

Hinweise zu Fragen der Inventur, zur Inventurvereinfachung im Rahmen der ersten Eröffnungsbilanz und zu Bewertungsfragen

Stand: 04.11.2009

(Änderungen gegenüber der vorhergegangenen Version sind unterstrichen)

Auf der Grundlage der Ergebnisprotokolle der zwischen dem Niedersächsischen Ministerium für Inneres und Sport und der Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände Niedersachsens gebildeten gemeinsamen Arbeitsgruppe „Inventurvereinfachung“ sowie der Ergebnisprotokolle der gemeinsamen Arbeitsgruppe „Umsetzung Doppik“ werden folgende Hinweise gegeben:

I. Grundsätze

1. Erfasst werden alle Vermögensgegenstände im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde (§ 37 GemHKVO).
2. Es wird grundsätzlich auf der Basis der Anschaffungs- oder Herstellungswerte bewertet. In den in der NGO und der GemHKVO genannten Ausnahmefällen dürfen Werte herangezogen werden, die als Anschaffungs- und Herstellungswerte gelten.
3. Das bereits nach den geltenden Vorschriften (§§ 38, 39 GemHVO, EigenbetriebsVO, EinrVO-Kom) in Anlagenachweisen erfasste und fortgeschriebene Vermögen wird übernommen.

II. Inventur

1. Immobiles Vermögen

1.1 Sofern eine gemischte kommunale Nutzung vorliegt, ist sicher zu stellen, dass der Vermögensgegenstand in einer Bilanz der Beteiligten Berücksichtigung findet. Im Übrigen gilt der Grundsatz, dass Vermögensgegenstände nach wirtschaftlichem Eigentum erfasst werden.

1.2 Grundstücke des Gemeindegliedervermögens sind der Gemeinde zuzuordnen und entsprechend zu kennzeichnen.

1.3 Für Erbbaurechte gelten die Regelungen des HGB. Grundstücke sind bei dem Erbbaurechtgeber, Anschaffungs(neben)kosten und erstellte Gebäude sind bei dem Erbbaurechtnehmer zu bilanzieren.
Erträge aus dem Erbbaurecht sind bei dem Erbbaurechtgeber, die Erbbauzinsen und die Abschreibungen für Anschaffungs(neben)kosten und Bauten sind bei dem Erbbaurechtnehmer zu verbuchen.
Bei der Bewertung des Grundstücks bei dem Erbbaurechtgeber kann eine einmalige Anpassung des Wertansatzes vorgenommen werden, um evtl. Wertminderungen durch das Erbbaurecht darzustellen. Es wird auf den Download „Bilanzierung und Bewertung von Erbbaurechten“ verwiesen.

1.4 Die Aktivierung von Grunddienstbarkeiten und Leitungsrechten ist möglich.

1.5 Straßen, die bereits vollständig abgeschrieben sind (älter als 25 Jahre), werden in der Bilanz nicht abgebildet. Sie können direkt im Anlagenspiegel mit 1 Euro angesetzt werden, auf eine Erfassung kann in diesem Fall verzichtet werden. Bei noch nicht vollständig abgeschriebenen Straßen ist der Restwert zu ermitteln und in der Bilanz anzusetzen.

2. Mobiles Vermögen

2.1 Vermögensgegenstände mit einem Einzelwert über 150,00 Euro + Umsatzsteuer, die bereits voll abgeschrieben sind, aber noch genutzt werden, können mit einem Erinnerungswert von 1 Euro angesetzt werden. Auf die Erfassung von beweglichen Vermögensgegenständen mit einem Anschaffungswert bis 5.000 Euro einschließlich Umsatzsteuer, die einer Abnutzung unterliegen, kann gem. § 60 Abs. 2 GemHKVO verzichtet werden.

2.2 Auf die mengenmäßige Aufnahme von Vermögensgegenständen kann verzichtet werden, wenn sich die Werte anderweitig nachvollziehbar ermitteln lassen.

Beispiel: Verkehrsschilder

- Sofern die Anschaffungswerte bereits in den Baukosten der Straßen enthalten sind, darf keine separate Aktivierung erfolgen.
- Bei Beschaffungen aus dem Verwaltungshaushalt kann generell davon ausgegangen werden, dass es sich um geringwertige Vermögensgegenstände handelt, die als Aufwand zu behandeln sind.
- Nachvollziehbare Ableitungen der Anschaffungswerte aus dem Vermögenshaushalt sind möglich.

2.3 Es sind Verfahren der **vereinfachten Gruppenbewertung von Sachgesamtheiten** möglich:

Beispiel 1: Büroausstattung

- Es erfolgt eine Einteilung in Kategorien nach Ausstattungsstandards.
- Die Anzahl der vorhandenen Büroarbeitsplätze je Kategorie wird ermittelt und mit einem Durchschnittswert bewertet.

Beispiel 2: Schulausstattung

- Die Klassenzimmer werden in Kategorien eingeteilt, gezählt und mit Durchschnittswerten bewertet.
- Alternativ ist auch die Aufnahme nach Anzahl der Tisch-Stuhl-Kombinationen auf der Grundlage der Schüler-Anzahl möglich.

2.5 Zur Abgrenzung der **unselbständigen Gebäudeteile von den Betriebsvorrichtungen** können die HGB-Regelungen herangezogen werden.

III. Bewertung

1. Mobiles Vermögen

Grundsätzlich ist das mobile Vermögen zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungswerten (AHW) zu bewerten. Sofern keine AHW vorliegen, können vergleichbare aktuelle Werte angesetzt werden, die rückindiziert werden.

Beispiel Kunstgegenstände, Museumsgut u.ä.:

- Als Hilfswerte sind Versicherungswerte möglich.
- Eine Abschreibung erfolgt grundsätzlich nicht.

2. Immobiles Vermögen

2.1 Grundstücke

Vom Grundsatz her werden Vermögensgegenstände nach den Regeln des § 96 Abs. 4 NGO bewertet. Danach sind Vermögensgegenstände mit dem Anschaffungs- oder Herstellungswert, vermindert um die darauf basierenden Abschreibungen anzusetzen; die kommunalabgabenrechtlichen Vorschriften bleiben unberührt. Kann der Anschaffungs- oder Herstellungswert eines Vermögensgegenstandes bei der Aufstellung der ersten Eröffnungsbilanz nicht mit vertretbarem Aufwand ermittelt werden, so gilt der auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt rückindizierte Zeitwert am Stichtag der ersten Eröffnungsbilanz als Anschaffungs- oder Herstellungswert. Der Grundsatz des § 96 Abs 4 NGO wird für die Grundstücksbewertung in der ersten Eröffnungsbilanz im § 60 Abs. 6 GemHKVO wie folgt modifiziert: Für Grundstücke, die nach dem 01.01.2000 angeschafft wurden, sind ihre Anschaffungswerte anzusetzen. Für die vor 2000 angeschafften Grundstücke ist ersatzweise –soweit die Ermittlung der Anschaffungswerte zu aufwändig wäre- eine Bewertung zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten zulässig. Der vorsichtig geschätzte Zeitwert orientiert sich an dem jeweiligen Bodenrichtwert des Jahres 2000.

Die für die Wertermittlung heranzuziehenden Bodenrichtwerte basieren auf den Preisen der Grundstücke, die am Markt gehandelt werden (z.B. Baugrundstücke für Wohngebäude).

2.1.1 Grundstücke (Gemeingebrauchsflächen)

Grundstücke, die dem Gemeingebrauch dienen und damit dauerhaft einer privatwirtschaftlichen Nutzung entzogen sind, besitzen keinen Marktpreis. Es fehlt ein Vergleichswert, um einen Bodenrichtwert für die Gemeingebrauchsflächen zu bilden. Um den Wert der Gemeingebrauchsflächen festzulegen, wird dieser abgeleitet aus dem Bodenrichtwert der Umgebung, reduziert um Abschläge für den Gemeingebrauch.

Bereits in den Hinweisen zur Inventur, Inventurvereinfachung im Rahmen der ersten Eröffnungsbilanz und zu Bewertungsfragen (07.06.2007) wurden Empfehlungen gegeben, in welcher Höhe Abschläge vom Bodenrichtwert bei Gemeindegebrauchsflächen vorzunehmen sind. Zu den Gemeindegebrauchsflächen gehört der Grund und Boden des Infrastrukturvermögens sowie der Grund und Boden des kommunalnutzungsorientierten Vermögens.

2.1.1.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

Das öffentliche Infrastrukturvermögen umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die nach ihrer Bauweise und Funktion ausschließlich der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind. Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Vermögens- und Entsorgungseinrichtungen, wie z.B. Kläranlagen, Brücken, Tunnel, wasserbauliche Anlagen, Friedhöfe (vgl. auch die Erläuterungen zur Kontenart 03 – Infrastrukturvermögen).

Die Bilanzposition „Grund und Boden des Infrastrukturvermögens“ enthält alle aktivierbaren Werte des Grund und Bodens des Infrastrukturvermögens (vgl. Kontenart 031). Die Aufbauten, wie Straßenkörper, Gebäude sowie Leitungs- und Kanalsysteme werden vom Grund und Boden unabhängig aktiviert (Kontenarten 032 – 039).

Liegen Anschaffungswerte für Grund und Boden vor, erfolgt anhand dieser die Bewertung der Grundstücksflächen. Soweit die Anschaffungswerte fehlen, bilden die mittleren Bodenrichtwerte der umliegenden Grundstücke die Ausgangsbasis der Bewertung. Im Hinblick auf den nur sehr eingeschränkt möglichen Verkauf des Infrastrukturvermögens wird der Wert des Grund und Bodens mit 10 % -25 % des mittleren Bodenrichtwertes der umliegenden Grundstücke, mindestens jedoch mit 1,00 € je Quadratmeter angesetzt.

2.1.1.2 Grund und Boden des kommunalnutzungsorientierten Vermögens

Die im Eigentum der Gemeinde befindlichen Grundstücke, die einer kommunal-nutzungsorientierten Zweckbestimmung dienen, werden für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf den Gebieten der Kernverwaltung (z.B. Rathaus), des Unterrichts-, Erziehungs- und Bildungswesens (z.B. Schulen, Volkshochschulen, Kindertagesstätten, Einrichtungen der Jugendhilfe, Bibliotheken, Museen u.ä.), Sport und Erholung, des Gesundheits- und Sozialwesens des Umweltschutzes sowie ähnlicher Art (z.B. Kultureinrichtungen) benötigt.

Aufgrund der dauerhaften öffentlichen Zweckbestimmung sind diese Flächen der privatwirtschaftlichen Nutzung und damit auch der Wertentwicklung entzogen und werden wie Bauerwartungsland bewertet. Bei der Beurteilung der Dauerhaftigkeit, muss sichergestellt sein, dass zumindest für den Zeitraum der mittelfristigen Finanzplanung die Kommunalnutzungsorientierung sichergestellt ist.

Der Wert für Bauerwartungsland ist entweder über Auskünfte des Gutachterausschusses für Grundstückswerte oder über einen indirekten Vergleich zu ermitteln. Da es für Bauerwartungsland meist an Vergleichsflächen fehlt, ist der indirekte Vergleich vorzuziehen. Der Wert für bebaute Grundstücke des kommunalnutzungsorientierten Vermögens kann allerdings im Rahmen des NKR vereinfacht mit 25-40 % des Bodenrichtwertes der umliegenden Grundstücke angesetzt werden.

Weitere Abschläge für mögliche Belastungen im Grundbuch, Eintragungen im Baulastverzeichnis sowie wegen (vermuteter) Altlasten sind möglich.

Empfehlungen für die Bewertung des kommunalnutzungsorientierten Vermögens nach Kontenarten:

011 Grünflächen

- Parkanlagen 30 % des BRW der umliegenden Grundstücke, Für die Eröffnungsbilanz wird der Aufwuchs pauschal mit 6,50 €/m² als Festwert berechnet.
- Wasserflächen (nicht fischereiwirtschaftlich genutzt) 0,10 € je qm
- Waldflächen (nicht forstwirtschaftlich genutzt), Unland, Moor, Naturschutzflächen 0,10 € je qm

019 Sonstige unbebaute Grundstücke 30 % des BRW der umliegenden Grundstücke

0221 Grund und Boden mit sozialen Einrichtungen 25 % des BRW in der Umgebung

0231 Grund und Boden mit Schulen	25 % des BRW in der Umgebung
<u>0241 Grund und Boden mit Kultur-, Sport-, Freizeit- und Gartenanlagen (z. B. Sportflächen, Freibäder, Spielplätze)</u>	25 % des BRW der umliegenden Grundstücke
• <u>Kleingärten</u>	30% des BRW
0291 Grund und Boden mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und anderen Betriebsgebäuden	25 % des BRW der umliegenden Grundstücke
<u>0381 Friedhöfe</u>	25 % des BRW der umliegenden Grundstücke

Soweit im Einzelfall bessere Informationen vorliegen, kann von diesen Hinweisen abgewichen werden. Gutachterausschüsse sind bereit und in der Lage kommunalnutzungsorientierte Grundstücke zu bewerten.

2.1.2 Grundstücke (Privatwirtschaftliche Nutzung)

- a) unbebaute Grundstücke
BRW; bei Verdachtsflächen mit Sanierungsbedarf (ohne Sanierungskostenschätzung) erfolgt ein Abschlag in Höhe von 20% des BRW; (siehe auch IV Ziffer 3)
- b) bebaute Grundstücke
BRW abzüglich wertmindernder Faktoren (z. B. Abrisskosten)
- c) Sonstige Flächen
Soweit ein Bodenrichtwert für diese Flächen nicht vorliegt, sind die Angaben auf den durchschnittlichen Bauland-Bodenwert des Umfeldes zu beziehen.
 - Ackerland
entsprechend BRW für Ackerland
 - Grünland
entsprechend BRW für Grünland
 - Waldflächen (forstwirtschaftlich genutzt)
Für forstwirtschaftlich genutzte Flächen **0,15 - 0,50 Euro/m²**, der Aufwuchs ist gesondert zu bewerten (s. Ziffer IV 7.)
 - Wasserflächen (fischereiwirtschaftlich genutzt) es erfolgt eine gesonderte Bewertung unter Berücksichtigung des Ertrages

2.1.3 Grundstücke mit Gebäuden

Bei einem einheitlich gezahlten Kaufpreis für Grund und Boden einschließlich Gebäude werden der Bodenwert und der Gebäudewert ermittelt. Die Ermittlung des Bodenwertanteils erfolgt auf der Basis des Bodenrichtwertes zum Zeitpunkt des Erwerbs und die Ermittlung des Gebäudewertanteils erfolgt getrennt nach den Bewertungsvorschriften. Der tatsächlich gezahlte Gesamtkaufpreis wird anschließend im Verhältnis der ermittelten Werte (prozentual) aufgeteilt. Bei Eigentumswohnungen muss geschätzt werden. Künftig sollte darauf geachtet werden, dass bereits in den Kaufverträgen der Bodenwert und der Gebäudewert getrennt voneinander ausgewiesen wird.

2.1.4 Straßenaufbauten

Die Bewertung der Straßen (ohne Grund und Boden) erfolgt zu fortgeführten AHW. Sofern unter Aufwandsgesichtspunkten die Ermittlung von AHW nicht zweckmäßig ist, können Näherungswerte gelten. Eine summarische Ermittlung ist möglich. Der tatsächliche Zustand ist in Zu- oder Abschlägen zu berücksichtigen.

3. Bewertung in ausgegliederten Bereichen

Bisherige Bewertungen in ausgegliederten Bereichen und Betrieben gewerblicher Art können beibehalten werden. Die bisherigen Bewertungen müssen dem für die jeweilige Ausgliederung geltenden Recht entsprechen haben.

IV. Sonstige Hinweise

1. Friedhofsgebühren

Entsprechend der abgabenrechtlichen Handhabung kann die Friedhofsgebühr für Grabstellen auch als Ertrag der lfd. Periode betrachtet werden.

2. Investitionszuweisungen / Investitionszuschüsse

2.1 Erhaltene Investitionszuweisungen/Investitionszuschüsse sollen für einen Zeitraum ab 1974 aufgenommen werden. Eine Aufnahme älterer Investitionszuweisungen ist möglich. Sie sind grundsätzlich den getätigten Investitionen zuzuordnen.

2.2 Die Auflösung der Sonderposten erfolgt zeitanteilig gemäß der Nutzungsdauer der getätigten Investitionen. Sofern dies nicht möglich ist (bspw. bei der Allgemeinen Investitionszuweisung nach dem NFAG) werden sie über eine Nutzungsdauer von 30 Jahren aufgelöst.

2.3 Wenn Investitionszuwendungen weitergegeben werden (z. B. prozentualer Anteil am Aufkommen an der Feuerschutzsteuer des Landkreises an die Gemeinden), kann vom Bruttoprinzip abweichend netto gebucht werden.

3. Instandhaltungsrückstellung

Für die erste Eröffnungsbilanz wird empfohlen, keine Instandhaltungsrückstellung auszuweisen (Netto-Ausweisung).

4. Rückindizierung

4.1 Grundlage der Rückindizierung ist grundsätzlich der Baupreisindex des betreffenden Anschaffungs- oder Herstellungsjahres; Abweichungen sind zu begründen.

4.2 Bei historischen Gebäuden kann ein fiktives Jahr der Erstellung festgelegt werden (z. B. das Jahr, bei dem ein größerer Umbau stattgefunden hat). (siehe auch Bewertungsschema Rückindizierung)

5. Beteiligungen

Anschaffungswerte, die zu aktivieren sind, hat die Gemeinde nur, wenn sie bei Gründung oder später Kapital (Geld- und Sachkapital) eingebracht hat. Zahlt eine Gemeinde hingegen nur laufende Zuschüsse, handelt es sich nicht um eine Einrichtung, die als Beteiligung zu bilanzieren ist.

6. Sondervermögen ohne Sonderrechnung

Die Vermögensgegenstände werden in der Bilanz bei den vorgeschriebenen Bilanzposten gesondert oder als „davon-Vermerk“ ausgewiesen.

Nach § 102 Abs. 2 Satz 2 NGO ist das Gemeindegliedervermögen und das Vermögen der rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen im Haushalt der Gemeinden gesondert nachzuweisen. Deshalb ist dem Anhang eine jeweilige Sonderbilanz beizufügen.

7. Forstwirtschaftlich genutzte Waldflächen

Grundsätzlich ist bei der Waldbewertung in der Eröffnungsbilanz der Anschaffungs- und Herstellungswert vorrangig heranzuziehen. Sofern die Anschaffungswerte der Waldbestände (Aufwuchs) nicht bekannt sind und andere Vergleichswerte nicht vorliegen, kann ein Bestandserwartungswert gestaffelt nach Baumbestand und Bestandsalter auf der Grundlage der Waldbewertungsrichtlinien (WBR 2008, Erl.d. ML v. 20.12.2008 - 405-64310-30.1-2-) für die erste Eröffnungsbilanz berechnet werden. Auf die ermittelten Bestandwerte wird ein pauschaler Abschlag von 25 % für besondere Wert beeinflussende Faktoren vorgenommen, die bei der Bewertung aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt werden konnten. Der ermittelte Waldwert ist als Festwert in die erste Eröffnungsbilanz einzustellen. Der Jagdwert ist im Grund- und Bodenwert grundsätzlich enthalten, bei Eigenjagdbezirken ist eine Werterhöhung in Anlehnung an die Ermittlung des Jagdwertes nach WBR 2008 zulässig.

V. Weitere Hinweise zum neuen Haushaltsrecht

1. Zeitraum des Parallelbetriebes

Während des Parallelbetriebes muss die erste Eröffnungsbilanz nicht vom Rechnungsprüfungsamt geprüft werden. Maßgebend ist die erste Bilanz im doppischen

Verfahren (vgl. Artikel 6 Abs. 8 Gesetz zur Neuordnung des Gemeindehaushaltsrechts und zur Änderung gemeindewirtschaftlicher Vorschriften).

2. Aufbau der Teilhaushalte

2.1 Die Teilhaushalte sind gemäß § 4 Abs. 1 GemHKVO nach den Organisationseinheiten zu gliedern. Dieses gilt für den Ergebnis- und Finanzhaushalt. Ein Produkt soll grundsätzlich in einer Organisationseinheit bearbeitet werden. Wird ein Produkt von unterschiedlichen Organisationseinheiten bearbeitet, müssen die Zahlungsströme über die Überleitungstabelle zusammengeführt werden (§ 4 Abs. 1 Satz 2 GemHKVO). Es wird grundsätzlich die Empfehlung ausgesprochen, dass die Produktgruppen in Einklang mit der Verwaltungsorganisation gebracht werden.

2.2 Nach § 1 Abs. 2 Nr. 11 GemHKVO ist dem Haushaltsplan eine Übersicht der Produktgruppen beizufügen. Es wird empfohlen, dass die Überleitungstabelle und die Übersicht der Produktgruppen gleichartig sind und somit die Überleitungstabelle gleichzeitig als Übersicht verwendet werden kann.

3. Ausgleichsbeträge

3.1 Ausgleichsbeträge gem. § 154 BauGB

Die Frage, ob Ausgleichsbeträge zu passivieren und aufzulösen sind oder sie Ertrag darstellen, beantwortet sich folgendermaßen:

Es handelt sich um Wertabschöpfungen des privaten Eigentums für Leistungen der Gemeinde, die in der Vergangenheit liegen. Die Gemeinde kann unterschiedlichste Maßnahmen durchgeführt haben, die zur Wertsteigerung der Privatgrundstücke beigetragen haben. Es sollte darauf abgestellt werden, ob es sich bei den Maßnahmen der Gemeinde, die den Ausgleichsbeträgen zugrunde liegen, um Aufwand oder Investitionen handelt.

Ergebnis:

Vorrangig geht es bei einer Sanierung darum, dass Investitionen der Gemeinde finanziert werden. Deshalb sind die Ausgleichsbeträge bis zur Höhe der Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen der Gemeinde zu passivieren (Sonderposten). Darüber hinaus gehende Ausgleichsbeträge sind außerordentlicher Ertrag. Dabei sind erhaltene Investitionszuwendungen zu berücksichtigen. Der Sonderposten ist entsprechend den Nutzungsdauern der Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen aufzulösen.

3.2 Ausgleichsbeträge im Umlegungsverfahren

Hier handelt es sich nicht in erster Linie um Investitionen der Gemeinde. Die Ausgleichsbeträge sind heute im Verwaltungshaushalt zu veranschlagen.

Ergebnis:

Die Ausgleichsbeträge im Umlegungsverfahren sind Aufwand bzw. Ertrag.