

Zusammenstellung fehleranfälliger Bilanzpositionen, Erfahrungen aus der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanzen

Bilanzposition		Erläuterungen
Allgemeines	Dokumentation	<p>Auf die Nachvollziehbarkeit für sachverständige Dritte ist besonders zu achten.</p> <p>Die Dokumentation muss begründende Unterlagen und detaillierte Darstellungen der einzelnen Bewertungsschritte und angewandten Bewertungsmethoden umfassen.</p>
	Bilanzwerte zum Stichtag	<p>Die Bilanzwerte müssen sich auf den Stichtag der Eröffnungsbilanz beziehen. Soweit z.B. mit Bodenrichtwerten aus Vorjahren gearbeitet wird, ist eine Überprüfung der Werte zum Bilanzstichtag vorzunehmen. Gleiches gilt für die Indizierung bei der Gebäude- und Straßenbewertung.</p> <p>Auch die Inventur unterliegt diesen Anforderungen. Eine Abweichung des Inventurtages und des Bilanzstichtages von bis zu drei Monaten ist grundsätzlich zulässig. Aufgrund des hohen Arbeitsaufwandes zur Erstellung der Eröffnungsbilanz halten wir auch eine Abweichung von bis zu einem Jahr für vertretbar, darüber hinausgehende Abweichungen betrachten wir kritisch. Zu- und Abgänge sind auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben.</p>
Unbebaute Grundstücke	Wald, Forsten	<p>Die Bewertung des Waldes wird teilweise pauschal mit einem Wert je m² für Grund und Boden einschließlich Aufwuchs bewertet.</p> <p>Einige Kommunen nehmen hierbei den Leitfaden der Kreissparkasse Köln als Grundlage. Der dort genannte Wert bezieht sich auf eine Empfehlung des Ministeriums für Umwelt, Raumplanung und Landwirtschaft. Zwischenzeitlich wurde seitens des Ministeriums klargestellt, dass eine solche Empfehlung nicht ausgesprochen wurde.</p> <p>Die Bodenbewertung ist auf der Grundlage des Grundstücksmarktberichtes durchzuführen.</p> <p>Die Bewertung des Aufwuchses mit einem pauschalen Wert je m² genügt nicht den Anforderungen an ein pauschaliertes Festwertverfahren gemäß § 34 Abs. 2 GemHVO. Vielmehr empfehlen wir die Bewertung des Aufwuchses in Anlehnung an die Waldbewertungsrichtlinien auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerkes vorzunehmen. Die Bewertung kann in vereinfachter Form auf der Grundlage des Durchschnittsalters je Baumartengruppe erfolgen.</p> <p>Wertminderungen, beispielsweise aufgrund von Schäden, sind in Abzug zu bringen. Diese müssen einzeln festgestellt und beziffert werden. Pauschale Wertminderungen sind nicht zulässig.</p>
	Erbaurechte	<p>Bei der Zeitwertermittlung von Erbbaugrundstücken ist zunächst vom vollen Bodenrichtwert auszugehen. Abzusetzen sind eventuelle Wertminderungen, die entsprechend der Restlaufzeit des Erbaurechtes zu berücksichtigen sind. Zu berücksichtigende Wertminderungen liegen vor, wenn der Erbbauzins geringer als die marktübliche Verzinsung des Bodenwertes ist. Der Grund hierfür kann in einer fehlenden oder unzureichenden Wertsicherungsklausel liegen oder aber in der Tatsache begründet sein, dass der Erbbauzins von Beginn an, zum Beispiel aus sozialen Gründen, unterhalb der marktüblichen Verzinsung festgesetzt wurde. Eine passive Berücksichtigung erfolgt nicht. Die Ermittlung des Wertes des Erbbaugrundstückes erfolgt entsprechend der zum Bilanzstichtag gültigen Wertermittlungsrichtlinie (aktuell: WertR 2006).</p> <p>Bei einer vertraglich vorgesehenen Kaufoption mit eingeräumter Kaufpreisreduzierung ist zudem in Höhe der Ermäßigung eine „Rückstellung für Kaufpreisreduzierungen“ als Drohverlustrückstellung anzusetzen.</p>

Bilanzposition		Erläuterungen
		Ist die Kommune Erbbaurechtnehmer, so hat sie die Anschaffungs- bzw. Anschaffungsnebenkosten für das jeweilige Erbbaurecht zu aktivieren.
	Baugrundstücke	<p>Für Bauland ist grundsätzlich der volle Bodenrichtwert, ggf. abzüglich Erschließungskosten, anzusetzen.</p> <p>Soweit es sich um Grundstücke handelt deren Veräußerung beabsichtigt ist, sind diese als Umlaufvermögen auszuweisen. Das strenge Niederstwertprinzip ist zu beachten.</p> <p>Die Anwendung des strengen Niederstwertprinzips erfolgt im Sinne der absatzmarktorientierten Bewertung in Form einer sogenannten „verlustfreien Bewertung“ (retrograde Bewertung). Dabei werden vom (vorsichtig) geschätzten Absatzpreis alle noch bis zum Absatzzeitpunkt anfallenden (geschätzten) Aufwendungen abgesetzt. Ein möglicher Verkaufspreis ist zwar in der Regel noch nicht konkret genannt, stattdessen gelten die allgemeine Marktpreise (Bodenrichtwertkarte ggf. abzüglich Erschließungskosten). Ein drohender Verlust wird durch einen entsprechenden Abschlag bereits zum Stichtag berücksichtigt.</p>
	Gebäude, Sachwertverfahren	<p>Beim Sachwertverfahren wird die Gebäudebewertung anhand der Normalherstellkosten (NHK 2000) durchgeführt. Der aus den Normalherstellungskosten ermittelte Herstellungswert des Jahres 2000 ist auf den Wertermittlungsstichtag zu indizieren.</p> <p>Wird ein Gebäude über die in der örtlichen Abschreibungstabelle festgelegten Nutzungsdauer hinaus genutzt, ist in Abhängigkeit vom Zustand des Gebäudes zum Bilanzstichtag eine Restnutzungsdauer festzulegen. Durch Rückrechnung erhält man ein fiktives Baujahr, das für die Berechnung der Alterswertminderung zugrunde zu legen ist.</p> <p>Soweit die Gebäude durchgreifend modernisiert worden sind, ist fiktiv die Baujahresklasse zu Grunde zu legen, die dem Standard der Baujahresklasse entspricht, der durch die Modernisierung herbeigeführt wurde. Bei überdurchschnittlich instand gehaltenen, instand gesetzten oder modernisierten Gebäuden kann ebenfalls von einer entsprechend verjüngten Baujahresklasse zur Ermittlung der Normalherstellungskosten ausgegangen werden.</p> <p>Für wirtschaftliche Einheiten (z.B. in mehreren Bauabschnitten erstellte Gebäude) ist eine gemeinsame Restnutzungsdauer festzulegen. Bei Gebäuden mit Bauteilen, die eine deutlich voneinander abweichende Restnutzungsdauer aufweisen, bestimmt sich die gemeinsame Restnutzungsdauer nicht zwangsläufig nach dem Gebäude mit der kürzesten Restnutzungsdauer, sondern ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten unter Einbeziehung der Möglichkeit der Modernisierung wirtschaftlich verbrauchter Gebäude und Bauteile zu bestimmen (3.5.6.2. der WertR 2006). Die Restnutzungsdauer ist maßgeblich für die Ermittlung der Abschreibungen und damit auch für die Bestimmung des Gebäudewertes zum Bilanzstichtag.</p>
	Gebäude, Korrekturfaktoren	Wir empfehlen die Korrekturfaktoren beim örtlichen Gutachterausschuss zu erfragen.
	Gebäude, Baupreisindex	<p>Bei Anwendung des Baupreisindex November 2006 (oder des Jahresdurchschnittswertes) ist die Mehrwertsteuererhöhung zum 01.01.2007 nicht berücksichtigt. Nach Rücksprache mit dem Innenministerium ist eine Berücksichtigung der Mehrwertsteuererhöhung nicht notwendig, da die WertR auf den letzten Index vor dem Stichtag abstellen. Gleichzeitig wird die Einrechnung der Mehrwertsteuer aber auch nicht für unzulässig gehalten, so dass letztendlich beides möglich ist.</p> <p>Die Anwendung des Baupreisindex Februar 2007 für die Er-</p>

Bilanzposition		Erläuterungen
		öffnungsbilanz zum 01.01.2007 ist nicht zulässig.
	Gebäude, Bauschäden und Baumängel	<p>Baumängel und Bauschäden werden in der Bewertungspraxis vielfach mit pauschalen Abschlägen, auch für anstehende Schönheitsreparaturen und notwendige Unterhaltungsmaßnahmen, berücksichtigt. Diese Empfehlungen des Leitfadens der Kreissparkasse Köln sehen wir kritisch.</p> <p>Baumängel und Bauschäden sind im Rahmen der Inventur einzeln festzustellen, zu dokumentieren und zu beziffern.</p> <p>Baumängel und Bauschäden sind von Instandhaltungsmaßnahmen abzugrenzen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Technisch werden als Baumängel Sachverhalte verstanden, die dem Gebäude von Anfang an anhaften, z.B. durch mangelhafte Planung oder Bauausführung. ▪ Bauschäden sind auf unterlassene Unterhaltungsmaßnahmen, auf nachträgliche äußere Einwirkungen oder auf Mangelfolgeschäden zurückzuführen und somit eine Folgeerscheinung unterlassener Instandhaltung. ▪ Als Instandhaltung gelten Maßnahmen, die während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Objektes zur Erhaltung eines ordnungsgemäßen Zustandes aufgewendet werden müssen, um die durch Abnutzung, Witterung oder Alterung entstehenden Mängel zu beseitigen.
	Gebäude, rechtliches und wirtschaftliches Eigentum	<p>Gemäß § 33 GemHVO ist ein Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser selbständig verwertbar ist. Hierbei wird entsprechend dem Handelsrecht auf das wirtschaftliche Eigentum abgestellt.</p> <p>Für den Fall der Gebäudeerrichtung auf einem gemieteten Grundstück hat der Bundesgerichtshof die Aktivierung als wirtschaftliches Eigentum beim Unternehmen zugelassen, wenn es gegenüber dem Eigentümer eine rechtlich derart gesicherte Position hat, dass dessen Eigentumsherausgabeanspruch praktisch bedeutungslos ist und die Substanz und der Ertrag des Gegenstandes dem Unternehmer vollständig und auf Dauer zuzuordnen sind. Gestaltungen, bei denen das Nutzungsrecht, wenn auch erst nach einer gewissen Zeit, entzogen werden kann, reichen dagegen nicht aus.</p> <p>Die Voraussetzungen für wirtschaftliches Eigentum liegen somit nicht vor, wenn das zugrunde liegende Vertragsverhältnis vorzeitig kündbar ist und somit eine Einflussmöglichkeit besteht, die das langfristige Nutzungsrecht entwertet. Denn in diesem Fall könnte der rechtliche Eigentümer kündigen und die Rechtsstellung des Nutzungsberechtigten wäre nicht hinreichend gesichert. Das wirtschaftliche Eigentum verbleibt dann beim Eigentümer.</p> <p>Soweit die Kommune wirtschaftlicher Eigentümer ist und die Nutzer (z.B. Vereine) Eigenleistungen zur Errichtung der Gebäude erbracht haben, müssen diese als Sonderposten passiviert und entsprechend der Restnutzungsdauer des Gebäudes aufgelöst werden.</p>
Infrastrukturvermögen	Grund und Boden	<p>Gemäß § 55 Abs. 2 GemHVO ist für die Bewertung im planungsrechtlichen Innenbereich der nach § 13 Abs. 1 der Verordnung über die Gutachterausschüsse für Grundstückswerte abgeleitete gebietstypische Wert für das Gemeindegebiet für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage zu Grunde zu legen.</p> <p>Dieser Wert wird von den Gutachterausschüssen festgelegt und jährlich im Grundstücksmarktbericht veröffentlicht. Soweit in dem Grundstücksmarktbericht gebietstypische Werte je Ortsteil veröffentlicht sind, können diese zu Grunde gelegt werden.</p> <p>Es ist nicht zulässig, zehn Prozent des Bodenrichtwertes nach der Bodenrichtwertkarte oder Durchschnittswerte zu</p>

Bilanzposition		Erläuterungen
		Grund zu legen.
	Straßen, Wege, Plätze	<p>Eine Straße kann nur mit ihrem gesamten Baukörper bewertet werden. Unter- und Oberbau stellen einen untrennbaren Nutzungs- und Funktionszusammenhang dar. Für den Vermögensgegenstand „Straße“ ist eine einheitliche Nutzungsdauer festzulegen</p> <p>Die Bewertung und Bilanzierung der Straßen getrennt nach ihren Bauteilen für Ober- und Unterbau der Straßen mit unterschiedlichen Nutzungsdauern widerspricht dem Grundsatz der Einzelbewertung und ist nicht zulässig.</p> <p>Als Abschreibungsverfahren sind die lineare, die degressive und die Leistungsabschreibung zulässig. Eine pauschale Alterswertminderung nach Altersklassen darf nicht in Abzug gebracht werden.</p> <p>Die Restnutzungsdauer der gebildeten Straßenabschnitte beurteilt sich anhand der tatsächlich vorhandenen Bausubstanz, unabhängig vom tatsächlichen Alter der Straßen.</p> <p>Eine Restnutzungsdauer von null und damit ein Erinnerungswert können sich nur dann ergeben, wenn der Neubau des Straßenabschnittes unmittelbar bevorsteht bzw. wenn die vorhandenen Schäden sofortigen Handlungsbedarf oder die Einleitung verkehrsbeschränkender Maßnahmen auslösen.</p>
Finanzanlagen	Zweckverbände	<p>Soweit die Anteile eines Zweckverbandes nicht exakt ermittelt werden können, müssen alternative Methoden zur Bewertung angewendet werden. Für die Feststellung einer Beteiligungsquote können getroffene Abfindungsregelungen, Regelungen zur Aufteilung des Jahresüberschusses bzw. des Jahresfehlbetrages, festgelegte Stimmrechte oder die Schlüsselung für die Umlagezahlungen herangezogen werden.</p> <p>Um eine einheitliche Bewertung sicherzustellen, sollte eine Abstimmung über die Bewertung in der Verbandsversammlung herbeigeführt werden.</p>
	Verbundene Unternehmen, Beteiligungen	<p>§ 55 Abs. 6 S. 3 GemHVO sieht die Bilanzierung von Beteiligungen, die in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen sind, die Bewertung nach dem Ertrags- oder Substanzwertverfahren vor. Für die übrigen Beteiligungen kann vereinfachend die Eigenkapitalspiegelbildmethode zur Bewertung angewendet werden.</p> <p>Soweit Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung und sie damit nicht in ihren Gesamtabschluss einzubeziehen sind, sollte dies entsprechend begründet und dokumentiert werden.</p> <p>§ 116 Abs. 3 GO NRW definiert den Begriff der „untergeordneten Bedeutung“ nicht weiter, so dass auf die handelsrechtliche Literatur verwiesen werden muss. Eine analoge handelsrechtliche Regelung findet sich in § 296 HGB. Das Konsolidierungswahlrecht nach § 296 Abs. 2 HGB wird als Konkretisierung des Grundsatzes der Wesentlichkeit verstanden. In der Literatur wird mehrheitlich die Meinung vertreten, dass die untergeordnete Bedeutung weder anhand einer allgemein gültigen Regel noch an starren Verhältniszahlen festgemacht werden kann. Diese können allenfalls für eine erste Vorauswahl der in Betracht kommenden Unternehmen herangezogen werden. Daran muss sich jedoch immer eine Einzelfallbetrachtung unter Berücksichtigung aller Umstände anschließen.</p> <p>Entscheidend für die Beurteilung der Bedeutung für den Gesamtabschluss muss vielmehr die Einbindung des Unternehmens in die wirtschaftliche Tätigkeit des gesamten Konzerns Stadt sein. Anhaltspunkte hierfür können beispielsweise</p>

Bilanzposition		Erläuterungen
		<p>sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> • das Unternehmen existiert nur, um bestimmte Aufgaben innerhalb des Gesamtkonzerns zu erfüllen • das Unternehmen belastet das Konzernergebnis strukturell mit Verlusten oder ist auf laufende Zuschüsse angewiesen, • wenn bei einem Verzicht auf die Konsolidierung wesentliche Zwischenergebnisse nicht eliminiert werden könnten • wenn im Falle der Nichteinbeziehung wesentliche Verpflichtungen oder Risiken nicht abgebildet würden. <p>Eine Bewertung der Beteiligungen mit dem Stammkapital ist generell nicht möglich. Bei Anwendung der Eigenkapitalspiegelbildmethode ist grundsätzlich das gesamte Eigenkapital zu spiegeln.</p>
	Stiftungen, rechtlich selbständig	<p>In Abhängigkeit von der Einflussnahme ist der Bilanzausweis unter „Anteile an verbundenen Unternehmen“ (bei beherrschendem Einfluss) oder unter „Beteiligungen“ vorzunehmen. § 55 Abs. 6 GemHVO lässt den Ansatz zum anteiligen Wert des Eigenkapitals zu.</p> <p>Das Stiftungsrecht lässt es nicht zu, dass die Gemeinde das Stiftungsvermögen für ihre Zwecke in Anspruch nehmen kann. Diese Nutzungsbeschränkung bedingt, dass dem zweckgebundenen Vermögenswert auf der Aktivseite eine entsprechende Beschränkung auf der Passivseite der Bilanz folgt. Im Eigenkapital ist eine Verwendungsbeschränkung in Form einer Sonderrücklage vorzunehmen.</p>
	Stiftungen, rechtlich unselbständig	<p>Eine Ausweisung des Vermögens von rechtlich unselbständigen Stiftungen bei den Finanzanlagen ist nicht vorzunehmen. Vielmehr ist das Vermögen bei den übrigen Bilanzposten unter der jeweils betreffenden Vermögensart anzusetzen. Die Erhaltung des Zwecks ist intern zu belegen und im Anhang zu erläutern.</p> <p>Für Vermögensgegenstände der rechtlich unselbständigen Stiftungen, die der Gemeinde mit einer bestimmten Zweckbindung zum Eigentum übertragen wurden, sind Sonderposten zu bilden.</p>
	Wertpapiere des Anlagevermögens	<p>Die in Wertpapieren angelegten Mittel nach dem Gesetz zur Errichtung von Fonds für die Versorgung in Nordrhein-Westfalen (Versorgungsfondsgesetz – EfoG vom 20.04.1999) sind bei der Bilanzposition „Wertpapiere des Anlagevermögens“ auszuweisen</p>
Aktive Rechnungsabgrenzung	Beamtenbesoldung Januar u.ä.	<p>Vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sind als aktiver Rechnungsposten anzusetzen. Typisches Beispiel hierfür sind die Beamtenbesoldungen für den Monat Januar. Diese werden in der Regel im Dezember des Vorjahres ausgezahlt, stellen aber erst einen Aufwand des nächsten Jahres dar.</p>
Eigenkapital	Ausgleichsrücklage	<p>Die Ausgleichsrücklage wird in der Eröffnungsbilanz nach Maßgabe des § 75 Abs. 3 GO gebildet. Dabei kann sie bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und der allgemeinen Zuweisungen von der Kommune gebildet werden. Die Höhe der Steuereinnahmen und Zuweisungen bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangehenden Haushaltsjahre. Für die Berechnung der Ausgleichsrücklage werden folgende Steuereinnahmen und Zuweisungen zu Grunde gelegt:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Grundsteuer A und B – Gewerbesteuer – Vergnügungssteuer

Bilanzposition		Erläuterungen
		<ul style="list-style-type: none"> - Hundesteuer - sonstige Steuereinnahmen bei den kreisfreien Städten - Einkommensteuerbeteiligung - Umsatzsteuerbeteiligung - Schlüsselzuweisungen - Ausgleichszahlungen nach dem Familienleistungsausgleich - Zuweisungen für kreisfreie Städte im Zusammenhang mit der Umsetzung des Vierten Gesetzes für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt - Schulpauschale - Sportpauschale - Investitionspauschale <p>Maßgeblich sind die Ist-Einnahmen.</p> <p>Bei der Berechnung der Ausgleichsrücklage wird oftmals die Feuerschutzpauschale einbezogen. Wegen ihres Wesens und der Herkunft der Mittel gehört diese nicht zu den allgemeinen Zuweisungen im Sinne des § 75 Abs. 3 GO.</p> <p>Da nur Einnahmen zu berücksichtigen sind, bleibt die Gewerbesteuerumlage unberücksichtigt. Auch die Gewerbesteuererstattungen der Gemeinde, die nach § 14 Abs. 2 GemHVO a.F. von den Einnahmen abzusetzen sind, berühren nicht die Ermittlung der Ausgleichsrücklage.</p>
	Deckungsrücklage	<p>Die Bildung der Deckungsrücklage ist in der Eröffnungsbilanz nicht zulässig.</p> <p>Ausgabeermächtigungen aus dem letzten kameralen Haushaltsjahr können nicht in das erste doppische Haushaltsjahr übertragen werden. Eine Deckungsrücklage nach § 43 Abs. 3 GemHVO darf nur für übertragende Aufwandsermächtigungen im Sinne des § 22 GemHVO gebildet werden. Die Übertragung kameraler „Ausgabe“-Ermächtigungen ist aufgrund der unterschiedlichen Rechnungssysteme und Kontierungspläne nicht zulässig.</p> <p>Frühestens zum Schluss des ersten doppischen Haushaltsjahres können Ermächtigungen für Aufwendungen in das folgende Haushaltsjahr übertragen werden. Sie sind dann als „davon-Vermerk“ unter der Allgemeinen Rücklage anzusetzen.</p>
Sonderposten	für Einzelzuwendungen	<p>Bei der Ermittlung der Sonderposten werden von den Kommunen oftmals die jeweiligen Zuwendungsquoten aus den Zuwendungsbescheiden angesetzt. Die zuwendungsfähigen Gesamtausgaben entsprechen in der Regel jedoch nicht den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Diese können zum Teil erheblich voneinander abweichen, so dass sich auch abweichende Zuwendungsquoten ergeben. Beispielfhaft sei hier die Schulfinanzierung genannt. In der Vergangenheit wurden die zuwendungsfähigen Kosten auf der Basis von sog. Richtsatzkosten ermittelt. Diese Richtsatzkosten lagen in der Regel unter den tatsächlichen Gesamtkosten einer Schulbaumaßnahme. Um die Zuwendungsquoten zu ermitteln, sollten die Daten aus den Verwendungsnachweisen oder aus den Jahresrechnungen verwendet werden.</p>
	für pauschale Zuwendungen	<p>Für investive Zuwendungen zur Anschaffung und Herstellung von Vermögensgegenständen sind in der Bilanz gemäß § 43 Abs. 5 GemHVO entsprechende Sonderposten zu bilden. Hierunter fallen auch die allgemeine Investitionspauschale, die Feuerschutzpauschale sowie die investiv eingesetzten Teilbeträge der Schulpauschale und der Sportpauschale.</p> <p>Auch bei den pauschalen Zuweisungen ist eine Einzelzuordnung der Sonderposten zu den mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenständen vorzunehmen. Eine Zuordnung nach dem Schwerpunktprinzip ist möglich. Dabei ist zu beachten, dass die Investitionspauschale jährlich gezahlt wird und der Finanzierung der Investitionen des gleichen Jahres</p>

Bilanzposition		Erläuterungen
		<p>dient. Dies muss sich bei der Zuordnung der Sonderposten zu den Anlagegütern widerspiegeln. Zudem ist zu beachten, dass, zusammen mit Einzelzuwendungen und Beiträgen, die maximale Förderquote von 100 Prozent je Vermögensgegenstand nicht überschritten wird.</p> <p>Der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des zugeordneten Vermögensgegenstandes aufzulösen.</p>
	für Beiträge	<p>Bei der Ermittlung der Sonderposten für die Straßen werden in der Praxis zum Teil die Zuwendungs- und Beitragsquoten pauschal aufgrund von Erfahrungswerten festgesetzt, zum Beispiel:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 90 Prozent für Erschließungsbeiträge nach dem BauGB, ▪ 50 Prozent für Straßenbaubeiträge nach KAG für Anliegerstraßen, ▪ 70 Prozent für Landeszuweisungen. <p>Dies ist nicht ausreichend. Die Quoten sind entsprechend der oben genannten Grundregel einzelfallbezogen zu berechnen oder unter den Voraussetzungen des § 56 Abs. 5 GemHVO auf der Grundlage von Stichproben zu ermitteln. Die Berechnungen müssen dokumentiert sein.</p> <p>Soweit die Berechnung entsprechend der Vereinfachung nach § 56 Abs. 5 GemHVO erfolgt ist zu beachten, dass für die Straßen mit Beiträgen nach BauGB und für die Straßen mit KAG-Beiträgen jeweils separate Förderquoten zu ermitteln sind, die dann auch nur auf diese Straßen angewendet werden können.</p> <p>Für die mit Zweckzuwendungen geförderten Straßen ist ebenfalls eine separate Quote zu ermitteln, die wiederum auch nur auf diese Straßen angewendet werden darf.</p> <p>Straßen, für welche die Stadt keine Zuwendungen oder Beiträge erhalten hat, finden bei den Sonderposten keine Berücksichtigung und werden dementsprechend auch nicht bei der Quotenbildung mit einbezogen.</p>
	Berechnung der Sonderposten	<p>Der Zeitwert des Sonderpostens für Zuwendungen ergibt sich, indem der prozentuale Zuwendungs- oder Beitragsanteil zum Zeitpunkt der Anschaffung beziehungsweise Herstellung des Vermögensgegenstandes ermittelt und auf den Zeitwert des Vermögensgegenstandes zum Eröffnungsbilanzstichtag angewendet wird:</p> $\begin{aligned} & \text{Zeitwert des geförderten Vermögensgegenstandes} \\ & \times \text{Zuwendungs-/Beitragsanteil (in Prozent)} \\ & = \text{Höhe des Sonderpostens} \end{aligned}$ <p>Die Sonderposten sind immer einzelnen Vermögensgegenständen zuzuordnen. Eine Auflösung der Sonderposten anhand durchschnittlicher Nutzungsdauern ist nicht zulässig. Eine Indizierung ist nur dann zulässig, wenn auch der Zeitwert des Vermögensgegenstandes über dieselbe Indexreihe ermittelt wird und keine verändernden Faktoren bei der Ermittlung des Vermögenszeitwertes einfließen. Diese Voraussetzungen liegen bei Gebäuden und Straßen im Regelfall nicht vor, bzw. sind zu überprüfen.</p> <p>Insgesamt ist darauf zu achten, dass bei Maßnahmen, die mehrfach gefördert bzw. beitragsfinanziert sind, der Sonderposten den aktivierten Anlagewert nicht überschreiten darf (d.h. maximaler Prozentsatz von 100 Prozent).</p> <p>Zur Vereinfachung des Verfahrens kann nach § 56 Abs. 5 GemHVO für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Gegenstände der Prozentsatz der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge u.a. mit Hilfe mathe-</p>

Bilanzposition		Erläuterungen
		<p>matisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben pauschal ermittelt werden. Eine pauschale Ermittlung des Zuwendungsanteils über die haushaltsrechtlich gebildeten Unterabschnitte des kameralen Vermögenshaushalts ist im Regelfall nicht durch die Vereinfachung nach § 56 Abs. 5 GemHVO erfasst. Allein die Tatsache, dass die Anschaffung und Herstellung von Vermögensgegenständen in der Kameralistik in demselben Unterabschnitt gebucht wurde, führt nicht zu einer Gleichartigkeit der Vermögensgegenstände. So können zum Beispiel im Unterabschnitt 130 sowohl Anschaffungs- und Herstellungskosten für Schutzanzüge für Feuerwehrleute als auch Feuerwehrfahrzeuge, Werkzeuge etc. gebucht worden sein. Eine Gleichartigkeit dieser Vermögensgegenstände ist nicht gegeben. Die Gleichartigkeit von Vermögensgegenständen ist gegeben, wenn die Vermögensgegenstände zu einer Warengattung gehören. Zudem muss die Gleichheit in der Funktion und in der Verwendung gegeben sein, sowie in der Art der Zuwendung bzw. des Beitrags. So sind zuwendungsfinanzierte Vermögensgegenstände und nicht zuwendungsfinanzierte Vermögensgegenstände ebenso wenig gleichartig wie BauGB-Straßen und KAG-Straßen. Daher stellt die unterabschnittsweise Sonderpostenberechnung kein geeignetes Verfahren dar.</p>
	Zuwendungen für Anlagen im Bau	<p>Soweit Zuwendungen an die Kommune ausgezahlt, aber noch nicht zweckentsprechend verwendet wurden, scheidet eine Bilanzierung als Sonderposten aus. Dies gilt bis zur Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes, da eine Verpflichtung der Kommune zur endgültigen Fertigstellung der investiven Maßnahme besteht. Daher ist die erhaltene Zuwendung bis zur Aktivierung des geförderten Vermögensgegenstandes als Verbindlichkeit zu behandeln. Sie sind unter einem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Die Ausweisung erfolgt zwischen den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen und den sonstigen Verbindlichkeiten.</p>
Rückstellungen	für Deponien und Altlasten	<p>Aus dem Betrieb von Deponien entstehen Rekultivierungs- und Nachsorgeverpflichtungen, die sich aufgrund des abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahrens und des Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetzes ergeben. Nach § 36 Abs. 2 GemHVO sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. Dies gilt ebenso für die Sanierung von Altlasten. Zukünftige Preissteigerungen werden daher bei der Rückstellungsbildung berücksichtigt.</p> <p>Bei den Rückstellungen zur Rekultivierung und Nachsorge von Deponien handelt es sich um ungewisse Verbindlichkeiten. Diese sind grundsätzlich in der Höhe zu bewerten, mit der nach derzeitigem Sachstand die Kommune verpflichtet werden könnte. Die Höhe der Rückstellung bei Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen orientiert sich an dem Verteilungsschlüssel Verfüllmengenanteil der einzelnen Nutzungsjahre. Auf der Grundlage der Verfüllmenge ergibt sich unter Berücksichtigung der Preisentwicklung der Wert der Rückstellung zum Bilanzstichtag. Eine Abzinsung der Rückstellung ist nicht zulässig.</p>
	Instandhaltungsrückstellungen	<p>Im Rahmen der Inventur sind unterlassene Instandhaltungen einzeln zu dokumentieren und wertmäßig zu beziffern. Es ist das Unterlassen der Instandhaltung nachzuweisen. Eine pauschale Ermittlung der unterlassenen Instandhaltung durch einen Prozentsatz ist nicht zulässig.</p> <p>Die Passivierung von Instandhaltungsrückstellungen ist nur zulässig, wenn die Beseitigung hinreichend konkret beabsichtigt ist, d.h. die Durchführung muss im Rahmen der mit-</p>

Bilanzposition		Erläuterungen
		<p>telfristigen Finanzplanung tatsächlich beabsichtigt sein.</p> <p>Soweit Wertminderungen bereits bei der Bewertung von Vermögensgegenständen berücksichtigt wurden, kommt nach § 54 Abs. 2 GemHVO die Bildung von Rückstellungen nicht mehr in Betracht.</p>
	Rückstellungen für das Sanierungsgeld der Zusatzversorgungskassen	<p>Die Voraussetzungen zur Bildung einer Rückstellung sind nur dann gegeben, wenn „aus der Vergangenheit heraus eine Leistungspflicht bei der Zusatzversorgungskasse entstanden ist und die Gemeinde deshalb zusätzlich ein „Sanierungsgeld“ zahlen soll“. Zu diesem Punkt nehmen die Zusatzversorgungskassen allerdings derart Stellung, dass das Sanierungsgeld nicht der Schließung einer Deckungslücke dient, sondern - wie die Umlagen auch- zur Finanzierung der im jeweiligen Deckungsabschnitt anfallenden Versorgungsverpflichtungen.</p> <p>Aus dem zusätzlichen Finanzbedarf der Kasse kann somit nicht abgeleitet werden, dass in der Vergangenheit wirtschaftliche Verpflichtungen entstanden sind, die als Rückstellungen in der Gemeinde anzusetzen wären. Die von den Zusatzversorgungskassen erhobene Umlage und das Sanierungsgeld stellen in ihrer Gesamtheit demnach nur in dem Haushaltsjahr Aufwand dar, für das sie erhoben wurden¹.</p>
	für Grabnutzungsrechte	<p>Unterdeckungen beziehungsweise Verpflichtungsüberschüsse im Bereich der Grabnutzungsgebühren, die durch Divergenzen von Abgabenrecht und Haushaltsrecht bedingt sind oder bewusst durch die Gemeinde kalkuliert werden, dürfen nicht in Form von Rückstellungen antizipiert werden.</p>
	zur Erstellung und Prüfung der Eröffnungsbilanz	<p>Die Rückstellungsbildung für Aufwendungen und Kosten zur Erstellung und Prüfung der Eröffnungsbilanz ist nicht zulässig, da die wirtschaftliche Verursachung dieser Aufwendungen nicht vor dem Eröffnungsbilanzstichtag liegt.</p>
	für Nachzahlungen bei der Kreisumlage	<p>Die Erhebung der Kreisumlage erfolgt gemäß § 56 Kreisordnung immer für das laufende Jahr. Die Mehrbelastung Jugendhilfe ist Teil der Kreisumlage. Ihre Festsetzung erfolgt daher in Vomhundertsätzen der Umlagegrundlagen und für alle Gemeinden ohne eigenes Jugendamt einheitlich und ist haushaltssystematisch an gleicher Stelle wie die allgemeine Kreisumlage auszuweisen. Die Forderung gegen die Gemeinden wird in der Haushaltssatzung durch Festlegung der Umlagehebesätze fixiert. Hat der Kreis den Bedarf und damit den Umlagesatz zu hoch oder zu tief angesetzt, so findet am Ende des Haushaltsjahres keine Rückerstattung oder Nachforderung statt. Sofern freiwillig Nachzahlungen seitens der kreisangehörigen Kommunen erfolgen, stellen diese mangels Verpflichtung ebenfalls keinen Rückstellungsgrund dar. Damit ist eine Rückstellungsbildung ausgeschlossen, da die wirtschaftliche Ursache nicht in der Vergangenheit liegt.</p>

¹Siehe auch Mitteilung des Innenministeriums in NKF-News Nr.4, Juni 2007