreibungstabelle des Landes Schleswig-Holstein genannten Nutzungsdauer abzuschreiben.

Grundsätzlich sind die Kunstgegenstände 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 GemHVO-Doppik S.-H.) 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.

Ist eine Bewertung nach oben genannten Tatbeständen nicht möglich, erfolgt die Bewertung mit dem Erinnerungswert von 1,00 EUR.

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. **Denkmalgeschützte Gebäude, die als Gebäude genutzt werden, sind wie Gebäude zu bewerten**, die nicht denkmalgeschützt sind (siehe hierzu „Bewertungsregeln für bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte“, Kontengruppe 03). Ist die Nutzung aufgrund des Denkmalschutzes beim Gebäude beeinträchtigt sind individuelle Abschläge möglich.

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Wenn diese nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Zeitaufwand zu ermitteln sind, werden folgende Bewertungsalternativen angesetzt:

- **Erfahrungswerte** aus dem An- bzw. Verkauf oder der Herstellung vergleichbarer Denkmäler unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an das zu bewertende Denkmal oder
- **Erinnerungswert** von 1,00 EUR.

2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

Unter der Bilanzposition „Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge“ sind die technischen Gegenstände der Gemeinde Tramm anzusetzen, die der gemeindlichen Leistungserstellung bzw. der Aufgabenerfüllung dienen. Sie müssen **selbstständig bewertbar bzw. nutzbar** und **dürfen nicht fest mit einem Gebäude verbunden sein**. Sind technischen Anlagen oder Maschinen unselbstständig, so sind sie mit dem Gebäude zu bewerten und abzuschreiben.

Gebäude, technische Anlagen oder Maschinen sind in der Bewertung i.d.R. getrennt darzustellen, da eine Unterscheidung nach baulich, elektronisch und mechanisch auch Auswirkungen auf Nutzungsdauern hat. Dementsprechend können z.B. Alarm-, Amok- und Brandmeldeanlagen oder Fahrradständeranlagen als selbstständige Vermögensgegenstände gesehen werden, welche als Gebäudetechnik zu erfassen und folglich über die Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben sind.

Vor Erstellung der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2024 sind auch die Maschinen, technischen Anlagen und Fahrzeuge im Rahmen einer **körperlichen Inventur** zu ermitteln.

Die Bewertung erfolgt zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung von Abschreibungen, Anschaffungsnebenkosten sowie Anschaffungspreisminderungen.

Als Anschaffungsnebenkosten sind alle Aufwendungen zu erfassen, die bis zur Inbetriebnahme der technischen Anlagen und Maschinen, Fahrzeuge erforderlich sind (Transportkosten, Fundamentierungskosten, Prüfungs- und Abnahmekosten ggf. einschließlich der Kosten für Probefahrten, Anmeldekosten, Kosten für Kennzeichen, etc.).

Die Vereinfachungsregeln in § 37 und § 38 GemHVO-Doppik S.-H. dürfen grundsätzlich angewendet werden. Generell gilt jedoch der **Grundsatz der Einzelbewertung**.

Folgende Wertgrenzen gelten:

Kaufpreis < 250,00 EUR Netto	→ Aufwand
Kaufpreis 250,00 EUR – 1.000,00 EUR Netto	→ Sammelposten (Konto 079)
Kaufpreis > 1.000,00 EUR Netto	→ Einzelbewertung (Konto 07)

2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattungen

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 erfassen.

Damit die Bilanzposition ein zutreffendes Bild der Vermögenslage darstellt, ist eine **Inventur zwingend erforderlich**.

Die Bewertung von Vermögensgegenständen der Betriebs- und Geschäftsausstattung erfolgt entsprechend den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung von plan- oder außerplanmäßigen Abschreibungen.

Die Vereinfachungsregeln in § 37 und § 38 GemHVO-Doppik S.-H. dürfen grundsätzlich angewendet werden. Generell gilt jedoch der **Grundsatz der Einzelbewertung**.

Sofern die Vermögensgegenstände selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, gelten folgende Erfassungsvorgaben:

Kaufpreis < 250,00 EUR Netto (ab 01.01.2023) → Aufwand (GWG), gem. § 38 Abs. 4 GemHVO-Doppik S.-H.

Kaufpreis 250,00 EUR – 1.000,00 EUR Netto → Sammelposten (Konto 0891), Beachte § 55 Abs. 1 S. 2 GemHVO-Doppik S.-H.

Beachte: Der Sammelposten wird auf 0,00 EUR abgeschrieben!

Kaufpreis > 1.000,00 EUR Netto → Einzelbewertung 08

2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau

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 31.12.2023 geleistet wurden.

Die tatsächlichen Anzahlungen bis zum 31.12.2023 sind zum 01.01.2024 zu bilanzieren.

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 31.12.2023 noch nicht fertiggestellte Investitionen in Sachanlagen angefallen sind. Hierbei sind neben den Fremd- auch 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.

Bei **Anlagen im Bau** sind zum Eröffnungsbilanzstichtag 01.01.2024 die Ausgaben zu aktivieren, die für bis zum 31.12.2023 noch nicht fertiggestellte Investitionen von Baumaßnahmen angefallen sind.

2.9 Finanzanlagen

Zu den Finanzanlagen gehören nach § 48 GemHVO-Doppik die folgenden Vermögensgruppen:

- Anteile an verbundene Unternehmen
- Beteiligungen
- Sondervermögen
- Ausleihungen
- Wertpapiere

Anteile an verbundenen Unternehmen

Verbundene Unternehmen sind insbesondere rechtlich selbstständige Unternehmen, an denen die Kommune mit Mehrheit (größer 50%) beteiligt ist. In der Eröffnungsbilanz sind die Beteiligungen nach anteiligem Wert des Eigenkapitals (anteiliges Grundkapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge) anzusetzen.

Verbundene Unternehmen im Sinne dieser Vorschrift sind alle Unternehmen,

- die unter der einheitlichen Leitung der Kommune stehen
- an denen die Kommune mindestens mit 50% beteiligt ist und die Beteiligung dazu bestimmt ist, der Kommune durch die Herstellung der Beteiligung dauernd zu dienen,
- an denen der Kommune die Mehrheit der Stimmrechte zusteht,
- bei denen der Kommune das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsrates zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafter ist, oder bei denen der Kommune das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Unternehmen abgeschlossenen Beherrschungsvertrages oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

Weist das verbundene Unternehmen zum Bilanzstichtag kein positives Eigenkapital aus, so ist der Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen.

Beteiligungen

Beteiligungen sind Anteile an Unternehmen *und Verbänden*, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Unternehmen *oder Verbänden* aufzubauen oder zu halten. Als Beteiligung gelten in der Regel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den *fünften Teil* des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten und die nicht verbundene Unternehmen sind. In der Eröffnungsbilanz sind die Beteiligungen nach anteiligem Wert des Eigenkapitals (anteiliges Grundkapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge) anzusetzen (größer 20% und kleiner gleich 50%).

Als Beteiligungen gelten sämtliche Arten der Beteiligung an Unternehmen. Es ist unerheblich, ob die Beteiligungen verbrieft sind oder nicht.

Sondervermögen

Sondervermögen nach § 96 GO ist das Vermögen rechtlich unselbstständiger örtlicher Stiftungen, wirtschaftlicher Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und öffentlicher Einrichtungen für die aufgrund gesetzlicher Vorschriften Sonderrechnungen geführt werden. Bei der Bewertung des Sondervermögens ist entsprechend der Bewertung bei Beteiligungen vorzugehen.

1. Möglichkeit:

Es wird hierfür ein eigener Mandant angelegt und das Sondervermögen separat vom übrigen Kommunalvermögen geführt. Die sich daraus ergebene Vermögenssumme wird auf dem Konto 1211 aktiviert und die Zusammensetzung in den Erläuterungen zur Bilanz dargestellt.

Oder

2. Möglichkeit:

Es wird nicht zwischen einzelnen Mandanten unterschieden, sondern eine Anlagenbuchhaltung aufgebaut. Durch parallelen Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung kann eine Zuweisung des Wirtschaftsgutes zu der noch einzurichtenden Kostenstelle „Stiftung“ ohne Probleme erfolgen. Bei der Abfrage hinsichtlich Restbuchwerte, Abschreibungsbeträge etc. wird dann ein Selektionsmerkmal „Stiftung“ einzubringen sein. Auch hier erfolgt eine Darstellung der Vermögensstruktur in den Erläuterungen zur Bilanz.

Ausleihungen

Zu den Ausleihungen gehören u.a. Kationen für Miet- und Pachtverträge oder dem Anlagevermögen zuzuordnende GmbH-Anteile, die nicht zu den Beteiligungen größer 20 Prozent des Nennkapitals zählen. Die Bewertung zum Bilanzstichtag erfolgt zum Nominalwert bzw. nach anteiligem Wert des Eigenkapitals (kleiner gleich 20%).

Langfristige Kapitalforderungen gelten als Ausleihungen. Forderungen aus Lieferung und Leistungen gehören nicht dazu, auch wenn sie langfristig sind.

Als *Ausleihungen* sind nur *langfristige Finanz- und Kapitalforderungen* zu aktivieren. Waren – und Leistungsforderungen sind ohne Berücksichtigung ihrer Fristigkeit im Umlaufvermögen auszuweisen. Dies gilt auch dann, wenn ein langfristiges Zahlungsziel eingeräumt wird. Das HGB macht im Gegensatz zum AktG, wonach langfristige Ausleihungen durch eine Laufzeit von mind. 4 Jahren gekennzeichnet sind, keine speziellen Angaben darüber, wie der Begriff der Ausleihungen abzugrenzen ist. Es ist somit auch hier nur die generelle Zuordnungsregel, die für alle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gilt, vorgeschrieben (Dauerhaftigkeit).

Man kann aber davon ausgehen, dass als Kriterium für die Einstufung langfristiger Ausleihungen die Vier-Jahres-Regel weiterhin anzuwenden ist, da sie auch in der Bankpraxis üblich ist.

Maßgebend für die Beurteilung der Langfristigkeit ist die vereinbarte Laufzeit und nicht die Restlaufzeit. Im Einzelnen sind hier langfristige Darlehen, Hypotheken, Grund- und Rentenschulden, einschließlich der Schiffs- und Sicherheitshypotheken auszuweisen.

Waren- und Leistungsforderungen können nur dann zu den Ausleihungen gerechnet werden, wenn sie unmittelbar mit einem Finanzgeschäft verknüpft sind. Dies ist z.B. gegeben, wenn dem Empfänger einer Lieferung oder Leistung ein langfristiger Kredit zur Finanzierung von Lieferungen oder Leistungen des Kreditgebers zur Verfügung gestellt wird. Werden Waren- oder Leistungsforderungen förmlich in ein langfristiges Darlehen umgewandelt, dann erfolgt ein Ausweis unter den Ausleihungen in dem Geschäftsjahr, in dem die Schuldumwandlung vereinbart wurde.

Wertpapiere

Die Bewertung der Wertpapiere des Anlagevermögens erfolgt höchstens zu Anschaffungskosten. Es gilt das gemilderte Niederstwertprinzip gemäß § 253 (2) Satz 3 HGB mit dem Wahlrecht zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen auf einen vorübergehend niedrigeren Wert. Bei einer dauernden Wertminderung ist die außerplanmäßige Abschreibung jedoch verpflichtend.

Wird mit dem Halten der Wertpapiere das Ziel einer reinen Kapitalanlage verfolgt, sind entsprechende Aktien unter der Bilanzposition „Wertpapiere des Anlagevermögens“ und nicht unter „Anteile an verbundenen Unternehmen“ oder „Beteiligungen“ auszuweisen.

Grundsätzlich ist bei der Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip zum Bilanzstichtag anzuwenden.

Sofern die tatsächlichen Anschaffungskosten der Wertpapiere nicht oder nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand zu ermitteln sind, erfolgt der Wertansatz mit dem Tiefstkurs des vorangegangenen Jahres, sofern 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.

3. Bewertung des Umlaufvermögens

Vorräte

Vorräte sind Gegenstände des Umlaufvermögens, die zum Verbrauch bestimmt sind und innerhalb eines Jahres verbraucht werden, wie z.B. Streugut, Heizöl, Papierlager.

Dazu gehören auch die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die in den Prozess der Leistungserstellung eingehen und mit den Anschaffungskosten zu bewerten sind. Wenn Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und Handelswaren zu unterschiedlichen Preisen und Zeitpunkten angeschafft wurden, dann ist eine Einzelbewertung kaum möglich und eine

Gruppenbewertung durchzuführen. Für die Gruppenbewertung kommen die Durchschnittsbewertung, die Lifo- und die Fifo – Methode in Betracht.

Bei der jährlichen Durchschnittswertermittlung nach § 240 (4) HGB wird der bewertete Anfangsbestand und die Zugänge durch die Gesamtmenge dividiert, so dass als Ergebnis die durchschnittlichen Anschaffungskosten den aktuellen Tageswert zum 31.12. gegenübergestellt werden kann.

Öffentlich-rechtliche Forderungen

Öffentlich – rechtliche Forderungen (u.a. Gebühren, Beiträge, Steuern) und Forderungen aus Transferleistungen sind mit dem Nominalwert anzusetzen.

Zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfall- und Kreditrisikos ist eine Pauschalwertberichtigung zu bilden. Der Pauschalwert Berichtigungssatz sollte sich an den eigenen Erfahrungswerten der letzten drei Jahre orientieren.

Zweifelhafte Forderungen (u.a. niedergeschlagene Forderungen o. Forderungen, die im Insolvenzverfahren angemeldet sind) sind unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen und von den einwandfreien Forderungen abzugrenzen.

Bei *Lieferungs- und Leistungsforderungen* i.S. des HGB handelt es sich um Ansprüche aus Verträgen, die im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit geschlossen wurden (Lieferungs-, Werks- und Dienstleistungsverträge u. ä.) und deren Erfüllung durch das bilanzierende Unternehmen bereits erfolgte, während die Leistung des Schuldners (Zahlung des Entgelts) noch aussteht. Die Forderung entsteht in dem Moment, in dem die Lieferung oder Leistung erbracht wird. Mit dem Ausweis einer Forderung aus einer Lieferung oder Leistung wird der Erfolg des Geschäftes als realisiert gezeigt.

Die Forderungen sind als Gegenstände des Umlaufvermögens grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten, d.h. mit ihrem Nennwert nach Abzug von Rabatten, Preisnachlässen zu bilanzieren.

Die neue GemHVO-Doppik (§ 48) sieht abweichend vom HGB eine weitergehende Gliederung der Forderungen v.a. in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen vor.

Privatrechtliche Forderungen

Der Grundsatz der Einzelbewertung ist zu beachten. Forderungen sind mit ihrem Nominalwert anzusetzen. Hierzu zählen insbesondere Ansprüche aus Miet- und Pachtverhältnissen.

Zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfall- und Kreditrisikos gelten die Regelungen unter „Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen“ (s.o.).

Bei Einzelwertberichtigungen ist das individuelle Ausfallrisiko zu berücksichtigen.

Für Zweifelhafte Forderungen gelten ebenso die o.g. Regelungen.

Sonstige Vermögensgegenstände

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), Kostenvorschüsse, die nicht Anzahlungen sind, Kautionen, Steuererstattungsansprüche, Schadenersatzansprüche, etc.

Unter den sonstigen Vermögensgegenständen sind auch die Kredite auszuweisen, die Mitgliedern des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie diesen gleichgestellten Personen gewährt wurden, soweit sie nicht unter den Ausleihungen oder den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu bilanzieren sind.

Liquide Mittel

Unter der Bilanzposition liquide Mittel sind Schecks, Kassenbestände und Guthaben bei Kreditinstituten zu verstehen. Sie sind zum Bilanzstichtag mit dem Nominalwert zu bewerten.

Das Saldierungsverbot ist zu beachten.

4. Bewertung der aktiven Rechnungsabgrenzung (ARA)

Aufwendungen, die bereits im abzuschließenden Haushaltsjahr im Voraus bezahlt und gebucht wurden, aber eventuell ganz oder zum Teil dem folgenden Haushaltsjahr zuzurechnen sind, müssen zum Bilanzstichtag durch eine aktive Rechnungsabgrenzung berichtigt werden.

Die Bildung der ARA erfolgt mit dem Betrag, der sich wirtschaftlich auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag bezieht. Die Auflösung der aktiven Rechnungsabgrenzung und das Buchen des Aufwandes erfolgt in dem wirtschaftlich zuzurechnenden Haushaltsjahr (Stichwort: Miet- und Versicherungsvorauszahlungen, Leasingsonderzahlungen).

Aus Gründen der Wesentlichkeit werden abzugrenzende Rechnungen, die in Summe 500,00 € nicht überschreiten, nicht abgegrenzt.

5. Bewertung des Eigenkapitals

Das Eigenkapital stellt eine abstrakte Wertsumme der Passivseite der Bilanz dar. Das Kapital gliedert sich in Eigenkapital und Fremdkapital. Das Eigenkapital liegt nicht in einer bestimmten Form (z. B. Wertpapiere oder Bankguthaben) vor. Gedanklich ist es in jedem Vermögensgegenstand enthalten. An der Höhe des Eigenkapitals ist abzulesen, welcher Gegenwert bereits in Investitionen geflossen ist oder noch fließen kann. Das Eigenkapital errechnet sich aus der Differenz zwischen dem Vermögen (gesamte Aktivseite der Bilanz) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen von der Passivseite der Bilanz). Trotz der Tatsache, dass das Eigenkapital der Saldo aller erfassten und bewerteten Vermögens- und Schuldenposten ist, und die Mittelzufluss-Quellen nicht mehr erkennbar sind, sollte es nicht als rechnerischer Ausgleichsposten zur Herstellung der Summengleichheit von Aktiva und Passiva angesehen werden.

Der Ausweis des Kapitals (aufgeteilt in Eigenkapital und Fremdkapital) in der Bilanz dient mehreren Zwecken. Es kann die Kapitalherkunft offengelegt werden, eine Kapitalbewertung vorgenommen werden und die Kapitalerhaltung überprüft werden.

In der Wirtschaft gehören originär die Geschäftsanteile einer Kapitalgesellschaft oder das Stammkapital bei einer GmbH oder das Grundkapital einer AG zum Eigenkapital. Sie werden außerdem durch Zuführungen von Außen (z. B. durch Einzahlungen/Anlagen von z. B. Gesellschaftern oder Gewinnen) gebildet. Dies sind dann Kapital- und Gewinnrücklagen. In Kommunen gehören Rücklagen auch zum Eigenkapital. Weiterhin findet in Kommunen eine Zuführung von Außen durch eine Sonderrücklage in Form passivierter Zuwendungen statt. Dies sind Gelder, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen werden. In der Wirtschaft wird Eigenkapital durch die Thesaurierung von Gewinnen gebildet. In der Kommune können dies nur einbehaltene Überschüsse aus den Jahresergebnissen sein.

Es ist nicht möglich, das Eigenkapital mit einem negativen Vorzeichen zu versehen. Im Falle eines Fehlbetrages, muss dieser auf der Aktivseite der Bilanz als separater Posten „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen werden, der nicht im Kontenplan aufgeführt wurde (siehe auch § 50 (3) GemHVO-Doppik).

Kontenart 201 – Allgemeine Rücklage

Im kameralen Buchungswesen sind Rücklagen Werte, auf die bei Bedarf für vorübergehende Schwankungen von Einnahmen und Ausgaben oder für die Unterhaltung und Erneuerung von Vermögensgegenständen im Verwaltungshaushalt zurückgegriffen werden kann. Sozusagen

wie ein Sparbuch im privaten Bereich. Die Rücklagen im kameralen Sinne werden auf der Aktivseite der Bilanz dargestellt. So z. B. über den Posten Wertpapiere oder ggf. liquide Mittel.

In der Bilanz wird die Begrifflichkeit Rücklage anders verstanden. Hier steht den Rücklagen kein aktiver Bilanzposten entgegen. Die Rücklagen sind „nur“ eine rechnerische Größe. Sie sind getrennt ausgewiesenes Eigenkapital und werden zusammen mit den anderen Passivposten durch die Gesamtheit der Vermögensgegenstände gedeckt. Rücklagen im „doppischen“ Sinne werden erst nach der Feststellung des Jahresergebnisses gebildet. Es können Defizite damit verrechnet werden. Es stellt sich allerdings die Frage, ob dies genehmigungspflichtig sein sollte.

Die Rücklage ergibt sich aus dem Saldo der bereits vorhandenen Vermögens- und Schuldenwerte und ggf. bei den zu bildenden Sonderrücklagen. Die Rücklagenhöhe hängt von der Bewertung der sonstigen Bilanzpositionen ab, weil es sich ja um eine rechnerische Größe handelt. Die Veränderung der Rücklage ergibt sich in den Folgejahren aus der Zuführung der Ergebnisvorträge und den Entnahmen zur Abdeckung von Jahresfehlbeträgen.

Kontenart 202 – Sonderrücklage

- Zuschüsse und Zuweisungen, die die Gemeinde für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erhalten hat, die nicht aufgelöst werden sollen, und
- Mittel, die nach baurechtlichen Bestimmungen anstatt der Herstellung von Stellplätzen durch Bauherinnen oder Bauherren geleistet worden sind,

sind als Sonderrücklage zu erfassen.

Sobald die Mittel der Sonderrücklage zweckentsprechend verwendet worden sind, sind sie in die Allgemeine Rücklage umzubuchen.

Kontenart 203 – Ergebnistrücklage

Die Ergebnistrücklage nimmt eine Pufferfunktion zum Ausgleich von Fehlbeträgen wahr. Sie soll mindestens 10% und darf höchstens 33% der Allgemeinen Rücklage betragen. Die Entscheidung über die Höhe innerhalb dieses Rahmens trifft die Gemeindevertretung bei der Beschlussfassung über die Eröffnungsbilanz.

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

Kontenart 204 – Vorgetragene Jahresfehlbeträge

Jahresfehlbeträge sollen durch Umbuchung aus Mitteln der Ergebnistrücklage ausgeglichen werden (§ 26 (3) GemHVO-Doppik). Soweit ein solcher Ausgleich nicht möglich ist, weil der Jahresfehlbetrag höher als die Ergebnistrücklage ist, ist der verbleibende Jahresfehlbetrag auf

neue Rechnung vorzutragen (§ 26 (4) GemHVO-Doppik). Dieses erfolgt unter der vorgenannten Bilanzposition. Ein vorgetragener Jahresfehlbetrag kann nach 5 Jahren zu Lasten der Allgemeinen Rücklage ausgeglichen werden (§ 26 (4) Satz 2 GemHVO-Doppik).

Kontenart 205 – Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Hier wird der Abschluss des Ergebnisrechnungskontos eingestellt. Das kann ein Überschuss, aber auch ein Fehlbetrag sein. Im Rahmen der Eröffnungsbilanz sind nach § 54 (4) GemHVO-Doppik Fehlbeträge aus Vorjahren unter dieser Bilanzposition zu erfassen.

6. Bewertung von Sonderposten

Kontengruppe 231, 232, 233 – Sonderposten

Sonderposten (mit Rücklagenanteil) sind für zweckgebundene Zuwendungen (Zuschüsse und Zuweisungen), zweckgebundene Beiträge und Kostenüberdeckungen in den Gebührenhaushalten zu bilden. Sie sind auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen und grundsätzlich über die Jahre ergebniswirksam aufzulösen. Sie haben weder einen eindeutigen Eigenkapitalcharakter, noch einen eindeutigen Fremdkapitalcharakter, da sie jeweils im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden und oft mit Auflagen und Bedingungen verknüpft sind, bei deren Nichtbeachtung sie zurückzuzahlen wären. Sie sollen in der Ergebnisrechnung nicht direkt erfolgswirksam vereinnahmt werden. Aus diesem Grund werden sie zunächst in einem solchen Sonderposten „geparkt“.

Es sind Investitions- und Aufwandszuwendungen zu unterscheiden. Investitionszuwendungen werden über mehrere Jahre aufgelöst und Aufwandszuwendungen werden im laufenden Jahr verbucht. Da gemäß § 10 GemHVO-Doppik das Prinzip der Brutto-Veranschlagung besteht, sind auch Zuwendungen für Investitionsausgaben, für die diese gewährt wurden, jeweils einzeln zu veranschlagen und über denselben Zeitraum wie das geförderte Anlagegut aufzulösen. Wird der Vermögensgegenstand, für den eine Zuwendung empfangen wurde, ausgebucht, ist der Sonderposten im gleichen Haushaltsjahr aufzulösen.

Bei Sachzuwendungen wird der Zeitwert des zugewendeten Vermögensgegenstandes entsprechend aufgelöst.

Eine ertragswirksame Auflösung eines Sonderpostens geht folgendermaßen vonstatten:

Es wird eine Investition, z. B. der Kauf eines Fahrzeugs, getätigt. Dies hat 25.000 Euro gekostet. Es soll über 5 Jahre abgeschrieben werden und daher beträgt die jährliche Abschreibungsrate 5.000 Euro. Es wird eine Zuwendung in Höhe von 10.000 Euro gewährt. Dieser Betrag ist als Sonderposten in die Bilanz einzustellen. Da das durch die Zuwendung

geförderte Fahrzeug über 5 Jahre abgeschrieben wird, muss der Sonderposten über den gleichen Zeitraum ertragswirksam aufgelöst werden. Pro Jahr muss also 2.000 Euro von den Sonderposten abgebucht werden. Im Ergebnis muss jedes Jahr nur noch 3.000 Euro für die Abschreibungen aufgebracht werden.

Bei der Ersterfassung müssen auch die erhaltenen Zuwendungen aufgenommen werden. Zum Zeitpunkt der (erstmaligen) Eröffnungsbilanz können die erhaltenen Zuweisungen und Zuschüsse als Sonderposten mit Rücklagenanteil passiviert werden. Mit Einführung der Doppik sind diese Zuschüsse und Zuweisungen zu passivieren (Pflicht). Es empfiehlt sich, die Zuwendungen an den jeweiligen Vermögensgegenstand zu koppeln, für den die Zuwendung empfangen wurde (wegen der an die Abschreibungsdauer gekoppelten Auflösung).

Kontenart 234 – Gebührenaussgleich

Das Prinzip der Gebührenaussgleichsrücklage wird aus dem kameralen System übertragen.

Gemäß § 50 (1) GemHVO-Doppik sind Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach Kommunalabgabengesetz in den folgenden drei Jahren ausgeglichen werden müssen, als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.

Kontenart 235 – Treuhandvermögen

Gemäß § 50 (2) GemHVO-Doppik ist für Mittel der Treuhandvermögen, die von der Gemeinde Bröthen verwaltet werden, ein Sonderposten anzusetzen.

Kontenart 236 – Dauergrabpflege

Bezahlte Entgelte für die Grabpflege sind 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 Ruhefrist aufzulösen.

Kontenart 239 – Sonstige Sonderposten

Es können weitere Sonderposten gebildet werden. So z. B. für einmalige Entgelte Nutzungsberechtigter.

Dann könnten noch Geld- und Sachgeschenke als sonstiger Sonderposten in die Bilanz eingestellt werden. Dies können erhaltene Zuwendungen sein, deren Verwendung noch nicht geklärt ist. Sie sind im folgenden Jahr auf das entsprechende Konto umzubuchen.

7. Bewertung von Rückstellungen

Rückstellungen werden gebildet, wenn eine Verpflichtung dem Grunde nach vorliegt, die Höhe und der Zeitpunkt jedoch ungewiss sind. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für am Bilanzstichtag bestehende ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und darüber hinaus für bestimmte im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungen. Rückstellungen werden gewinnmindernd auf der Passivseite der Bilanz gebildet. Die spätere Inanspruchnahme wird dann erfolgsneutral gegen die gebildete Rückstellung verrechnet.

Eine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit ist unter folgenden Voraussetzungen zu bilden:

- am Bilanzstichtag liegt eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung vor,
- die Verpflichtung ist am Bilanzstichtag wirtschaftlich bereits verursacht,
- es ist mit der künftigen Inanspruchnahme aus der Verpflichtung zu rechnen.

Pensionsrückstellungen

Pensionsrückstellungen stellen ungewisse Verbindlichkeiten dar. Sie sind bilanzielle Darstellung der Erfüllung zukünftig wahrscheinlich anfallender Pensionszahlungen und ähnlicher Versorgungsleistungen. Sie können z.B. durch Tarifvertrag, versorgungsrechtliche Bestimmungen, Betriebsvereinbarung entstehen, die rechtliche Wirkung entfalten. Dieser Bilanzposten beinhaltet sowohl die Aufwendungen für Pensionszahlungen als auch die Zahlung von Zusatzversorgungsrenten.

Hierzu dient als Grundlage eine jährliche Berechnung der Versorgungsausgleichskasse, die Pensionsrückstellung für Kommunen, die Mitglieder in der Versorgungsausgleichskasse sind, erstellen.

Rückstellungen für später entstehende Kosten

Bei der Abwasserbeseitigung sind für die Beseitigung des in Abwasserteichen, Schlammstapelteichen, Schlammfeldern (aber auch in Regenrückhalte- und Regenklärbecken und Sandfängen) angesammelten Schlammes in der Gebührenkalkulation entsprechende Kosten zu veranschlagen und in einer Rückstellung anzusammeln (§ 31 Abs. 3, Satz 2 LWG). Bei Abwasserteichen ist erfahrungsgemäß ein Betrag von 10,00 bis 15,00 Euro pro Einwohner und Jahr anzusetzen. Entsprechende Rückstellungen sind auch für die

Deponienachsorge nach dem Abfallrecht vorzunehmen. Diese Rückstellungen entsprechen der bisherigen „Sonderrücklage“ nach § 19 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO.

Ein vergleichbarer Fall ergibt sich bei der Wasserversorgung. Bei diesen Einrichtungen sind nach den eichrechtlichen Vorschriften die Kaltwasserzähler alle 6 Jahre zu beglaubigen. Dies erfolgt üblicherweise durch den Ausbau der alten Wasserzähler und den Einbau neu beglaubigter Zähler. Die Rückstellung beträgt jährlich 1/6 der voraussichtlichen Austauschkosten.

(Für die Wasserzählerrückstellung sollte eine Ermächtigung in § 24 GemHVO-Doppik aufgenommen werden, andernfalls müssten die angesammelten Beträge als Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebucht werden)

Rückstellungen für Altlasten

Nach dem Bundes-Boden-Schutzgesetz wird der Begriff Altlasten verwendet im Zusammenhang mit

- stillgelegten Abfallbeseitigungsanlagen und entsprechenden Grundstücken,
- Grundstücken, auf denen Abfälle behandelt, gelagert oder abgelagert wurden,
- sonstigen Grundstücken, auf denen mit umweltgefährdeten Stoffen umgegangen worden ist,

sofern dadurch schädliche Bodenveränderungen verursacht wurden. Ist die Bildung einer Rückstellung für Altlastensanierung zu bejahen, sind alle Aufwendungen – sowohl eigene wie fremde – zu berücksichtigen, die voraussichtlich in diesem Zusammenhang anfallen werden. Liegt zwischen Bildung der Rückstellung und der Ausführung der Arbeiten ein Zeitraum von mehr als 12 Monaten, ist die Rückstellung abzuzinsen.

Steuerrückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen (entspricht der bisherigen Sonderrücklage nach § 19 Abs. 4 Nr. 8 GemHVO)

Verfahrensrückstellungen / Prozesskostenrückstellungen

für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren (entspricht der bisherigen Sonderrücklage nach § 19 Abs. 4 Nr. 9 GemHVO).

Finanzausgleichsrückstellungen

für erwartete Mehraufwendungen bei den Umlagen aufgrund überdurchschnittlich hoher Gewerbesteuererträge im Vergleich zu den beiden Vorjahren, soweit in einer der beiden

Folgejahre ohne diese Mittel ein Fehlbedarf im Ergebnisplan erwartet wird oder ein erwarteter Fehlbedarf sich erhöht. Hohe Gewerbesteuernachzahlungen im letzten Quartal eines Jahres (zur Berechnung dient das Ist-Aufkommen), führen im Folgejahr zu einer höheren Gewerbesteuerumlage.

Solche Mehreinnahmen bei der Gewerbesteuer führen zeitversetzt (der Berechnung der Schlüsselzuweisungen wird das Ist-Aufkommen der „eigenen Steuereinnahmen“ im Zeitraum vom 1.7. des vorvergangenen Jahres bis zum 30.06. des vergangenen Jahres zugrunde gelegt) zu einer Verringerung der Schlüsselzuweisungen. Solche Mindereinnahmen aus Schlüsselzuweisungen sind entgegen dem bisherigen Haushaltsrecht (vgl. § 19 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO) nicht mehr als Rückstellung zu berücksichtigen.

Instandhaltungsrückstellungen / Aufwandsrückstellungen

Nach § 24 Nr. 9 GemHVO-Doppik sind Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen zu bilden, die im nächsten Haushaltsjahr nachgeholt werden. Bei der unterlassenen Instandhaltung darf es sich nur um Erhaltungsaufwand handeln, der bis zum Bilanzstichtag bereits erforderlich gewesen wäre, aber erst nach dem Bilanzstichtag durchgeführt wird.

Die Einstellung von Mitteln in die Instandhaltungsrückstellung ist grundsätzlich denkbar

- für Maßnahmen, die im Jahr der Erstellung des Jahresabschlusses nachgeholt werden und
- für die die Gemeinde im Haushalt Mittel bereitgestellt hatte, die aber wegen dringender anderer Maßnahmen anderweitig eingesetzt worden sind, so dass eine Mittelübertragung nach § 23 GemHVO-Doppik nicht erfolgen kann, sowie
- für Maßnahmen, deren Notwendigkeit erst im Laufe des Jahres erkannt worden ist und man annehmen kann, dass die Gemeindevertretung bei Kenntnis dieses Bedarfs in jedem Fall für diese Maßnahme Mittel bereitgestellt hätte.

Für Maßnahmen deren Notwendigkeit bereits bekannt war und für die die Gemeindevertretung gleichwohl im Haushaltsplan keine Mittel bereitgestellt hat, dürfen keine Rücklagen gebildet werden, da dies dem Budgetrecht der Gemeindevertretung nicht entsprechen würde. Dies zeigt, dass die Anwendungsfälle für die Instandhaltungsrückstellung sehr begrenzt sind.

Altersteilzeitrückstellungen

Bei der Altersteilzeit besteht das Arbeitsverhältnis formal weiter. Für die Beurteilung und Zuordnung einer Zusage ist der Inhalt der jeweils getroffenen schriftlichen Vereinbarung maßgebend.

Die Vereinbarung kann nach dem Altersteilzeitgesetz (ATG) für Arbeitnehmer ab dem 55. Lebensjahr geschlossen werden.

Die Arbeitszeitreduzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach dem ATG beträgt 50 %. Die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte und Arbeitnehmer erstattet im ATG die Mehraufwendungen aus Altersteilzeitverhältnissen längstens für die Dauer von 6 Jahren jedoch unter der Voraussetzung, dass der Arbeitgeber das Altersteilzeitentgelt mindestens um 20 % des Altersteilzeitentgelts auf mindestens 70 % des letzten Vollzeitnettoeinkommens vor Altersteilzeit („Mindestaufstockungsbetrag“) und die Rentenversicherungsbeiträge auf mindestens 90 % des letzten Vollzeitarbeitsentgelts (höchstens bis zur Beitragsbemessungsgrenze) des sog. „Rentenzuschussbeitrags“ aufstockt.

Die Altersteilzeitverhältnisse führen für den Arbeitsgeber zu zusätzlichen Belastungen durch die Aufstockungsbeiträge und den Rentenzuschussbetrag, sofern diese nicht durch die Bundesversicherungsanstalt erstattet werden. Die Betriebsvereinbarungen können darüber hinaus noch weitere Leistungen (zusätzliche Aufstockungsbeiträge, Einmalabfindungen usw.) vorsehen die nicht erstattungsfähig sind.

Nach dem Blockmodell wird die Altersteilzeit in eine Beschäftigungsphase und eine Freistellungsphase gleicher Dauer aufgeteilt. Im Gegensatz zu der nur während der Beschäftigungsphase erbrachten Arbeitsleistung erfolgt die Auszahlung des Arbeitsentgelts gleichmäßig während der gesamten Altersteilzeitdauer in Höhe des abgesenkten Bruttogehalts zuzüglich des Aufstockungsbetrags.

Nach dem Gleichverteilungsmodell kann der Arbeitnehmer seine Arbeitszeit über den gesamten Zeitraum der Altersteilzeitdauer gleichmäßig bis zur Hälfte herabsenken. Als Entgelt erhält er während der Altersteilzeitdauer sein prozentual verringertes bisheriges Bruttoentgelt zuzüglich des Aufstockungsbetrages.

Beide Modelle werden längstens für einen Zeitraum 6 Jahren durch die Bundesversicherungsanstalt bezuschusst. Der Anreiz für den Arbeitnehmer ergibt sich aus den steuer- und sozialversicherungsfreien Aufstockungsbeträgen, den steuerfreien Rentenzuschussbeträgen sowie eventuell zusätzlicher steuer- und sozialversicherungspflichtiger Sonderzahlungen.

Die Aufstockungszahlungen, Rentenversicherungszuschüsse sowie Sonderzahlungen stehen – nach Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis, sondern stellen eine selbstständige Abfindungsverpflichtung des Arbeitgebers wie bei einer Änderungskündigung mit Abfindungszahlung dar, die als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 (1) Nr. 1 HGB zu passivieren ist. Alternativ zum Ausweis der sonst. Rückstellungen kann auch ein Ausweis unter „ähnlichen Pensionsrückstellungen“ nach § 266 (3) B Nr. 1 HGB , Verpflichtungen zusammen mit den Pensionsrückstellungen nach § 266 (3) B Nr. 1 HGB erfolgen.

Nach dem Blockmodell ist der „Erfüllungsrückstand“ sowie „Aufstockungsbetrag, Rentenschuss und zusätzliche Leistungen“ auszuweisen. Im Gleichverteilungsmodell werden zusätzlich noch „Modelle aufgrund von Betriebsvereinbarung oder Tarifvertrag“ berücksichtigt. Im Blockmodell sind die Auszahlungen beim Erfüllungsrückstand als Verbrauch der Rückstellungen darzustellen. Aufstockungsbeiträge und dergleichen sind in diesem Modell ungewisse Verbindlichkeiten und als sonst. Rückstellung zu passivieren. Im Gleichverteilungsmodell ergibt sich für den Arbeitgeber kein Erfüllungsrückstand. Aufstockungsbeträge und dergleichen sind ebenfalls als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen. Für weitere Modelle kommt eine Rückstellung nur für Aufstockungsbeträge, Rentenzuschüsse und zusätzliche Leistungen in Betracht¹.

Zur Berechnung der Altersteilzeitrückstellung ist auf das Beispiel in der Anlage 9 zu verweisen.

8. Bewertung von Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind Schulden deren Eintritt, Höhe und Fälligkeit feststehen (§ 246 (1) HGB). Für diese besteht ein Passivierungsgebot bzw. eine Passivierungspflicht. Ebenso besteht ein Passivierungsgebot für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 (1) Satz 1 HGB).

Im kameralistischen Rechnungswesen weisen Verbindlichkeiten einen anderen Charakter auf. Verbindlichkeiten fallen dort zum Zeitpunkt der Fälligkeit und mit der Sollstellung, d.h. der Verbuchung als Soll-Ausgabe an. In der Kameralistik wird das Thema Verbindlichkeiten unter dem Begriff Schulden geführt. Hierbei ist aber zu berücksichtigen, dass der Begriff Schulden

¹ Vgl. M. Wulf und K. Petzold (2001), Bilanzierung von einzelvertraglichen oder durch Betriebsvereinbarung vereinbarten sowie von tarifvertraglichen Altersteilzeitverhältnissen, in: Der Betrieb vom 12.10.2001, Heft 41, S. 2137 ff.

in der Kameralistik wesentlich enger gefasst ist als im HGB, d.h. als im zivilrechtlichen Bereich. Demnach sind lediglich Kredite, kreditähnliche Verpflichtungen und Kassenkredite unter dem kommunalen Schuldenbegriff zu subsumieren. Zivilrechtlich umfasst er aber alle Verbindlichkeiten, welche die Gemeinde im Verhältnis zu Dritten eingeht, also z.B. auch Verpflichtungen aus Lieferung und Leistung. Diese oder auch Transferverbindlichkeiten werden vom Kommunalrecht nicht als Schulden qualifiziert, weil sie aus den laufenden Einnahmen des Verwaltungshaushalts erwirtschaftet und dafür entsprechende Ausgabeansätze im Haushaltsplan gebildet werden. Ferner unterscheidet das kommunale Recht zwischen äußeren (Kredite, kreditähnliche Verpflichtungen und Kassenkredite) und inneren (keine Rechtsbeziehung mit Dritten, sondern Umschichtung öffentlichen Vermögens) Schulden.²

Gemäß § 40 (1) GemHVO-Doppik hat die Kommune in ihrer Bilanz das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, Sonderposten und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig auszuweisen.

Dabei sieht § 48 GemHVO-Doppik eine Untergliederung der Verbindlichkeiten wie folgt vor:

- Anleihen
- Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen
 - von verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen
 - vom öffentlichen Bereich
 - vom privaten Kreditmarkt
- Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten
- Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Verbindlichkeiten aus Transferleistungen
- Sonstige Verbindlichkeiten.

Im bilanzrechtlichen Sinne ist eine Verbindlichkeit durch 3 Merkmale gekennzeichnet:

- Zwang zur Leistung
- eindeutige Quantifizierbarkeit dieser Leistung
- eine wirtschaftliche Belastung für den Leistenden.

² Vgl. auch in der elektronischen Version vom Haufe Doppik-Office, 11/2005

Das wesentliche Merkmal einer Verbindlichkeit „Zwang zur Leistung“ ist in der Regel in einer rechtlichen Verpflichtung aufgrund eines Kauf-, Miet-, Dienst- oder Werkvertrages begründet.

Bei den öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen handelt es sich insbesondere um Abgaben, die von den öffentlich-rechtlichen Körperschaften in Form von Steuern, Gebühren und Beiträgen erhoben werden.

Nur eindeutig quantifizierbare und selbstständig bewertbare Verpflichtungen können als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden. Der Schuldner muss die Höhe seiner Verpflichtungen, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, eindeutig feststellen können.

Weitere Voraussetzung für die Passivierung einer Verbindlichkeit ist das Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung für die Kommune. Die Erfüllung der Verpflichtung muss bei der Kommune zu einer Vermögensminderung führen. Der geschuldeten Leistung darf keine Gegenleistung gegenüberstehen.

Eine Verpflichtung ohne Gegenleistung (z.B. öffentliche Abgaben) stellt in Höhe der Leistungsabgabe eine wirtschaftliche Belastung für die Kommune dar. Diese Verbindlichkeit ist dann einzubuchen, wenn der für die Entstehung maßgebliche Tatbestand verwirklicht ist.

Grundsätzlich sind alle passivierungsfähigen Verbindlichkeiten auch passivierungspflichtig.

Gemäß § 41 (6) sind Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag zu bewerten.

Hierbei handelt es sich um den Betrag einer Verbindlichkeit, der zur Erfüllung der Verbindlichkeit aufgebracht werden muss.

Der § 40 (3) GemHVO-Doppik schreibt vor, dass Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen, Forderungen also nicht mit Verbindlichkeiten saldiert werden (Saldierungsverbot).

9. Bewertung von passiven Rechnungsabgrenzungen (PRA)

Erträge, die bereits im abzuschließenden Haushaltsjahr im Voraus einbezahlt und gebucht wurden, aber eventuell ganz oder zum Teil dem folgenden Haushaltsjahr zuzurechnen sind, müssen zum Bilanzstichtag durch eine passive Rechnungsabgrenzung berichtigt werden.

Die Bildung der PRA erfolgt mit dem Betrag, der sich wirtschaftlich auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag bezieht. Die Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung und das Buchen des Ertrages erfolgen in dem wirtschaftlich zuzurechnenden Haushaltsjahr (Stichwort: Zinsen, Miete oder Pacht).

Die PRA stellen Leistungsverbindlichkeiten dar. Eine geleistete Zinsvorauszahlungen aus zum Beispiel Arbeitnehmerdarlehen begründen eine Verpflichtung auf weitere Überlassung des gewährten Darlehens im neuen Haushaltsjahr.

Aus Gründen der Wesentlichkeit werden abzugrenzende Rechnungen, die in Summe 500,00 € nicht überschreiten, nicht abgegrenzt.

10. Aufbewahrung der Unterlagen

Die Aufbewahrungsfrist für alle in Ausführung dieser Bewertungsrichtlinie erforderlichen Unterlagen, die die Bewertung des Vermögens und der Verbindlichkeiten dokumentieren, beträgt 10 Jahre.

11. Inkrafttreten

Diese Bewertungsrichtlinie tritt rückwirkend zum 01.01.2023 in Kraft.

Heinrich Hanisch

Der Bürgermeister

-Siegel-

Tramm, den 27.11.2023