

FAQ Eröffnungsbilanz – worauf sollten Sie bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz achten?

Erfahrungen aus der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanzen

Bilanzposition		Erläuterungen
Allgemeines	Dokumentation	Auf die Nachvollziehbarkeit für sachverständige Dritte ist besonders zu achten. Die Dokumentation muss begründende Unterlagen und detaillierte Darstellungen der einzelnen Bewertungsschritte und angewandten Bewertungsmethoden umfassen.
	Bilanzwerte zum Stichtag	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. 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.
Unbebaute Grundstücke	Wald, Forsten	Die Bodenbewertung ist auf der Grundlage des Grundstücksmarktberichtes durchzuführen. Die Bewertung des Aufwuchses mit einem pauschalen Wert je m ² 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. Wertminderungen, beispielsweise aufgrund von Schäden, sind in Abzug zu bringen. Diese müssen einzeln festgestellt und beziffert werden. Pauschale Wertminderungen sind nicht zulässig.
	Erbbaurechte	Bei der Zeitwertermittlung von Erbbaugrundstücken ist zunächst vom vollen Bodenrichtwert auszugehen. Abzusetzen sind eventuelle Wertminderungen, die entsprechend der Restlaufzeit des Erbbaurechtes 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). Bei einer vertraglich vorgesehenen Kaufoption mit eingeräumter Kaufpreisreduzierung ist zudem in Höhe der Ermäßigung eine „Rückstellung für Kaufpreisreduzierungen“ als Drohverlustrückstellung anzusetzen. Ist die Kommune Erbbaurechtnehmer, so hat sie die Anschaffungs- bzw. Anschaffungsnebenkosten für das jeweilige Erbbaurecht zu aktivieren.
	Baugrundstücke	Für Bauland ist grundsätzlich der volle Bodenrichtwert, ggf. abzüglich Erschließungskosten, anzusetzen. Soweit es sich um Grundstücke handelt deren Veräußerung beabsichtigt ist, sind diese als Umlaufvermögen auszuweisen. Das strenge Niederstwertprinzip ist zu beachten.

Bilanzposition		Erläuterungen
Bebaute Grundstücke	Grund und Boden	<p>Gemäß § 55 Abs. 1 GemHVO ist der Grund und Boden von kommunal nutzungsorientierten Gebäuden mit 25 bis 40 Prozent des aktuellen Wertes des umgebenen erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage (Bodenwerte laut Bodenrichtwertkarte) anzusetzen.</p> <p>Wird ein Gebäude vollständig in marktvergleichender Weise genutzt, ist der Grund und Boden mit dem vollen Bodenwert anzusetzen.</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 festgelegte 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 Bewertung zugrunde zu legen ist. Sowohl die Bestimmung der Normalherstellungskosten als auch der Alterswertminderung richten sich nach dem fiktiven Baujahr.</p>
	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 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 Unterhaltungsaufwendungen, 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>

Bilanzposition		Erläuterungen
		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.
Infrastrukturvermögen	Grund und Boden	Gemäß § 55 Abs. 2 GemHVO ist für die Bewertung 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. Dieser Wert wird von den Gutachterausschüssen festgelegt und jährlich im Grundstücksmarktbericht veröffentlicht. Es ist nicht zulässig, zehn Prozent des Bodenrichtwertes nach der Bodenrichtwertkarte zu Grund zu legen.
	Straßen, Wege, Plätze	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 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. Als Abschreibungsverfahren sind die lineare, die degressive und die Leistungsabschreibung zulässig. Eine pauschale Alterswertminderung nach Altersklassen darf nicht in Abzug gebracht werden.
Finanzanlagen	Zweckverbände	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. Um eine einheitliche Bewertung sicherzustellen, sollte eine Abstimmung über die Bewertung in der Verbandsversammlung herbeigeführt werden.
	Verbundene Unternehmen, Beteiligungen	§ 55 Abs. 6 S. 3 GemHVO sieht die Bilanzierung von Beteiligungen, die in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind, die Bewertung nach dem Ertrags- oder Substanzwertverfahren vor. Für die übrigen Beteiligungen kann vereinfachend die Eigenkapitalspiegelbildmethode zur Bewertung angewendet werden. Soweit Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung und sie damit nicht in ihren Gesamtabchluss einzubeziehen sind, sollte dies entsprechend begründet und dokumentiert werden. § 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. Entscheidend für die Beurteilung der Bedeutung für den Gesamtabchluss muss vielmehr die Einbindung des Unternehmens in die wirtschaftliche Tätigkeit des gesamten Konzerns Stadt sein. Anhaltspunkte hierfür können beispielsweise sein:

Bilanzposition		Erläuterungen
		<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. Für Vermögensgegenstände der rechtlich unselbständigen Stiftungen, die der Gemeinde mit einer bestimmten Zweckbindung zum Eigentum übertragen wurden, sind Sonderposten zu bilden.</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 – Hundesteuer – sonstige Steuereinnahmen bei den Kreisen und kreisfreien Städten – Einkommensteuerbeteiligung – Umsatzsteuerbeteiligung – Schlüsselzuweisungen – Ausgleichszahlungen nach dem Familienleistungsausgleich – Zuweisungen für kreisfreie Städte und Kreise im Zusammen-

Bilanzposition		Erläuterungen
		<p>hang mit der Umsetzung des Vierten Gesetzes für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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.</p>
	Deckungsrücklage	<p>Die Bildung der Deckungsrücklage ist in der Eröffnungsbilanz nicht zulässig.</p> <p>Ausgabeermächtigungen aus dem letzten kameralem 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 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.</p> <p>Hierunter fallen auch die allgemeine Investitionspauschale, die Feuerschutzpauschale sowie die investiv eingesetzten Teilbeiträge der Schulpauschale und der Sportpauschale.</p> <p>Die Kommune hat die erhaltenen Pauschalzuwendungen auf die damit finanzierten Vermögensgegenstände zu verteilen. Die erforderliche Zuordnung steht im Ermessen und der Verantwortung der Kommune. Sie muss dafür nicht zwingend eine detaillierte Aufteilung vornehmen, um allen im Haushaltsjahr damit beschafften Vermögensgegenständen auch Anteile zuzuordnen. Vielmehr kann unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit eine Zuordnung nach dem Schwerpunktprinzip erfolgen und die Sonderposten entsprechend angesetzt werden.</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.</p> <p>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>

Bilanzposition		Erläuterungen
		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 mathematisch-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. Hier fehlt es am konkreten Bezug zu den in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden einzelnen Vermögensgegenständen.
	Zuwendungen für Anlagen im Bau	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.
Rückstellungen	Instandhaltungsrückstellungen	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. Die Passivierung von Instandhaltungsrückstellungen ist nur zulässig, wenn die Beseitigung hinreichend konkret beabsichtigt ist, d.h. die Durchführung muss im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung tatsächlich beabsichtigt sein. Soweit Wertminderungen bereits bei der Bewertung von Vermögensgegenständen berücksichtigt wurden, kommt nach § 54 Abs. 2 GemHVO die Bildung von Rückstellungen nicht mehr in Betracht.