Standards für die staatliche doppelte Buchführung

(Standards staatlicher Doppik)

nach § 7a HGrG i. V. m. § 49a HGrG

Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG
am 25. November 2025

Stand nach Bearbeitung durch die AG VKR/Standards staatlicher Doppik
am 10. September 2025

**** Leerseite aus drucktechnischen Gründen ****

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis 3

Abkürzungsverzeichnis 9

Abbildungsverzeichnis 11

Vorwort 12

Eckpunkte zur Anwendung 13

Standards staatlicher Doppik 14

I. Der Einzelabschluss auf staatlicher Ebene 14

1. Rechtsgrundlagen 14
   - 1.1. Grundlegender Rechtsrahmen 14
   - 1.2. Zielsetzungen des Rechnungswesens 14
   - 1.3. Konkretisierung der staatlichen Doppik 15
   - 1.4. Übernahme der Grundprinzipien der handelsrechtlichen Buchführung und Bilanzierung 16
2. Buchführungsgrundsätze 17
3. Bilanzierungsgrundsätze 18
4. Bewertungsgrundsätze 20
   - 4.1. Eröffnungsbilanz 20
   - 4.2. Folgebilanzen 21
     - 4.2.1. Zugänge 21
     - 4.2.2. Abgänge 22
     - 4.2.3. Abschreibungen 22
     - 4.2.4. Zuschreibungen 23
     - 4.2.5. Wertansätze für die Übertragung von Vermögensgegenständen und Schulden innerhalb derselben Rechtsperson durch Widmungsakt 24
     - 4.2.6. Bilanzberichtigung 24
5. Vermögensrechnung 24
   - 5.1. Anlagevermögen 24
     - 5.1.1. Immaterielle Vermögensgegenstände 24
       - 5.1.1.1. Geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse 25
       - 5.1.1.2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten 26
       - 5.1.1.3. Geschäfts- oder Firmenwert 26
       - 5.1.1.4. Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände 26

5.1.2. Sachanlagen 26
5.1.2.1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken 27
5.1.2.1.1. Grundstücke 27
5.1.2.1.2. Grundstücksgleiche Rechte 28
5.1.2.1.3. Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken 28
5.1.2.2. Infrastrukturvermögen, Naturgüter und Kulturgüter 29
5.1.2.2.1. Infrastrukturvermögen 29
5.1.2.2.2. Naturgüter 30
5.1.2.2.3. Kulturgüter 31
5.1.2.3. Technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung 31
5.1.2.4. Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau 32
5.1.3. Finanzanlagen 32
5.1.3.1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen 33
5.1.3.2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen und Einrichtungen 34
5.1.3.3. Beteiligungen 34
5.1.3.4. Ausleihungen an Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 35
5.1.3.5. Wertpapiere des Anlagevermögens 35
5.1.3.6. Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung 35
5.1.3.7. Sonstige Ausleihungen 36
5.2. Umlaufvermögen 36
5.2.1. Vorräte 36
5.2.2. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 36
5.2.2.1. Forderungen aus Steuern 37
5.2.2.2. Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen 37
5.2.2.3. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 38
5.2.2.4. Forderungen gegen verbundene Unternehmen und Einrichtungen 38
5.2.2.5. Forderungen gegen Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 38
5.2.2.6. Forderungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen 38
5.2.2.7. Sonstige Vermögensgegenstände 39
5.2.3. Wertpapiere des Umlaufvermögens 39
5.2.3.1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen 39
5.2.3.2. Sonstige Wertpapiere 39

5.2.4. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks 39
5.3. Aktive Rechnungsabgrenzung 39
5.4. Aktive latente Steuern 39
5.5. Eigenkapital 40
5.5.1. Nettoposition 40
5.5.2. Kapitalrücklage 40
5.5.3. Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen) 40
5.5.4. Gewinnvortrag/Verlustvortrag 40
5.5.5. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 40
5.6. Sonderposten für Investitionen 41
5.7. Rückstellungen 41
5.7.1. Grundsätze 41
5.7.2. Pflichtrückstellungen 41
5.7.2.1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 41
5.7.2.2. Steuerrückstellungen 42
5.7.2.3. Sonstige Rückstellungen 43
5.7.2.3.1. Rückstellungen für ausstehende Rechnungen 43
5.7.2.3.2. Rückstellungen für Prozesskosten 43
5.7.2.3.3. Rückstellungen für Schadensersatz 43
5.7.2.3.4. Rückstellungen für Gewährleistungen aufgrund rechtlicher Verpflichtung 43
5.7.2.3.5. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 43
5.7.2.3.6. Rückstellungen für Personalaufwand 44
5.7.2.3.7. Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen 44
5.7.2.3.8. Rückstellungen für Schadstoff- und Gefahrgutentsorgung 44
5.7.2.3.9. Rückstellungen für Rekultivierung 44
5.7.2.3.10. Rückstellungen für Erstattungsansprüche 44
5.7.3. Ausnahmen von der Passivierungsverpflichtung 44
5.7.3.1. Rückstellungen für den Jahresabschluss und die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen 44
5.7.3.2. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung 44
5.8. Verbindlichkeiten 44
5.8.1. Anleihen und Obligationen 45
5.8.2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 45
5.8.3. Verbindlichkeiten aus Steuern 45
5.8.4. Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen 45
5.8.5. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen 46
5.8.6. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 46
5.8.7. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Einrichtungen 46

5.8.8. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 46
5.8.9. Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen 46
5.8.10. Sonstige Verbindlichkeiten 47
5.9. Passive Rechnungsabgrenzung 47
5.10. Passive latente Steuern 47
6. Erfolgsrechnung 47
6.1. Steuern, steuerähnliche Erträge 47
6.2. Erträge aus Finanzausgleichsbeziehungen 48
6.3. Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen 48
6.4. Erträge aus Verwaltungstätigkeit, Umsatzerlöse 49
6.4.1. Erträge aus Gebühren 49
6.4.2. Erträge aus Geldstrafen, Geldbußen, Verwarnungs- und Zwangsgeldern sowie aus Einziehung oder Verfall 49
6.4.3. Umsatzerlöse 49
6.5. Bestandsveränderungen/aktivierte Eigenleistungen 49
6.6. Sonstige Erträge 50
6.7. Aufwendungen für Verwaltungstätigkeit 50
6.7.1. Aufwendungen für Material, Energie und bezogene Waren 50
6.7.2. Aufwendungen für bezogene Leistungen und aus der Inanspruchnahme von Rechten und Diensten 50
6.8. Personalaufwand 50
6.8.1. Entgelte 50
6.8.2. Bezüge 50
6.8.3. Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung 50
6.9. Abschreibungen 51
6.9.1. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen 51
6.9.2. Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit unüblich hoch 51
6.10. Aufwendungen aus Finanzausgleichsbeziehungen 51
6.11. Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse 51
6.12. Sonstige Aufwendungen 52
6.12.1. Sonstige Personalaufwendungen 52
6.12.2. Verluste aus Wertminderungen und dem Abgang von Vermögensgegenständen und übrige Aufwendungen 52
6.13. Verwaltungsergebnis 53
6.14. Erträge aus Beteiligungen 53
6.15. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens 53
6.16. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge 53

6.17. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens....53
6.18. Aufwendungen aus Verlustübernahme....54
6.19. Zinsen und ähnliche Aufwendungen....54
6.20. Finanzergebnis....54
6.21. Ergebnis der Geschäftstätigkeit....54
6.22. Steuern....54
6.22.1. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag....54
6.22.2. Sonstige Steuern....54
6.23. Erträge aus Verlustübernahme/Aufwendungen aus Gewinnabführung....55
6.24. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag....55
7. Anhang....55
8. Lagebericht....55
9. Finanzrechnung....56
II. Konsolidierung der Abschlüsse auf staatlicher Ebene....57
10. Begriffsdefinitionen konsolidierte Abschlüsse....57
10.1. Verbund....57
10.2. Verbundene Einheiten....58
10.3. Assoziierte Einheiten....58
10.4. Konsolidierung....58
11. Zielsetzung der konsolidierten Abschlüsse auf staatlicher Ebene....58
12. Konsolidierung....59
12.1. Konsolidierungskreis....59
12.1.1. Umfang Bundes- bzw. Landesabschluss....59
12.1.1.1. Sonderhaushalte/Körperschaften des öffentlichen Rechts....59
12.1.1.2. Bundes-/Landesbetriebe, sonstige Sondervermögen bzw. eigenbetriebsähnliche Einrichtungen nach § 26 BHO/LHO....59
12.1.1.3. Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR)....59
12.1.2. Umfang Gesamtabschluss....60
12.1.2.1. Kapitalgesellschaften....60
12.1.2.2. Personengesellschaften....60
12.1.2.3. Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR)/Körperschaften des öffentlichen Rechts....61
12.1.2.4. Stiftungen....61
12.2. Konsolidierungsmethoden....61
12.2.1. Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse....61
12.2.1.1. Positionenplan....61
12.2.1.2. Bewertung....61
12.2.1.3. Abschlussstichtag....61
12.2.2. Vollkonsolidierung....62

12.2.2.1. Konsolidierung des Kapitals 62
12.2.2.2. Konsolidierung von Forderungen und Verbindlichkeiten (Schuldenkonsolidierung)....62
12.2.2.3. Konsolidierung zwischengesellschaftlicher Ergebnisse (Zwischenergebniseliminierung)....62
12.2.2.4. Konsolidierung von Aufwand und Ertrag 63
12.2.3. Konsolidierung „at Equity“ 63
13. Anhang konsolidierter Abschluss....63
14. Lagebericht konsolidierter Abschluss 64
III. Anlagen 65
Anlage 1: Gliederung von Vermögens- und Erfolgsrechnung (Einzelabschluss)....66
Anlage 2: Anlagengitter....72
Anlage 3: Anhang für Einzelabschluss 74
Anlage 4: Lagebericht 78
Stichwortverzeichnis....80

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AöR	Anstalt des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
AV	Anlagevermögen
BAnz.	Bundesanzeiger
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BilRUG	Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	Beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	Beziehungsweise
CF	Cash Flow
d. h.	das heißt
DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard
DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standards
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
etc.	et cetera
EUR	Euro
evtl.	Eventuell
f.	Folgende
ff.	Fortfolgende
FIFO	First-in-first-out
ggf.	Gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch

HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz)
HGrGMoG	Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (Haushalts-grundsätzemodernisierungsgesetz)
i. d. R.	in der Regel
i. S. d.	im Sinne des
ImmoWertV	Immobilienwertermittlungsverordnung
LHO	Landeshaushaltsordnung
LIFO	Last-in-first-out
Nr.	Nummer
o. Ä.	oder Ähnliches
o. g.	oben genannte
OG	Obergruppe
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
USt	Umsatzsteuer
UV	Umlaufvermögen
vgl.	Vergleiche
VKR	Verwaltungskontenrahmen
WertR	Wertermittlungsrichtlinien
z. B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Buchführungsgrundsätze 18

Abbildung 2: Bilanzierungsverbote 20

Abbildung 3: Handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte 20

Abbildung 4: Ermittlung der Anschaffungskosten 21

Abbildung 5: Ermittlung der Herstellungskosten 22

Abbildung 6: Gliederung – Vermögensrechnung 69

Abbildung 7: Gliederung – Erfolgsrechnung 71

Abbildung 8: Anlagengitter 73

Abbildung 9: Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung, Indirekte Methode für den Einzelabschluss **Fehler! Textmarke nicht definiert.**

Abbildung 10: Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung, Direkte Methode für den Einzelabschluss **Fehler! Textmarke nicht definiert.**

Abbildung 11: Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung, Indirekte Methode für den Konzernabschluss**Fehler! Textmarke nicht definiert.**

Abbildung 12: Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung, Direkte Methode für den Konzernabschluss**Fehler! Textmarke nicht definiert.**

Vorwort[1]

Durch das Gesetz zur Modernisierung des HGrG (HGrGMoG) wird erstmals zugelassen, dass die Haushaltswirtschaft des Bundes und der Länder in ihrem Rechnungswesen − alternativ zum bisherigen kameralen Rechnungswesen − nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung (staatliche Doppik) gestaltet werden kann.

Nach § 49a HGrG richten Bund und Länder ein gemeinsames Gremium ein, das zur Gewährleistung einheitlicher Verfahrens- und Datengrundlagen jeweils für Kameralistik, Doppik und Produkthaushalte Standards erarbeitet und anschließend einmal jährlich überprüft. Die Standards werden jeweils durch Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umgesetzt.

Die staatliche Doppik folgt gemäß § 7a HGrG den Vorschriften des Ersten und des Zweiten Abschnitts, Erster und Zweiter Unterabschnitt, des Dritten Buches Handelsgesetzbuch (HGB) und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung. Die Vorschriften des HGB sind dabei an verschiedenen Stellen zu konkretisieren, um den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte gerecht zu werden. Einerseits weisen die öffentlichen Haushalte Unterschiede zu den Wirtschaftsunternehmen auf, für die das HGB keine oder keine passenden Regelungen bietet. Andererseits ist die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte untereinander aus haushaltsrechtlicher und aus finanzstatistischer Sicht unabdingbar. Darüber hinaus ist eine Vergleichbarkeit auch für eine konsolidierte Darstellung der Gebietskörperschaften, die im Hinblick auf die vorgenommenen Ausgliederungen, Auslagerungen und Teilprivatisierungen von staatlichen Aufgaben notwendig sein kann, von besonderer Bedeutung.

Die vorliegenden „Standards staatlicher Doppik“ legen deshalb für die öffentlichen Haushalte einheitliche Ansatz-, Bewertungs- und Darstellungsregeln fest und regeln die Abschlüsse auf staatlicher Ebene.

[1] Sollte zur besseren Lesbarkeit darauf verzichtet werden, jeweils die weibliche und die männliche Bezeichnung zu verwenden, ist mit dem männlichen Begriff die weibliche und männliche Person gemeint.

Eckpunkte zur Anwendung

1. Die „Standards staatlicher Doppik“ sind anzuwenden, wenn die Haushaltswirtschaft in ihrem Rechnungswesen nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung ausgestaltet ist. Sie gelten für das externe Rechnungswesen der Gebietskörperschaften Bund und Länder.
2. Für juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Anstalten, Körperschaften öffentlichen Rechts, Stiftungen des öffentlichen Rechts) sowie Betriebe und Sondervermögen nach § 26 BHO/LHO gelten die Standards optional.

   Über die Frage der Ausübung dieser Option entscheidet jede Gebietskörperschaft in eigener Zuständigkeit.
3. Bund und Länder mit erweitert kameralen Haushalten können einen erweiterten Vermögensnachweis erstellen. In diesem Fall sollen die „Standards staatlicher Doppik“ für den erweiterten Vermögensnachweis angewendet werden, und zwar auf die Vermögensgegenstände und Schulden, die vollständig erfasst, bewertet und im Rahmen der Rechnungslegung veröffentlicht werden.
4. Für Gebietskörperschaften, die ihr externes Rechnungswesen zum 1. Januar 2010 bereits ganz oder teilweise auf die staatliche doppelte Buchführung umgestellt haben, gilt für die vollständige Anwendung der Standards staatlicher Doppik in der jeweiligen Gebietskörperschaft eine Übergangsfrist, die spätestens am 31. Dezember 2014 endet. Die technischen und rechtlichen Voraussetzungen für die Umstellung von vorhandenen Systemen sollen so in einem angemessenen Zeitraum geschaffen werden, um die vom Gesetzgeber geforderte einheitliche Verfahrens- und Datengrundlage zu gewährleisten.
5. Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards gem. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 und gem. § 315e HGB entfällt.
6. Änderungen an den „Standards staatlicher Doppik“, die aus Beschlüssen des Standardisierungsgremiums nach § 49a HGrG resultieren, sind jeweils für den nächsterreichbaren Haushalt umzusetzen.

Standards staatlicher Doppik

I. Der Einzelabschluss auf staatlicher Ebene

Der Einzelabschluss auf staatlicher Ebene wird für die Kernverwaltung aufgestellt. Die Fristen zur Aufstellung nach § 264 HGB finden keine Anwendung, es gelten die gesetzlichen Fristen für kamerale Haushalte.

Zur Kernverwaltung gehören alle Einheiten, deren Einnahmen und Ausgaben im Bundes-/Landeshaushaltsplan getrennt ausgewiesen sind. Einheiten, die lediglich mit ihren Abführungen oder Zuweisungen im Haushaltsplan veranschlagt sind, gehören nicht zur Kernverwaltung. Einheiten, auf die die Gebietskörperschaft einen beherrschenden oder maßgeblichen Einfluss ausübt, werden im Einzelabschluss in dem Posten „Finanzanlagen“ als Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen oder Beteiligungen ausgewiesen.

Anstelle des Einzelabschlusses der Kernverwaltung kann durch Vollkonsolidierung mit den Jahresabschlüssen der rechtlich unselbständigen Vermögen ein Bundes-/Landesabschluss aufgestellt werden (vgl. Tz. 12.1.1.).

Die verbindlichen Gliederungsvorgaben und Pflichtangaben für den Einzelabschluss sind den Anlagen 1 bis 5 zu entnehmen.

1. Rechtsgrundlagen

Die Grundstrukturen der staatlichen doppelten Buchführung (staatliche Doppik) einschließlich der Inventur und der Bilanzierung regelt § 7a HGrG.

1.1. Grundlegender Rechtsrahmen

Die staatliche Doppik folgt nach § 7a HGrG den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches für Kapitalgesellschaften (Drittes Buch):

- **Erster Abschnitt:**

  Vorschriften für alle Kaufleute; dazu gehören insbesondere Regelungen zu Buchführung, Inventar, Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss, Belegaufbewahrung und -vorlage

- **Zweiter Abschnitt:**

  1. Unterabschnitt: Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften und Lagebericht

  2. Unterabschnitt: Konzernabschluss und Konzernlagebericht.

1.2. Zielsetzungen des Rechnungswesens

Öffentliche Haushalte haben eine Reihe von Funktionen zu erfüllen, aus denen sich wiederum ihre Zielsetzungen ableiten. Diesen Funktionen muss das dem Haushalt zugrunde liegende Rechnungswesen entsprechen.

- **Bedarfsdeckungsfunktion**

  Ausgangspunkt jeder staatlichen Haushaltswirtschaft ist der öffentliche Bedarf. Die Deckung dieses öffentlichen Bedarfs kann als die wichtigste und ursprünglichste Funktion jeglicher staatlicher Haushaltswirtschaft bezeichnet werden.

- **Politische Programmfunktion**

  Es ist die Aufgabe des staatlichen Haushaltsplans, im Einzelnen festzulegen, wie viele Mittel auf die unterschiedlichsten öffentlichen Aufgaben entfallen sollen. Insofern ist der öffentliche Haushaltsplan das zahlenmäßig Fixierte des politisch Gewollten; er ist ein in Zahlen gekleidetes Regierungsprogramm.

- **Volkswirtschaftliche Funktion**

  Aufgrund seines erheblichen Anteils an den in einer Wirtschaftsperiode erzeugten Gütern und Dienstleistungen greift der Staat durch seine Haushaltswirtschaft in hohem Maße in den Wirtschaftsprozess ein. Der öffentliche Haushalt stellt daher auch ein wichtiges wirtschaftliches Aggregat dar.

- **Ordnungsfunktion**

  Bedeutung und Umfang der staatlichen Haushaltswirtschaft machen es in föderalen Staaten zwingend erforderlich, dass ihr ein verbindliches Ordnungsprinzip zugrunde liegt. Ein geordneter Haushalt dient einer gemeinsamen Ordnung aller öffentlichen Haushalte und ermöglicht damit ihre Koordinierung. Die Haushaltspläne müssen deshalb nach einheitlichen, vergleichbaren und die Verantwortlichkeiten festlegenden Gliederungsprinzipien aufgebaut werden.

- **Kontrollfunktion**

  Die Kontrolle des Regierungshandelns durch das Parlament erfolgt ganz maßgeblich durch das Budgetrecht des Parlaments. Kern des öffentlichen Haushaltsrechts ist daher die Sicherung des parlamentarischen Budgetrechts. Das Prinzip der parlamentarischen Demokratie verlangt eine parlamentarische Legitimation des monetären Regierungs- und Verwaltungshandelns im Haushalt (auch: Legitimationsfunktion/Budgetfunktion). Der Haushalt ist daher Grundlage der Ermächtigung und Kontrolle des Regierungs- und Verwaltungshandelns durch Parlamente und Rechnungshöfe.

- **Transparenz- und Informationsfunktion**

  Die Transparenz- und Informationsfunktion verlangt neben der Öffentlichkeit des Haushaltsverfahrens vor allem nach einer übersichtlichen und vollständigen Darstellung von Regierungs- und Verwaltungshandeln im Haushalt.

- **Schutzfunktion**

  Diese weitere Funktion des öffentlichen Haushaltswesens ist in jüngerer Vergangenheit immer stärker in den Vordergrund getreten. Es geht um den Schutz der haushaltspolitischen und ökonomischen Handlungsfähigkeit künftiger Generationen.

Die genannten Funktionen bilden somit eine wichtige Grundlage für die Ausgestaltung der staatlichen Doppik in Form der Standards nach dem Regelungsrahmens von § 7a HGrG. Der Wunsch, durch eine Ressourcenverbrauchssicht und eine Vermögenssicht eine nachhaltige Finanzpolitik zu stützen und die intergenerative Gerechtigkeit zu fördern, ist einer der wesentlichen Gründe für den Einsatz eines doppischen Rechnungswesens.

1.3. Konkretisierung der staatlichen Doppik

Um

- der dargestellten Zielsetzung des Rechnungswesens bei Bund und Ländern und
- dem Erfordernis der Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte untereinander aus haushaltsrechtlicher und finanzstatistischer Sicht

Rechnung zu tragen, bedarf es neben den durch § 7a Abs. 1 HGrG vorgegebenen grundsätzlichen Strukturen, Regeln und Verfahren weiterer Konkretisierungen. § 7a Abs. 2 HGrG enthält einen entsprechenden Regelungsauftrag für

- Konkretisierungen der staatlichen Doppik, insbesondere hinsichtlich der Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte, und
- abweichende Regelungen, die auf Grund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft erforderlich sind.

Der Regelungsauftrag des § 7a Abs. 2 HGrG richtet sich an das Gremium nach § 49a Abs. 2 HGrG. Die Standards staatlicher Doppik in ihrer jeweiligen Fassung setzen diesen Regelungsauftrag um.

1.4. Übernahme der Grundprinzipien der handelsrechtlichen Buchführung und Bilanzierung

Der Gläubigerschutz ist das zentrale Prinzip der handelsrechtlichen Buchführung und Bilanzierung. Seine Ausprägung findet sich im Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), dokumentiert durch:

- **das Realisationsprinzip**

  Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie durch den Umsatzvorgang realisiert worden sind. Die „stillen Reserven“ in Vermögensgegenständen werden nicht ausgewiesen.

- **das Niederstwertprinzip**

  Bei den Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens ist nach § 253 HGB von den beiden möglichen Wertansätzen (Marktwert oder Anschaffungs- oder Herstellungskosten) der niedrigere Wertansatz zu wählen. Beim Umlaufvermögen gilt dieser Grundsatz uneingeschränkt. Beim Anlagevermögen gilt er nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung.

- **das Höchstwertprinzip**

  Verbindlichkeiten sind mit dem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen.

- **das Imparitätsprinzip**

  Während Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie realisiert wurden, sind Verluste bereits auszuweisen, wenn deren Eintritt wahrscheinlich ist.

- **das Wertaufhellungsprinzip**

  Verluste (entstanden bis zum Abschlussstichtag) sind auch dann zu berücksichtigen, wenn sie erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

Die Standards staatlicher Doppik übernehmen diese Grundprinzipien als Ausprägung des Nachhaltigkeitsprinzips zum finanziellen Schutz künftiger Generationen insoweit, als es den Funktionen des staatlichen Rechnungswesens und den Besonderheiten der öffentlichen Hand entspricht.

2. Buchführungsgrundsätze

Die Rechnungslegung erfolgt nach den GoB.

Die Rechnungslegung auf staatlicher Ebene erfüllt die gestellten Anforderungen, wenn der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt (vgl. auch § 264 Abs. 2 HGB).

Die wichtigsten Regelungen des HGB sind in der folgenden Übersicht zusammengefasst:

Allgemeine Bilanzierungsgrundsätze

- Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB):
  - Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB);
  - Anlagengitter (§ 284 Abs. 3 HGB).
- Grundsatz der Bilanzwahrheit:
  - Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB).
- Grundsatz der Bilanzkontinuität:
  - Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB);
  - Stetigkeit des Ausweises (§ 265 Abs. 1 HGB);

Allgemeine Bewertungsgrundsätze

- Grundsatz der Fortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
- Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) – durchbrochen durch die Gruppen- und Festbewertung (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB)
- Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB): Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip;
- Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).
- Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)
- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)

Bewertungsvereinfachungsverfahren

- Verbrauchsfolgeverfahren; nach § 256 HGB dürfen bei gleichartigen Vorratsgütern das FIFO-Verfahren (First-in–first-out) und das LIFO-Verfahren (Last-in-first-out) als Reihenfolge für Anschaffung oder für Veräußerung/Verbrauch unterstellt werden.
- Festbewertung; nach § 240 Abs. 3 HGB ist ein Festwert unter folgenden Voraussetzungen zulässig:
  - es handelt sich um Sachanlagen bzw. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
  - diese werden regelmäßig ersetzt;
  - ihr Gesamtwert ist von nachrangiger Bedeutung;
  - ihr Bestand unterliegt in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen;
  - es erfolgt alle 3−5 Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme.
- Gruppenbewertung; nach § 240 Abs. 4 HGB kann eine Zusammenfassung zu Gruppen und eine Bewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert erfolgen bei:
  - gleichartigen Vorratsgütern;
  - anderen gleichartigen beweglichen Vermögensgegenständen und Schulden;
  - anderen annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen und Schulden.

Allgemeine Gliederungsgrundsätze

- Darstellung der Bilanz in Kontenform (§ 266 Abs. 1 bis 3 HGB; vgl. Anlage 1)
- Darstellung der Erfolgsrechnung in Staffelform unter Anwendung des Gesamtkostenverfahrens (§ 275 Abs. 1 und 2 HGB; vgl. Anlage 1)
- Grundsatz der Darstellungsstetigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB)
- Angabe der Vorjahresbeträge (§ 265 Abs. 2 HGB)
- Untergliederung und Hinzufügung von Posten (§ 265 Abs. 5 HGB)
- Gliederungs- und Bezeichnungsänderungen (§ 265 Abs. 6 HGB)
- Nichtausweis von Leerposten (§ 265 Abs. 8 HGB)

Abbildung 1: Buchführungsgrundsätze

3. Bilanzierungsgrundsätze

Die buchmäßige Grundlage der Rechnungslegung nach den Grundsätzen der doppelten an kaufmännischen Regeln ausgerichteten Buchführung (Doppik) auf staatlicher Ebene bildet die **Eröffnungsbilanz**.

Unerlässlich ist hierzu die erstmalige Bestandsaufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden. Grundlage dieser Erfassung aller Vermögensgegenstände und Schulden wie auch der nachfolgenden Jah-

resabschlüsse ist ihre grundsätzlich vollständige körperliche und buchmäßige Bestandsaufnahme (Inventur) und die Erstellung eines Bestandsverzeichnisses (Inventar), das die Vermögensgegenstände und die Schulden für den Bilanzstichtag aufzeichnet.

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind einzeln im Anlagenverzeichnis der Anlagenbuchhaltung, Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens in einem entsprechenden Verzeichnis auszuweisen. Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist die körperliche Bestandsaufnahme der beweglichen Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens durchzuführen.

Die handelsrechtlich vorgesehenen Inventurvereinfachungsverfahren sind zulässig.

Mit Blick auf die in der Regel geringe Werthaltigkeit beweglicher Vermögensgegenstände im Einzelnen wie in Summe als Vermögensposition können nach einzelfallorientierter Abwägung der Wesentlichkeit für die Inventarisierung zur und der Ansatz in der **Eröffnungsbilanz** Aufgriffsgrenzen definiert werden. Diese dürfen bei beweglichen Vermögensgegenständen 5000 Euro pro Gegenstand bzw. 50 000 Euro pro Gruppe nicht übersteigen. Für diese Vermögensgegenstände unterbleibt auch in den Folgebilanzen die Inventarisierung und Bilanzierung.

In den nachfolgenden Jahresabschlüssen sind die neu zugegangenen Vermögensgegenstände und Schulden im Inventar einzeln anzusetzen, soweit dies nicht mit Blick auf die hier ebenfalls zulässigen handelsrechtlich vorgesehenen Verfahren der Inventurvereinfachung (z. B. Gruppenbewertung) oder Bewertungsvereinfachung (z. B. Festbewertung) unterbleibt.

Abnutzbare bewegliche, einer selbständigen Nutzung fähige Vermögensgegenstände, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) 250 Euro ohne USt nicht übersteigen, werden nicht in der Anlagenbuchhaltung aktiviert, sondern als betrieblicher Aufwand ausgewiesen. Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren AHK 250 Euro ohne USt, aber nicht 800 Euro ohne USt übersteigen, werden im Haushaltsjahr des Zugangs entweder sofort vollständig abgeschrieben oder als betrieblicher Aufwand ausgewiesen, müssen in der Anlagenbuchhaltung jedoch nicht einzeln ausgewiesen werden. Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 800 Euro ohne USt übersteigen, müssen einzeln in der Anlagenbuchhaltung ausgewiesen werden[2].[3]

Die körperlichen Vermögensgegenstände werden durch Zählen, Messen oder Wiegen aufgenommen. Eine Schätzung nach handelsrechtlichen Verfahren (§ 241 HGB) ist zulässig.

Die Buchinventur erfasst wertmäßig alle nicht körperlichen Gegenstände, zum Beispiel Forderungen, Verbindlichkeiten oder Bankguthaben und Schulden anhand von buchhalterischen Aufzeichnungen (Belegen) oder anderen Unterlagen.

Eine jährliche Inventur der beweglichen Anlagegegenstände ist nicht zwingend erforderlich, wenn im Anlagenverzeichnis für jeden Gegenstand ausreichende Angaben (genaue Bezeichnung des Gegenstandes, Bilanzwert am Bilanzstichtag, Tag der Anschaffung oder Herstellung, Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Eröffnungsbilanzwert, Nutzungsdauer, ggf. Abschreibungen, Tag des Abgangs) vorhanden sind.

Über Güter des Umlaufvermögens sind ebenfalls Verzeichnisse zu führen. Für Güter des so genannten Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bzw. Material, halbfertige und fertige, jedoch noch nicht übergebene Leistungen, Waren) sowie für das bewegliche Anlagevermögen ist die permanente Inventur zulässig.

In der Definition und Abgrenzung von Vermögen und Schulden für den öffentlichen Bereich ist geltendem Handelsrecht zu folgen, soweit nachfolgend nichts Abweichendes geregelt wird.

[2] analog zu Bestandsverzeichnis nach § 73 BHO/LHO
[3] Die bisherigen Grenzen von 150 bzw. 410 Euro können bis Ende 2019 genutzt werden.

Nach dieser Definition muss das Gut einen Nutzen über das Haushaltsjahr hinaus für die betreffende öffentliche Verwaltung bzw. einen ihrer Bereiche stiften, es muss nach der Verkehrsanschauung selbständig bewertbar und selbständig verwertbar bzw. veräußerbar sein. Sind diese Kriterien erfüllt, ist ein Vermögensgegenstand dann in der Vermögensrechnung anzusetzen, wenn er dem Bilanzierenden zugerechnet wird.

Bilanzierungsverbote (§ 248 HGB) bestehen für:

- Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens
- Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals
- Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen
- Aufwendungen für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Abbildung 2: Bilanzierungsverbote

Handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte bestehen für:

- Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB)
- aktive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB) und
- den Unterschiedsbetrag zwischen Erfüllungs- und Auszahlungsbetrag (§ 250 Abs. 3 HGB).

Abbildung 3: Handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte

Die Ausübung der Wahlrechte ist in den Ausführungen zu den einzelnen Posten der Vermögensrechnung geregelt.

Vermögensgegenstände sind in der Vermögensrechnung des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Vermögensrechnung auszuweisen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand in einer Weise ausübt, dass dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausgeschlossen ist. Die tatsächliche Sachherrschaft hat i. d. R. derjenige, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Sache liegen.

4. Bewertungsgrundsätze

4.1. Eröffnungsbilanz

Grundlage für den Wertansatz stellen die bis zum Eröffnungsbilanzstichtag fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (fiktive AHK) dar. Als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann auch der vorsichtig geschätzte Zeitwert gelten. Für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes wird auf die Ausführungen zu den einzelnen Posten der Vermögensrechnung verwiesen. Der gewählte Ansatz ist jeweils im Anhang zu erläutern.

Bei der Erstinventur sind §§ 240 (Inventar) und 241 (Inventurvereinfachungsverfahren) HGB zu beachten. Demzufolge ist u. a. das Festwertverfahren oder die Gruppenbewertung in den jeweiligen Fällen möglich. Auf weitere Erleichterungen (z. B. Tz. 3.) wird verwiesen.

Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte gelten als AHK für die nachfolgenden Jahresabschlüsse.

4.2. Folgebilanzen

4.2.1. Zugänge

Für nach dem Eröffnungsbilanzstichtag angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstände erfolgt die Bewertung grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die für den Erwerb eines Vermögensgegenstandes und dessen Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand geleistet werden, soweit sie einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehört auch die Umsatzsteuer, soweit diese nicht als Vorsteuer abziehbar ist. Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a Umsatzsteuergesetz berichtigt, so sind die Mehrbeträge als laufende Erträge, die Minderbeträge als laufender Aufwand zu behandeln; die Anschaffungskosten bleiben unberührt.

Zu den „Kosten der Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand“ zählen z. B. Aufwendungen für die Aufstellung und Montage oder Kosten für die Lieferung. Diese Aufwendungen sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren, wenn sie dem angeschafften Vermögensgegenstand einzeln (direkt) zugeordnet werden können.

Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.

Ermittlung der Anschaffungskosten:

	Anschaffungspreis	(Kaufpreis, i. d. R. brutto)
+	Anschaffungsnebenkosten	(Bezugskosten, Montage, Notar, Makler etc.)
+	Nachträgliche Anschaffungskosten	(Um-, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen)
./.	Anschaffungspreisminderungen	(Rabatte, Boni, Skonti)
=	Anschaffungskosten	

Abbildung 4: Ermittlung der Anschaffungskosten

Werden Vermögensgegenstände selbst erstellt – insbesondere im Sachanlagevermögen (z. B. Gebäude, Geräte, Werkzeuge) – sind diese mit den **Herstellungskosten** zu bewerten.

Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für ein über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der

Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

Ermittlung der Herstellungskosten:

	Materialeinzelkosten
+	Fertigungseinzelkosten
+	Sondereinzelkosten der Fertigung
+	angemessene Teile der Materialgemeinkosten
+	angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten
+	(durch Fertigung verursachter) Werteverzehr des Anlagevermögens
=	Herstellungskosten

Abbildung 5: Ermittlung der Herstellungskosten

Nicht zu den Herstellungskosten zählen die anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung, Zinsen für Fremdkapital sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen sowie für die betriebliche Altersversorgung.

Unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände (z. B. Spenden, Erbschaften, Schenkungen, eingezogene Vermögensgegenstände) sind mit dem vorsichtig geschätzten Zeitwert zu aktivieren.

4.2.2. Abgänge

Unter Abgängen werden mengenmäßige Verminderungen der Vermögensgegenstände durch Verkauf, Übertragung, Ausgliederung, Vermögensübergang, Diebstahl oder Vernichtung (z. B. Verschrottung, Zerstörung, Brand, Schwund) verstanden.

Diese Abgänge werden immer mit dem Buchwert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens angefallenen Abschreibungen) erfasst. Wird ein Verkaufspreis erzielt, wird dieser dem Buchwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens gegenübergestellt und der rechnerische Mehrerlös als Ertrag, der rechnerische Mindererlös als Aufwand aus Anlageabgängen ausgewiesen.

4.2.3. Abschreibungen

Wertminderungen der Vermögensgegenstände durch Nutzung, Verschleiß oder besondere Entwicklungen führen zu Wertkorrekturen, die mit Hilfe der Abschreibungen abgebildet werden. Dabei unterscheidet man planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen.

Bei Vermögensgegenständen des **Anlagevermögens**, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die AHK um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die AHK des abzuschreibenden Vermögensgegenstandes werden linear auf die Jahre der Nutzungsdauer aufgeteilt. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes vermindert sich für dieses Jahr die Abschreibung um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der der Anschaffung oder Herstellung vorangeht. Die Nutzungsdauer hat sich dabei an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu orientieren, die sich aufgrund der Beschaffenheit und Nutzung des Vermögensgegenstandes bestimmt. Zur Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von einzelnen Anlagegütern ist die amtliche Abschreibungstabelle des Bundesministeriums der Finanzen (kurz

„AfA-Tabelle AV“) anzuwenden, soweit einschlägig. In begründeten Fällen können die AfA-Tabellen für die Wirtschaftszweige der Bestimmung der Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden.

Ausschlaggebend für die Berechnung der Abschreibungen ist allgemein der Zeitpunkt der Lieferung (Gefahrenübergang) bzw. der Zeitpunkt der Nutzungs-/Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes. Der Zeitpunkt des Rechnungseingangs bzw. der Zahlung ist für den Beginn der Abschreibung unerheblich.

Bei den Vermögensgegenständen des **Umlaufvermögens** erfolgt keine Verminderung der AHK um planmäßige Abschreibungen.

Eine **außerplanmäßige Abschreibung** kommt bei abnutzbaren und nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen in Betracht. Sie folgt aus dem Niederstwertprinzip und soll einen zu hohen Bilanzansatz bei einer Wertminderung des Vermögensgegenstandes korrigieren. Die Höhe der Abschreibung ergibt sich rechnerisch aus der Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Wert am Bilanzstichtag.

Bei Vermögensgegenständen des **Anlagevermögens** wird nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auf den beizulegenden Wert am Bilanzstichtag außerplanmäßig abgeschrieben, wenn dieser Wert niedriger als der Buchwert ist. Das gilt auch für Finanzanlagen. Die Auslegung des Begriffs „dauernde Wertminderung“ richtet sich für börsennotierte Aktien, festverzinsliche Wertpapiere und Anteile an Investmentfonds, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden, nach dem BMF-Schreiben vom 16.07.2014 (BStBl. I 2014, S. 1162).

Als beizulegender Wert am Bilanzstichtag kommen im Falle des **Anlagevermögens** in Betracht:

- der **Wiederbeschaffungswert**, wenn der gleiche oder ein ähnlicher Gegenstand zu niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten beschafft werden kann,
- der **Ertragswert**, der bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, für die kein Wiederbeschaffungswert ermittelt werden kann, als beizulegender Wert abzuleiten ist,
- der **Veräußerungswert**, der nur in Ausnahmefällen als beizulegender Wert anzusetzen ist. Der beizulegende Wert wird aus dem Veräußerungswert abgeleitet, wenn eine zeitnahe Veräußerung des Vermögensgegenstandes geplant ist.

Bei Vermögensgegenständen des **Umlaufvermögens** muss unabhängig von der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung immer auf den Bilanzstichtagswert (Marktpreis bzw. beizulegender Wert) außerplanmäßig abgeschrieben werden, wenn dieser Wert niedriger als der Buchwert ist (strenges Niederstwertprinzip). Der Wert am Abschlusstag lässt sich ermitteln mit Rückgriff auf den:

- **vom Börsen- oder Marktpreis abzuleitenden Wert**

  Dies ist der an einer amtlich anerkannten Börse oder an einem Handelsplatz für Waren einer bestimmten Gattung von durchschnittlicher Art und Güte festgestellte Preis. Der Ansatz des vom Börsen- oder Marktpreis abzuleitenden Wertes setzt voraus, dass tatsächlich Umsätze zu diesem Preis stattgefunden haben. Ein reiner Geld- oder Briefkurs genügt nicht.

- **beizulegenden Wert**

  Er wird bei Vorhandensein von Marktwerten für Produkte vergleichbarer Art bzw. Güte herangezogen. Abhängig davon, ob es sich um den Beschaffungs- oder Absatzmarkt handelt, wird der Wiederbeschaffungswert oder der Verkaufswert (abzüglich angefallener Aufwendungen) angesetzt.

4.2.4. Zuschreibungen

Dabei handelt es sich um Werterhöhungen von Zugängen vorhergehender Haushaltsjahre, die in aller Regel die Rücknahme früherer außerplanmäßiger Abschreibungen aufgrund des Wertaufholungsgebotes gemäß § 253 Abs. 5 HGB darstellen.

4.2.5. Wertansätze für die Übertragung von Vermögensgegenständen und Schulden innerhalb derselben Rechtsperson durch Widmungsakt

Zu den Besonderheiten der staatlichen Doppik gehört, dass innerhalb derselben Gebietskörperschaten für verschiedene, ggf. haushaltsrechtlich verselbständigte, Teilbereiche gesondert Rechnung gelegt werden kann (Kernverwaltung, Bundes-/Landesbetriebe, Sondervermögen). Die Zuordnung von Vermögensgegenständen und Schulden zu den einzelnen Teilbereichen bzw. deren Übertragung zwischen den Teilbereichen durch Widmungsakt hat erfolgsneutral unter Beibehaltung der Buchwerte zu erfolgen.

4.2.6. Bilanzberichtigung

Wenn aufgrund von Bilanzierungsfehlern ein nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausgewiesen wurde, ist die Vermögensrechnung zu korrigieren. Eine rückwirkende Korrektur durch Veränderung endgültiger Jahresabschlüsse erfolgt nicht. Die Korrekturen werden stattdessen wie folgt vorgenommen:

- Eine erfolgsneutrale Berichtigung der für die Eröffnungsbilanz ermittelten Werte ist innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren nach Eröffnungsbilanzstichtag zulässig. Innerhalb dieses Zeitraums sind die Korrekturen erfolgsneutral in dem Haushaltsjahr, in dem sie bekannt werden, vorzunehmen und im Anhang zu erläutern. Soweit nach dem Zeitraum von vier Jahren Fehler, die aus der Eröffnungsbilanz resultieren, korrigiert werden müssen, sind diese Bilanzierungsfehler in laufender Rechnung erfolgswirksam in dem Haushaltsjahr zu korrigieren, in dem sie bekannt werden und im Anhang zu erläutern. Zusätzlich können die Korrekturen in der Ergebnisrechnung unterhalb des Jahresüberschusses/-fehlbetrages gesondert ausgewiesen werden.
- Bilanzierungsfehler in Folgebilanzen sind erfolgswirksam in dem Haushaltsjahr zu korrigieren, in dem sie bekannt werden und im Anhang zu erläutern.

5. Vermögensrechnung

Nachfolgend werden für alle Posten der Vermögensrechnung Festlegungen getroffen. Besonders ausführlich wird die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden behandelt, für die es im Bereich der Privatwirtschaft keine bzw. keine auf die öffentliche Verwaltung anwendbare Bewertungsmethode gibt bzw. vom HGB abweichende Vorgaben für die staatliche Doppik getroffen werden.

Angaben zu Restlaufzeiten, Erläuterungen bzw. „Davon-Vermerke“ sind − abweichend von § 268 HGB − im Anhang darzustellen.

5.1. Anlagevermögen

Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens wird als Bestandteil des Anhangs im Anlagengitter aufgezeigt (vgl. Anlage 2).

5.1.1. Immaterielle Vermögensgegenstände

Unter den immateriellen Vermögensgegenständen werden Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte, Lizenzen an solchen Rechten und Werten (EDV-Programme) erfasst. So genannte Trivialprogramme sind selbständig nutzbare Vermögensgegenstände, die nach den Grundsätzen für abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände erfasst werden (vgl. Tz. 3.).

Das Handelsrecht sieht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Bilanzierungswahlrecht vor. Das handelsrechtliche Wahlrecht wird nicht ausgeübt, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände werden nicht bilanziert. Bloße

Möglichkeiten, Chancen (z. B. künftige Verkaufschancen) oder tatsächliche Vorteile stellen keinen Vermögensgegenstand dar.

Das Steuererhebungsrecht der öffentlichen Hand ist kein aktivierbarer Vermögensgegenstand.

5.1.1.1. Geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse

In diesem Posten ausgewiesen werden monetäre Leistungen der Gebietskörperschaften Bund und Länder:

- an Dritte außerhalb der jeweiligen staatlichen Verwaltung und an Einrichtungen, die nicht Bestandteil der Kernverwaltung sind,
- zu investiven Zwecken, d. h. aus den Zuweisungen bzw. Zuschüssen wird durch den Empfänger aktivierungsfähiges Anlagevermögen geschaffen,
- zur Erfüllung von Aufgaben, an denen der Staat ein erhebliches Interesse hat, z. B. zur Förderung eines bestimmten wirtschafts-, sozial- oder gesellschaftspolitisch erwünschten Zwecks,
- aus deren Gewährung eine mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung des Dritten erwächst.

Alle Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Zuweisungen und Zuschüsse, die nicht für Investitionen, sondern als Zuschuss zum laufenden Betrieb gewährt werden, sind ergebniswirksam zu erfassen.

Bei bilanzierungsfähigen Investitionszuweisungen und -zuschüssen handelt es sich demnach um Rechte der öffentlichen Gebietskörperschaft auf eine mehrjährige Gegenleistung, wenn diese hinreichend präzise und durchsetzbar im Förderbescheid verankert ist. Dabei wird die durch den Empfänger eingegangene Gegenleistungsverpflichtung aktiviert. Jedoch gilt bis zur Überlassung des Rechts auf Gegenleistung der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte. Zuvor geleistete Zahlungen sind als Vorleistungen unter Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände zu bilanzieren.

Geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse sind grundsätzlich[4] über die Bindungszeit abzuschreiben, sofern diese festgelegt wurde. Sofern bei der vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung mit Rückerstattungsanspruch keine Regelung zur Bindungszeit getroffen wurde, sind die Zuweisungen und Zuschüsse über längstens 25 Jahre abzuschreiben.

Die geleisteten Investitionszuweisungen und Zuschüsse sind in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich mit dem Nennwert, vermindert um die planmäßigen Abschreibungen zwischen dem Zeitpunkt der Leistungsgewährung und dem Bilanzstichtag anzusetzen.

Können diese Werte nicht oder nur mit einem nicht vertretbaren Aufwand ermittelt werden, ist die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz aus dem kameralen Buchungsstoff abzuleiten. Zuweisungen und Zuschüsse, die die o. g. Kriterien zur Bilanzierung erfüllen, sind kameral unter den Investitionsausgaben nach § 13 Abs. 3 Nr. 2g BHO/LHO veranschlagt. Für die Überleitung des kameralen in den kaufmännischen Buchungsstoff kommen damit grundsätzlich die investiven Ausgaben in Betracht, die den Obergruppen 88 (Zuweisungen für Investitionen an öffentlichen Bereich) und 89 (Zuschüsse für Investitionen an sonstige Bereiche) des Haushaltsplans zugeordnet sind. Für diese Zuweisungen und Zuschüsse wird, soweit nicht ermittelbar, eine pauschale Nutzungsdauer von 25 Jahren unterstellt.

Zuweisungen und Zuschüsse in Darlehensform (OG 85 und 86) sind dagegen als (kurzfristige) Forderung oder (langfristige) Ausleihung zu aktivieren.

[4] Innerhalb des Konsolidierungskreises erfolgen die Bilanzierung der geleisteten Investitionszuwendung und die des aktivierten Anlagevermögens mit jeweils dem gleichem Wert und der gleichen Nutzungsdauer.

In den Folgebilanzen sind die geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüsse mit dem Wert des vorangegangenen Bilanzstichtags, vermindert um planmäßige Abschreibungen zwischen dem vorangegangenen und dem aktuellen Bilanzstichtag anzusetzen.

Seit dem letzten Bilanzstichtag geleistete Zuweisungen und Zuschüsse sind mit dem Nennwert, vermindert um planmäßige Abschreibungen, anzusetzen.

5.1.1.2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten

Die Bilanzierung von ERP-Software beim Anwender erfolgt nach dem BMF-Schreiben „Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software) (Schreiben des BMF vom 18.11.2005; IV B 2 – S 2172 – 37/05).

5.1.1.3. Geschäfts- oder Firmenwert

Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB) und ist daher zu bilanzieren.

5.1.1.4. Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

Geleistete Anzahlungen sind Vorleistungen, die der Beschaffung von immateriellen Vermögensgegenständen dienen.

In der Eröffnungsbilanz sind die geleisteten Anzahlungen für vor dem Eröffnungsbilanzstichtag noch nicht abgeschlossene Beschaffungen anzusetzen.

In den Folgebilanzen werden die im Haushaltsjahr geleisteten Anzahlungen als Zugang erfasst. Im Haushaltsjahr abgeschlossene Beschaffungsvorgänge führen zu einer Aktivierung des immateriellen Vermögensgegenstandes sowie zur Umbuchung der aufgelaufenen Anzahlungen auf diesen.

5.1.2. Sachanlagen

Sachanlagen sind materielle Vermögensgegenstände, die dem öffentlichen Bereich längerfristig zur Verfügung stehen sollen.

Um den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte Rechnung zu tragen, bedarf es im Rahmen der staatlichen Doppik ergänzend zur handelsrechtlichen Regelung einer gesonderten Darstellung des Infrastrukturvermögens, der Naturgüter, Kunstgegenstände und Sammlungen in einem gesonderten Posten.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, sind die allgemeinen Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Wertermittlung zu Grunde zu legen; soweit Zustand und Beschaffenheit des Sachanlagevermögens zu berücksichtigen sind, ist als Stichtag der Tag der Inaugenscheinnahme anzusehen.

Von Dritten erhaltene Zuschüsse zu Gegenständen des Sachanlagevermögens werden in den Sonderposten für Investitionen (Tz. 5.6.) eingestellt.

5.1.2.1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken

5.1.2.1.1. Grundstücke

Im Posten „Grundstücke“ wird sämtlicher bebauter und unbebauter Grund und Boden mit Ausnahme des Grund und Bodens des Infrastrukturvermögens und der Naturgüter ausgewiesen. Für die Bewertung der Grundstücke gelten die nachfolgenden Vorgaben unabhängig vom Ausweis in einem der Posten Grundstücke, Infrastrukturvermögen oder Naturgüter.

Hinsichtlich der Flächen, die ständig von oberirdischen Gewässern bedeckt sind (Wasserflächen, z. B. Flüsse, Kanäle, Seen), richtet sich die Abgrenzung gegen ihre Ufer nach den wasserrechtlichen Vorschriften.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, ist der vom Gutachterausschuss ermittelte aktuelle Bodenrichtwert unter Beachtung eines evtl. erforderlichen Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Grund und Bodens (z. B. wegen einer dauerhaften öffentlichen Zweckwidmung) anzusetzen. Beim Grundvermögen „Gewässer“ ist vom Ansatz gemarkungsscharfer Bodenrichtwerte abzusehen und stattdessen entsprechend der Nutzungskategorien über größere Gebiete (z. B. Landkreis) ein durchschnittlicher Bodenrichtwert zu bilden.

Liegt ein Bodenrichtwert nicht vor, erfolgt die Bewertung nach dem Vergleichswertverfahren auf Grundlage der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV)[5] sowie der Wertermittlungsrichtlinien (WertR) des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit in der jeweils gültigen Fassung.

Für nachstehend aufgeführte Grundstücke kann der vorsichtig geschätzte Zeitwert für die Eröffnungsbilanz auch nach folgenden Vorgaben ermittelt werden:

- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens[6] im planungsrechtlichen Innenbereich einer Stadt sind mit 30 % des mittleren Bodenrichtwerts der umliegenden Grundstücke anzusetzen.
- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens im planungsrechtlichen Außenbereich sind mit dem niedrigsten Bodenrichtwert umliegender Grundstücke (Regelfall: Bodenrichtwert landwirtschaftlicher Flächen) anzusetzen.
- Landwirtschaftlich genutzte Flächen, bewirtschaftete Forst- und Grünflächen sowie Gartenflächen sind mit einem nutzungsspezifischen, landwirtschaftlichen Bodenrichtwert zu bewerten.
- Naturschutzgebiete sowie nicht erwerbswirtschaftlich genutzte Forst- und Grünflächen, Parks und Gärten sind mit einem einheitlichen Bodenwert von 0,25 Euro/m² anzusetzen.
- Aus Vereinfachungsgründen sind reine Wasserflächen im Binnenland mit einem einheitlichen Bodenwert von 0,10 Euro/m² und reine Wasserflächen der Küstengewässer mit einem einheitlichen Bodenwert von 0,01 Euro/m² anzusetzen.
- Deponien, Unland und Brachflächen sind jeweils mit einem Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen.

Bei Grundstücken, die mit Bodenverunreinigungen (z. B. Altlasten) behaftet sind, ist der Bodenwert nur dann um die Kosten für Sanierung, Sicherungsmaßnahmen und Bodenuntersuchungen zu vermindern, wenn die Nutzbarkeit des Grund und Bodens durch die Bodenverunreinigungen eingeschränkt ist, aber keine Verpflichtung zur Sanierung besteht. Liegt hingegen am Bilanzstichtag eine Handlungsverpflichtung

[5] Die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) löste zum 01. Juli 2010 die Wertermittlungsverordnung (WertV) ab.
[6] Es handelt sich dabei um den Grund und Boden, auf dem sich gesondert auszuweisendes Infrastrukturvermögen befindet (Grund und Boden unter Straßen, Brücken und Deichen).

zur Altlastensanierung vor oder wird diese in absehbarer Zeit erwartet, ist der Bodenwert ohne Berücksichtigung der Verunreinigung in voller Höhe anzusetzen; in Höhe der erwarteten Sanierungskosten ist gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Im Hinblick auf den enormen Bestand an staatlichen Flurstücken und den damit verbundenen Bewertungsaufwand kann für die Erstellung der Eröffnungsbilanz der Bestand an Grund und Boden − abweichend vom handelsrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung − z. B. hinsichtlich der Kriterien Nutzung, Grundstücksgröße, Zuschnitt, Erschließung, Rechte und Belastungen, Altlasten in Gruppen eingeteilt werden.

In diesem Fall sind lediglich

- sämtliche höherwertigen Objekte, d. h. Objekte mit hoher wirtschaftlicher (z. B. Nutzfläche über 20 000 m²), kultureller (z. B. Grund und Boden von Baudenkmälern) oder naturschutzrechtlicher Bedeutung

und

- je gebildeter Gruppe einige Stichprobenobjekte

einzeln zu bewerten. Bei den Stichprobenobjekten gehen die genannten Kriterien objektspezifisch in die anschließende Bewertung der jeweiligen Gruppe ein.

5.1.2.1.2. Grundstücksgleiche Rechte

Grundstücksgleiche Rechte können privatrechtlicher Art (insbesondere dinglich gesicherte Nutzungsrechte, Erbbaurechte) und öffentlich-rechtlicher Art (z. B. Rechte aus dem Planungs-, Bauordnungs- und Abgabenrecht sowie dem Denkmal-, Natur- und Gewässerschutzrecht) sein.

Grundstücksgleiche Rechte werden wie eigener Grund und Boden bzw. wie eigene Gebäude bilanziert.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, sind Vergleichswerte aus dem An- und Verkauf vergleichbarer grundstücksgleicher Rechte unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Rechts heranzuziehen.

Liegen solche Vergleichswerte nicht vor, erfolgt die Bewertung auf Grundlage der ImmoWertV sowie der WertR in der jeweils gültigen Fassung.

Bei Erbbaurechten kann aus Vereinfachungsgründen ein Erinnerungswert von 1 Euro angesetzt werden, wenn das Erbbaurecht ausschließlich gegen Zahlung eines laufenden Erbbauzinses oder unentgeltlich eingeräumt wurde.

Für Bergwerkseigentum[7] gelten die Regelungen für immaterielle Vermögensgegenstände .

5.1.2.1.3. Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken

Im Posten „Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ werden sämtliche Bauten mit Ausnahme der Bauten des Infrastrukturvermögens, der Naturgüter und Denkmäler ausgewiesen. Für die Bewertung der Bauten gelten die nachfolgenden Vorgaben unabhängig vom Ausweis in einem der Posten Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, Infrastrukturvermögen oder Naturgüter.

Bauten sind bauliche Einrichtungen, die zum Aufenthalt von Menschen nicht nur vorübergehend geeignet und die fest mit dem Boden verbunden sind (Gebäude). Weiterhin gehören sonstige bauliche Maßnahmen − z. B. Außenanlagen − hierzu.

Somit sind unbewegliche Kulturgüter, die Gebäude sind, sowie öffentliche Einrichtungen (z. B. Schlösser, Museen, Krankenhäuser, Schulen, Kultur- und Sozialeinrichtungen) ebenfalls unter dem Posten „Bauten“ auszuweisen.

[7] Gem. § 9 BBergG

Zum Vermögensgegenstand „Gebäude“ rechnen alle unselbständigen Gebäudeteile ohne Rücksicht darauf, ob sie von kürzerer Lebensdauer als das Gebäude selbst sind. Ein Gebäudeteil ist unselbständig, wenn er der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient (z. B. Heizungs- und Lüftungsanlagen, Beleuchtungseinrichtungen) und ist daher in die Bewertung des Postens „Gebäude“ einzubeziehen.

Selbständige Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen (z. B. Betriebsvorrichtungen, bewegliche Einbauten) werden gesondert z. B. unter „Technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ (Tz. 5.1.2.3.) ausgewiesen.

Gebäude auf fremdem Grund und Boden, die von der Gebietskörperschaft angeschafft oder hergestellt worden sind und dieser dauerhaft zur Verfügung stehen, sind ebenfalls hier anzusetzen. Die Bewertung der Gebäude auf fremdem Grund und Boden erfolgt entsprechend der Bewertung von eigenen Gebäuden.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, wird dieser ermittelt nach den Verfahren der ImmoWertV unter Berücksichtigung der WertR in der jeweils gültigen Fassung.

Als eine Form der Sachwertermittlung ist aus Vereinfachungsgründen die Bewertung anhand indizierter Versicherungswerte zulässig. Dabei ist ein aktueller Baupreisindex zugrunde zu legen.

Im Hinblick auf den enormen staatlichen Immobilienbestand und den damit verbundenen Bewertungsaufwand kann für die Erstellung der Eröffnungsbilanz der Gebäudebestand − abweichend vom handelsrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung − z. B. hinsichtlich der Kriterien Nutzungsart, Lage, Größe der Nutzflächen, Alter, Gebäudezustand, Erbbaurecht, Denkmalschutz in Gruppen eingeteilt werden.

In diesem Fall sind lediglich

- sämtliche höherwertigen Objekte, d. h. Objekte mit hoher wirtschaftlicher oder kultureller Bedeutung und
- je gebildeter Gruppe einige repräsentative Stichprobenobjekte

einzeln zu bewerten. Bei den Stichprobenobjekten gehen die genannten Kriterien objektspezifisch in die anschließende Bewertung der jeweiligen Gruppe ein.

5.1.2.2. Infrastrukturvermögen, Naturgüter und Kulturgüter

Um den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte Rechnung zu tragen, bedarf es im Rahmen der staatlichen Doppik ergänzend zur handelsrechtlichen Regelung einer gesonderten Darstellung des Infrastrukturvermögens, der Naturgüter und Kulturgüter in diesem gesonderten Posten.

5.1.2.2.1. Infrastrukturvermögen

Das Infrastrukturvermögen umfasst Vermögensgegenstände, die nach ihrer Bauweise und Funktion ausschließlich der öffentlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind. Dazu zählen Straßen (bestehend aus den eigenständigen Vermögensgegenständen Fahrbahnen/Verkehrsflächen, Ingenieurbauwerke, sonstige Anlagenteile), Wasserstraßen, Häfen, Sportanlagen, Parkplatzanlagen, Ver- und Entsorgungseinrichtungen und Gewässerbauten jeweils einschließlich des Grund und Bodens, also das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne.

Neben den Grundstücken und den Bauten sind auch die Technischen Anlagen und Maschinen des Infrastrukturvermögens, wie z. B. Verkehrslenkungsanlagen, in diesem Posten auszuweisen.

Vermögensgegenstände wie z. B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen, die zum Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne gezählt werden können, werden dagegen dem Posten Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grund und

Boden zugeordnet und entsprechend bewertet und zählen nicht zum Infrastrukturvermögen im engeren Sinne.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, sind

- Fahrbahnen mit einem durchschnittlichen Neuherstellungswert je Bauklasse, vermindert um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung, anzusetzen. Vor Wertermittlung sind dazu die Straßen je nach Straßenart/-güte/-nutzung in Bauklassen einzuteilen und − ausgehend von den durchschnittlichen Neubaukosten der letzten fünf Jahre − je Bauklasse durchschnittliche Herstellungskosten pro m² für den Bau der den Bauklassen zuzuordnenden Verkehrsflächen sowie durchschnittliche Nutzungsdauern zu ermitteln,
- ingenieurtechnische Bauwerke (z. B. Brücken, Tunnel, Lärmschutzbauwerke, Gleis-/Sicherheitsanlagen), Ver- und Entsorgungseinrichtungen (z. B. Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen) und Gewässerbauten (z. B. Wasserspeicher, Deiche, Wehre) auf der Grundlage von Vergleichswerten aus der Herstellung vergleichbarer Bauwerke − ggf. unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes – anzusetzen. Im Hinblick auf den enormen staatlichen Bestand an ingenieurtechnischen Bauwerken und den damit verbundenen Bewertungsaufwand kann für die Erstellung der Eröffnungsbilanz der Bestand − abweichend vom handelsrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung − z. B. hinsichtlich der Kriterien Größe, Alter, Zustand in Gruppen eingeteilt werden. In diesem Fall sind lediglich je gebildeter Gruppe einige repräsentative Stichprobenobjekte einzeln zu bewerten. Bei den Stichprobenobjekten gehen die genannten Kriterien objektspezifisch in die anschließende Bewertung der jeweiligen Gruppe ein.
- sonstige Anlagenteile (z. B. Verkehrslenkungsanlagen) als bewegliche Vermögensgegenstände zu bewerten und insofern mit dem vorsichtig geschätzten Wiederbeschaffungswert aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung vergleichbarer Vermögensgegenstände anzusetzen. Es ist aber auch eine Gruppenbewertung oder eine Festwertbildung gemäß § 240 HGB zulässig.

5.1.2.2.2. Naturgüter

Zu den Naturgütern zählen Friedhöfe, Parkanlagen, Wald, Gewässer (die nicht als Infrastrukturvermögen auszuweisen sind) sowie Naherholungsgebiete jeweils einschließlich des Grund und Bodens, des Aufwuchses und der Aufbauten.

Zum Aufwuchs gehören beispielsweise Bepflanzungen, Rasen und Bäume. Aufwuchs wird nicht planmäßig abgeschrieben.

Aufbauten beschreiben die Ausstattungsgegenstände einer Fläche. Hierzu zählen u. a. Wege, Palisaden, Beeteinfassungen, Pavillons, Unterstände oder Umzäunungen.

Nicht unter diesem Posten sind Nutzpflanzen zu fassen. Nutzpflanzen dienen erwerbswirtschaftlichen Zwecken und bezeichnen Baumbestände, Sträucher, Reb-, Obstanlagen und Pflanzen, die wegen ihrer Erzeugnisse angelegt und von institutionellen Einheiten kontrolliert, verwaltet und bewirtschaftet werden. Diese sind als Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung auszuweisen.

Der Grund und Boden von Naturgütern ist grundsätzlich nach Maßgabe des in Tz. 5.1.2.1.1. Grundstücke beschriebenen Vorgehens zu bewerten. Grundsätzlich getrennt vom Grund und Boden sind Aufwuchs und Aufbauten zu bewerten.

Für Zwecke der Erstbilanzierung ist der Aufwuchs auf bewirtschafteten Forstflächen mit dem nach den Waldwertermittlungsrichtlinien in der jeweils gültigen Fassung vorsichtig ermittelten Verkehrswert der Waldbestände zu bewerten.

Im Übrigen sind für den Aufwuchs und die Aufbauten pauschalierte Herstellungskosten auf der Grundlage von Wiederbeschaffungswerten anzusetzen.

Soll dagegen der Aufwuchs getrennt von den Aufbauten bewertet werden, sind durchschnittliche Bepflanzungskosten heranzuziehen. Auf eine Erfassung und Bewertung kann verzichtet werden, sofern der Gesamtwert des Aufwuchses und der Aufbauten von untergeordneter Bedeutung ist.

5.1.2.2.3. Kulturgüter

Kulturgüter sind Vermögensgegenstände zum Zweck der Kulturpflege wie z. B. Denkmäler (die keine Gebäude sind), Skulpturen, Plastiken, Gemälde, Wandbilder und historische Medien. Sie unterliegen regelmäßig keiner gewöhnlichen Abnutzung und werden daher nicht abgeschrieben.

Grund und Boden von Denkmälern wird nur dann hier erfasst, wenn dieser nicht bereits unter bebauten Grundstücken, Infrastrukturvermögen oder Naturgüter ausgewiesen wird.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, sind bewegliche Kunstgegenstände und Sammlungen auf der Grundlage von Vergleichswerten aus dem An- und Verkauf oder aus Katalogpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes anzusetzen. Liegen Vergleichswerte nicht vor, sind Versicherungswerte oder Wertgutachten heranzuziehen. Liegen diese nicht vor, ist jeweils ein Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen. Gruppenbewertungen gemäß § 240 Abs. 4 HGB sind als Bewertungsvereinfachungsverfahren zulässig.

Sonstige Kulturgüter und Denkmäler, die keine Gebäude sind, sind im Hinblick auf Wirtschaftlichkeit, aber auch Willkürfreiheit in der Eröffnungsbilanz mit einem Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen.

5.1.2.3. Technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

Zu den technische Anlagen und Maschinen zählen, unabhängig davon ob es sich rechtlich gesehen um Gebäudebestandteile handelt, sämtliche Produktionseinrichtungen sowie Transport- und Kraftanlagen, die selbständig bewertbar sind und ihrer Art nach der Produktion dienen. Dabei handelt es sich insbesondere um:

- unmittelbar der Produktion dienende Anlagen und Maschinen,
- bewegliche Einbauten,
- Betriebsvorrichtungen.

Nicht zu diesem Posten zählen die technischen Anlagen und Maschinen des Infrastrukturvermögens. Diese sind als Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens auszuweisen. In Abgrenzung zu dem Posten „Bauten“ gehören „technische Anlagen und Maschinen“ auch dann nicht zum Gebäude, wenn sie mit diesem fest verbunden sind. Während Gebäude andere Anlagen umschließen oder Menschen und Sachen Schutz vor Witterungseinflüssen bieten, dienen „technische Anlagen und Maschinen“ unmittelbar dem Produktionsprozess.

Bei den Betriebsvorrichtungen handelt es sich um Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören. Sie sind rechtlich gesehen Gebäudebestandteile, jedoch wirtschaftlich als technische Anlagen zu betrachten und daher nach den Grundsätzen für bewegliche Vermögensgegenstände abzuschreiben.

Hinsichtlich der weiteren Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen wird auf das Steuerrecht verwiesen.

Zu den „anderen Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“[8] zählen z. B.

[8] Die Bezeichnungen „andere Anlagen“ und „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ werden in diesem Zusammenhang gleichbedeutend verwandt. Aus der Bezeichnung „andere Anlagen“ folgt lediglich, dass es

- Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten einschließlich der erforderlichen Werkzeuge und Arbeitsgeräte,
- Kraftwagen und Fahrzeuge aller Art (neben den marktgängigen Fahrzeugen gehören hierzu auch Spezialfahrzeuge),
- Tiere (z. B. Polizeihunde und -pferde),
- Medien (Bücher und weitere Bibliotheksbestände; historische Medien sind als Kunstgegenstände auszuweisen).

Für die Medienbestände öffentlich zugänglicher Bibliotheken ist ein Festwert in Höhe der Anschaffungskosten der letzten fünf Jahre zu bilden. Zum Bilanzstichtag ist dieser Festwert durch Neuberechnung nach dem vorstehenden Verfahren zu aktualisieren.

Auch Gebäudebestandteile werden hier ausgewiesen, die nicht zu den „Bauten“ oder „technischen Anlagen und Maschinen“ zählen. Dabei handelt es sich insbesondere um Scheinbestandteile, das sind Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden und daher nach den Grundsätzen für bewegliche Vermögensgegenstände abzuschreiben sind. Hinsichtlich der weiteren Definition von Scheinbestandteilen wird auf das Steuerrecht verwiesen.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem Zeitwert, ist der vorsichtig geschätzte Wiederbeschaffungswert aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung vergleichbarer Gegenstände anzusetzen.

5.1.2.4. Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau

Unter den geleisteten Anzahlungen sind Anzahlungen auf noch nicht gelieferte oder erstellte Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens auszuweisen.

Anlagen im Bau bilden den Wert noch nicht fertig gestellter Sachanlagen auf eigenem oder fremdem Grund und Boden ab.

Geleistete Anzahlungen sind mit den tatsächlich gezahlten Beträgen (Nennwert), Anlagen im Bau mit den bis zum Bilanzstichtag entstandenen Aufwendungen anzusetzen. Sie werden nicht planmäßig abgeschrieben.

Auf Anlagen im Bau sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, wenn die jährlich zum Bilanzstichtag vorzunehmende Überprüfung ergibt, dass die zu Grunde liegende Baumaßnahme nicht weiter betrieben wird. Nach ihrer Fertigstellung sind die Anlagen im Bau in die entsprechenden Posten des Sachanlagevermögens umzugliedern und planmäßig abzuschreiben.

5.1.3. Finanzanlagen

Die Finanzanlagen werden nach § 253 Abs. 1 HGB grundsätzlich mit den Anschaffungskosten bewertet, sofern im Nachfolgenden nichts Abweichendes festgelegt ist. Die nach den Vorgaben für die Eröffnungsbilanz ermittelten Werte gelten als Anschaffungskosten für die Folgebilanzen. Sie bilden die Obergrenze der Bewertung.

Finanzanlagen gehören zu den nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 S. 5 HGB sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Un- bzw. niedrigverzinsliche Ausleihungen sind grundsätzlich mit dem

sich um einen Sammelposten handelt, der alle Vermögensgegenstände aufnimmt, die nicht bereits unter anderen Sachanlagegruppen wie z. B. „technische Anlagen und Maschinen“, „Vorräte“ ausgewiesen sind.

Barwert anzusetzen[9]. Bei nur vorübergehender Wertminderung erfolgt keine außerplanmäßige Abschreibung. Bei Wegfall der Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung besteht für die Folgebilanzen ein Wertaufholungsgebot nach § 253 Abs. 5 HGB bis maximal zur Höhe der Anschaffungskosten.

Die für die Eröffnungsbilanz gewählte Bewertungsmethode ist vor dem Hintergrund der Bewertungsstetigkeit beizubehalten.

5.1.3.1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen

Zu diesem Posten zählen nach HGB Unternehmen und Einrichtungen, über die die Kernverwaltung einen beherrschenden Einfluss ausübt bzw. ausüben könnte (verbundene Unternehmen und Einrichtungen).

Verbundene Unternehmen und Einrichtungen sind solche Einheiten, die bei der Vollkonsolidierung nach § 271 Abs. 2 HGB in den konsolidierten Abschluss der Gebietskörperschaft einzubeziehen wären. Ebenfalls dazu gehören verbundene Einheiten, die entsprechend § 296 HGB nicht in den konsolidierten Abschluss einzubeziehen sind. Auf die Ausführungen der Tz. 10. und 12.1. wird insoweit verwiesen. Genossenschaftsanteile und atypisch stille Beteiligungen können bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ebenfalls zu den Anteilen an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen gehören.

Zu diesem Posten gehören als staatliche Besonderheit Bundes- und Landesbetriebe, Eigenbetriebe, Sondervermögen mit eigenverantwortlicher Betriebsleitung[10] und juristische Personen des öffentlichen Rechts, auf die jeweils ein beherrschender Einfluss besteht.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, ist der Börsen- oder Marktwert oder ein durch Gutachten ermittelter Wert (beizulegender Wert) zum Bilanzstichtag anzusetzen. Liegt ein solcher Wert nicht vor oder ist dieser im Einzelfall nicht sachgerecht, ist vereinfachend der Wert anzusetzen, der dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital[11] entspricht (Eigenkapitalspiegelbildmethode).

Sofern bei der Bewertung nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode die Bilanz des verbundenen Unternehmens/der Einrichtung zum Stichtag noch nicht vorliegt, ist der Eigenkapitalwert zum letzten verfügbaren Bilanzstichtag zugrunde zu legen.

Für Anteile, die einem steuerlichen Betrieb gewerblicher Art zugeordnet sind, können die steuerlichen Werte übernommen werden.

Zu- und Abgänge bei einzelnen Anteilen (z. B. durch weitere Gesellschafterbeiträge, Anteilsveräußerung etc.) sind laufend zu erfassen und die Werte in den Folgebilanzen entsprechend anzupassen. Nicht erfasst werden in diesem Zusammenhang aber beispielsweise die Thesaurierung von Gewinnen oder auch die Zahlung von Dividenden.

Wurde aus Vereinfachungsgründen bei der Erstbewertung die Eigenkapitalspiegelbildmethode angewendet, ist es nicht zu beanstanden, Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen auch in der Folgebilanzierung anhand dieser Methode zu bewerten. In diesen Fällen können die Anteile auch entgegen § 253 Abs. 3 S. 5 HGB bereits abgeschrieben werden, wenn das anteilige Eigenkapital am Abschlussstichtag unterhalb des Buchwerts liegt und diese Veränderung nicht auf Abgängen beruht, die die Anschaffungskosten mindern. Liegt das anteilige Eigenkapital an einem darauffolgenden Abschlussstichtag wieder

[9] Für die Ermittlung des Barwertes sind die von der Bundesbank veröffentlichten fristenkongruenten Umlaufsrenditen inländischer Inhaberschuldverschreibungen nach Restlaufzeiten (Monatsdurchschnitte) heranzuziehen.
[10] Zur eigenverantwortlichen Betriebsleitung ist in der Regel die Bestellung zumindest eines hauptamtlichen Leiters erforderlich.
[11] Sofern kein HGB-Abschluss vorliegt, kann der jeweilige nationale oder internationale Abschluss herangezogen werden.

oberhalb des Buchwerts, ist eine entsprechende Zuschreibung bis maximal zur Höhe der Anschaffungskosten vorzunehmen, soweit diese Veränderung nicht auf Zugängen beruht, die die Anschaffungskosten erhöhen.

5.1.3.2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen und Einrichtungen

Dieser Posten umfasst alle dem Anlagevermögen zuzuordnenden Finanz- und Kapitalforderungen im Verhältnis zu verbundenen Unternehmen und Einrichtungen. Längerfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind nicht unter den Finanzanlagen auszuweisen.

Die aus den Ausleihungen resultierenden Zinsansprüche sind nicht hier, sondern als Forderungen im Umlaufvermögen auszuweisen (vgl. Tz. 5.2.2.4.).

5.1.3.3. Beteiligungen

In diesem Posten sind Anteile an Unternehmen und Einrichtungen enthalten, die dazu bestimmt sind, den Aufgaben der Gebietskörperschaft dauerhaft zu dienen. Entscheidend ist, dass mit der Anlage mehr verfolgt wird als eine Kapitalanlage gegen angemessene Verzinsung.

Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 20 % bis einschließlich 50 %. Erforderlich für das Vorliegen einer Beteiligung sind Mitgliedschaftsrechte, die Vermögens- und Verwaltungsrechte umfassen. Dazu gehören z. B. Anspruch auf Teilhabe am Gewinn und Liquidationserlös, Mitsprache-, Kontroll- und Informationsrechte. Umfasst sind z. B. Anteile an Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, juristischen Personen des öffentlichen Rechts und je nach Ausgestaltung auch atypisch stille Beteiligungen. Auch Joint Ventures können dazu gehören, sofern Gesamthandvermögen vorhanden ist.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, ist der Börsen- oder Marktwert oder ein durch Gutachten ermittelter Wert (beizulegender Wert) zum Bilanzstichtag anzusetzen. Liegt ein solcher Wert nicht vor oder ist dieser im Einzelfall nicht sachgerecht, ist vereinfachend der Wert anzusetzen, der dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital [12]entspricht. (Eigenkapitalspiegelbildmethode)

Sofern bei der Bewertung nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode die Bilanz des verbundenen Unternehmens/der Einrichtung zum Stichtag noch nicht vorliegt, ist der Eigenkapitalwert zum letzten verfügbaren Bilanzstichtag zugrunde zu legen.

Zu- und Abgänge bei einzelnen Anteilen (z. B. durch weitere Gesellschafterbeiträge, Anteilsveräußerung etc.) sind laufend zu erfassen und die Werte in den Folgebilanzen entsprechend anzupassen. Nicht erfasst werden in diesem Zusammenhang aber beispielsweise die Thesaurierung von Gewinnen oder auch die Zahlung von Dividenden.

Nicht unter diesen Posten fallen z. B. typisch stille Beteiligungen, Genussrechte und Rechte aufgrund eines schuldrechtlichen Verhältnisses.

Wurde aus Vereinfachungsgründen bei der Erstbewertung die Eigenkapitalspiegelbildmethode angewendet, ist es nicht zu beanstanden, Beteiligungen auch in der Folgebilanzierung anhand dieser Methode zu bewerten. In diesen Fällen können Beteiligungen auch entgegen § 253 Abs. 3 S. 5 HGB bereits abgeschrieben werden, wenn das anteilige Eigenkapital am Abschlussstichtag unterhalb des Buchwerts liegt und diese Veränderung nicht auf Abgängen beruht, die die Anschaffungskosten mindern. Liegt das anteilige Eigenkapital an einem darauffolgenden Abschlussstichtag wieder oberhalb des Buchwerts, ist eine

[12] Sofern kein HGB-Abschluss vorliegt, kann der jeweilige nationale oder internationale Abschluss herangezogen werden.

entsprechende Zuschreibung bis maximal zur Höhe der Anschaffungskosten vorzunehmen, soweit diese Veränderung nicht auf Zugängen beruht, die die Anschaffungskosten erhöhen.

5.1.3.4. Ausleihungen an Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

Es bestehen gegenüber den allgemeinen Regelungen zu den Finanzanlagen (Tz. 5.1.3.) und den Regelungen zu den Ausleihungen an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen (Tz. 5.1.3.2.) keine weiteren Besonderheiten. Umfasst sind Ausleihungen an Unternehmen und Einrichtungen nach Tz. 5.1.3.3.

Die aus den Ausleihungen resultierenden Zinsansprüche sind nicht hier, sondern als Forderungen im Umlaufvermögen auszuweisen (vgl. Tz. 5.2.2.5.).

5.1.3.5. Wertpapiere des Anlagevermögens

Es sind die Wertpapiere des Anlagevermögens unter diesem Posten auszuweisen, die nicht als Anteile an verbundenen Unternehmen/Einrichtungen und nicht als Beteiligungen zu betrachten sind. Hierunter fallen u. a. festverzinsliche Kapitalmarktpapiere, Kapitalmarktpapiere mit Gewinnbeteiligungsansprüchen und wertpapierähnliche Rechte, wie z. B. Schatzbriefe, Obligationen, Aktien oder Genussscheine.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, ist der Börsen- oder Marktwert zum Bilanzstichtag anzusetzen (beizulegender Wert). Nicht börsennotierte Wertpapiere sind höchstens mit dem Nominalwert anzusetzen.

Finanzderivate (z. B. Zinsswapgeschäfte) sind schwebende Geschäfte. Werden diese von der Gebietskörperschaften zur Steuerung des Chance-Risikoprofils des Schuldenbestandes aufgenommen, stellen diese keine eigenständig bewertbaren Vermögensgegenstände dar, auch wenn diese positive Barwerte ausweisen. Diese bilden mit dem Grundgeschäft (z. B. Schuldscheindarlehen) zusammen eine Bewertungseinheit. Die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften unterbleibt insoweit (§ 254 HGB) (Tz. 5.8. letzter Absatz).

5.1.3.6. Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung

Unter diesen Posten fallen die Sondervermögen für Versorgungsrücklagen und alle anderen Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung sowie Zweckvermögen.

Sondervermögen mit eigenverantwortlicher Betriebsleitung sind unter dem Posten Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen auszuweisen (vgl. Tz. 5.1.3.1.).

Sondervermögen sind grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Liegt ein solcher Wert nicht vor oder ist dieser im Einzelfall nicht sachgerecht, ist vereinfachend der Wert anzusetzen, der dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital entspricht (Eigenkapitalspiegelbildmethode).

Wurde aus Vereinfachungsgründen bei der Erstbewertung die Eigenkapitalspiegelbildmethode angewendet, ist es nicht zu beanstanden, Beteiligungen auch in der Folgebilanzierung anhand dieser Methode zu bewerten. In diesen Fällen können die Anteile auch entgegen § 253 Abs. 3 S. 5 HGB bereits abgeschrieben werden, wenn das anteilige Eigenkapital am Abschlussstichtag unterhalb des Buchwerts liegt und diese Veränderung nicht auf Abgängen beruht, die die Anschaffungskosten mindern. Liegt das anteilige Eigenkapital an einem darauffolgenden Abschlussstichtag wieder oberhalb des Buchwerts, ist eine entsprechende Zuschreibung bis maximal zur Höhe der Anschaffungskosten vorzunehmen, soweit diese Veränderung nicht auf Zugängen beruht, die die Anschaffungskosten erhöhen.

5.1.3.7. Sonstige Ausleihungen

Unter diesen Posten fallen alle restlichen Finanzanlagen des Anlagevermögens mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr. Dazu gehören z. B. aufgrund von Miet- und Pachtverträgen geleistete Kautionen und in Darlehensform gewährte Zuweisungen und Zuschüsse, Genussrechte − sofern sie nicht oder durch Namenspapiere verbrieft sind −, Joint-Venture-Anteile, die nicht als Beteiligungen anzusetzen sind, GmbH-Anteile, die keine Beteiligungen sind, sowie Mitgliedschaften in eingetragenen Genossenschaften.

Unverzinsliche oder niedrigverzinsliche Ausleihungen an Mitarbeiter werden nicht abgezinst.

5.2. Umlaufvermögen

5.2.1. Vorräte

Vorräte sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Wert, der sich aus dem Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt, anzusetzen. Dabei ist Büromaterial nicht dem Vorratsvermögen zuzurechnen.

Dabei sind Inventurvereinfachungsverfahren (z. B. Gruppenbewertung) und Bewertungsvereinfachung (z. B. Festbewertung) zulässig.

Nach einzelfallorientierter Abwägung der Wesentlichkeit können für die Eröffnungsbilanz und die Folgebilanzen Aufgriffsgrenzen definiert werden, die 5000 Euro pro Gegenstand bzw. 50 000 Euro pro Gruppe nicht übersteigen dürfen.

Die handelsrechtlichen Bewertungsvereinfachungsverfahren des § 256 HGB können so in Anspruch genommen werden, dass als Verbrauchsfolgeverfahren die FIFO- und LIFO-Methoden angewandt werden dürfen. Daneben sind als Bewertungsvereinfachungsverfahren die Durchschnitts-, Fest- und Gruppenbewertung zulässig.

Marktfähige Produkte in Form von unfertigen Erzeugnissen, unfertigen Leistungen sowie fertigen Erzeugnisse werden mit den Herstellungskosten bewertet.

Auf den Ausweis der unfertigen Erzeugnisse, unfertigen Leistungen sowie fertigen Erzeugnisse kann nach einzelfallorientierter Abwägung der Wesentlichkeit verzichtet werden, wenn die zu erwartenden Erträge für das fertige Erzeugnis bzw. die fertige Leistung im Einzelfall 5000 Euro nicht überschreiten.

5.2.2. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Forderungen sind nach § 253 Abs. 1 HGB sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen grundsätzlich mit den Anschaffungskosten, d. h. mit dem Nennwert anzusetzen. Sie sind nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB einzeln zu bewerten. Dem Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 4 HGB folgend, werden Abwertungen auf den beizulegenden Wert vorgenommen.

Forderungen in Fremdwährung sind zu dem Kurs in Euro umzurechnen, der für die Zahlung vereinbart bzw. der im Rahmen von Kurssicherungsgeschäften abgesichert wurde. Wenn keine Kurssicherungsvereinbarungen getroffen wurden, ist der jeweilige von der Europäischen Zentralbank (EZB) veröffentliche Referenzkurs maßgeblich; zum Bilanzstichtag ist dieser dem Referenzkurs am Bilanzstichtag gegenüberzustellen und ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Wert vorzunehmen.

Für zweifelhafte Forderungen sind Einzelwertberichtigungen zu bilden. Diese können auch, insbesondere bei so genannten Massenforderungen, in Form von pauschalierten Einzelwertberichtigungen erfolgen. Die Forderungen werden dadurch unter Berücksichtigung eingeräumter Sicherheiten mit dem wahrscheinlich eingehenden Wert ausgewiesen.

Uneinbringliche Forderungen werden vollständig abgeschrieben.

Zur Abdeckung des allgemeinen Forderungsausfallrisikos sind Pauschalwertberichtigungen auf die bereinigten Forderungsbestände zu bilden. Der Prozentsatz wird aus dem durchschnittlichen Forderungsausfall der vier Jahre vor dem Bilanzstichtag ermittelt.

Nach § 268 Abs. 4 HGB ist der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem Posten im Anhang anzugeben.

5.2.2.1. Forderungen aus Steuern

Forderungen aus Steuern stellen Ansprüche der Gebietskörperschaften aus Steuerschuldverhältnissen gegenüber natürlichen und juristischen Personen dar (Ausnahme Rückforderungen aus atypischen Steuervergütungen).

Die atypische Steuervergütung wird von den Einzelsteuergesetzen für bestimmte Zwecke gewährt, ohne dass der Empfänger der atypischen Steuervergütung im Vorfeld durch die entsprechende Steuer belastet wurde. Zu atypischen Steuervergütungen zählen die Investitionszulage, die Eigenheimzulage, das Kindergeld und die Altersvermögenszulage. Rückforderungen aus atypischen Steuervergütungen werden unter dem Posten Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen (Tz. 5.2.2.2.) ausgewiesen.

Typische Steuervergütungen werden von den Einzelsteuergesetzen gewährt, um eine Person von einer Steuer zu entlasten, mit der sie wirtschaftlich belastet ist (z. B. Vorsteuer).

Die Gebietskörperschaft, die die Verwaltungshoheit über die Steuern besitzt, weist die Forderungen aus Steuern zum Bilanzstichtag in voller Höhe aus. Forderungen aus steuerlichen Nebenleistungen sind ebenfalls anzusetzen. In Höhe der Steuer-Anteile, die anderen Gebietskörperschaften bzw. Kirchen/Religionsgemeinschaften aufgrund deren Ertragshoheit zustehen, sind nicht die Forderungen aus Steuern zu kürzen, sondern sind Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen auszuweisen.

Die Bilanzierung von Forderungen aus Steuern erfolgt, soweit die nach § 38 Abgabenordnung entstandenen Steueransprüche am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert sind.

Die Ertragsrealisation tritt im Rahmen von **Veranlagungen und Anmeldungen** grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungs- bzw. Anmeldungszeitraums ein. Eine Erfassung dieser Forderungen setzt jedoch eine hinreichende Konkretisierung des Steueranspruchs voraus, die in dem Zeitpunkt eintritt, in dem die Daten zur Berechnung der Steuer freigegeben werden. Aus Vereinfachungsgründen finden nur die bis 31. Dezember veranlagten Fälle Berücksichtigung. Mit dem Eingang der Anmeldung ist bei Zahllastfällen die Steuerforderung hinreichend konkretisiert und wirtschaftlich entstanden. Die im Januar eingehenden Anmeldungen für Anmeldungszeiträume der Vorjahre sind zu berücksichtigen. Die Ertragsrealisation von **Steuervorauszahlungen** ist mit der hinreichenden Konkretisierung sukzessive zu den einzelnen Fälligkeitsterminen gegeben.

Die Forderungen aus Steuern sind nach Steuerarten zu gruppieren und zu bewerten. Es erfolgt eine pauschalierte Einzelwertberichtigung auf Grund der Erfahrungen ausgefallener Steuerforderungen der Vergangenheit.

Steuerforderungen an Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, verbundene Organisationen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, werden als Forderungen aus Steuern ausgewiesen.

Steuerforderungen der Gebietskörperschaft gegenüber dem Finanzamt aus eigenen Steuerschuldverhältnissen werden als Sonstige Vermögensgegenstände (Tz. 5.2.2.7.) ausgewiesen.

5.2.2.2. Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen

Ausgewiesen werden die Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen. Dazu gehören auch die Zuwendungen nach §§ 23 und 44 BHO/LHO, die Rückforderungen gewährter Zuweisungen und Zuschüsse, die

Rückforderungen aus atypischen Steuervergütungen (Investitionszulage, Eigenheimzulage, Kindergeld, Altersvermögenszulage) und die in Darlehensform gewährten Zuweisungen und Zuschüsse mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr einschließlich der darauf entfallenden Zinsen. Zum Begriff „atypisch“ vgl. Tz. 5.2.2.1.

5.2.2.3. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Es handelt sich in der Regel um Forderungen, denen eine Lieferung oder Leistung zugrunde liegt und die nicht in den nachfolgenden Posten auszuweisen sind.

5.2.2.4. Forderungen gegen verbundene Unternehmen und Einrichtungen

Bei diesen Forderungen handelt es sich in der Regel um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, aus Finanzverkehr sowie Beteiligungserträge. Die Bildung einer Pauschalwertberichtigung ist unzulässig.

Zum Begriff „verbundene Unternehmen und Einrichtungen“ wird auf die Ausführungen zu Tz. 10.2. verwiesen.

5.2.2.5. Forderungen gegen Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

Unter diesem Posten werden in der Regel um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, aus Finanzverkehr sowie Beteiligungserträge ausgewiesen. Die Bildung einer Pauschalwertberichtigung ist unzulässig.

Zum Begriff „Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ wird auf die Ausführungen zu Tz. 10.3. verwiesen.

5.2.2.6. Forderungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen

Als Forderungen aus der Steuerverteilung sind folgende Forderungen auszuweisen:

- Forderungen gegenüber dem Bund aus Steuern, für die der Bund zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Biersteuer),
- Forderungen gegenüber einem Land aus Steuern, für die das Land zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Bundessteuern, Gemeinschaftsteuern),
- Forderungen aus Steueranteilen gegenüber dem Bund, den Ländern, Kommunen oder Kirchen/Religionsgemeinschaften, die aus Erstattungsverpflichtungen gegenüber Steuerpflichtigen entstehen. Für diese Steueranteile hat das Land zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die alleinige Ertragshoheit,
- Forderungen gegenüber den Ländern oder Kommunen aus der Steuerzerlegung.

Als Forderungen aus Finanzausgleichsbeziehungen sind folgende Forderungen auszuweisen:

- Forderungen aus dem Finanzkraftausgleich. Hierzu zählen auch Forderungen aus Bundesergänzungszuweisungen,
- Forderungen aus dem Finanzausgleich zwischen Ländern und ihren Kommunen, die landesunterschiedlich ausgestaltet sein können.

Forderungen aus Finanzausgleichsbeziehungen entstehen mit Ablauf des jeweiligen (vierteljährlichen/jährlichen) Abrechnungszeitraumes. Die Forderungen sind mit den in den Abrechnungen festgestellten Werten anzusetzen. Sofern die Abrechnungen nicht mehr rechtzeitig vor Aufstellung des Jahresabschlusses eingehen, ist die Forderung qualifiziert zu schätzen, sofern der Anspruch mit hinreichender Sicherheit quantifiziert werden kann.

5.2.2.7. Sonstige Vermögensgegenstände

Die Bildung einer Pauschalwertberichtigung ist unzulässig.

5.2.3. Wertpapiere des Umlaufvermögens

In diesem Posten werden Anteile an verbundenen Unternehmen und sonstige Wertpapiere ausgewiesen, die nur kurzfristig gehalten werden bzw. zum Verkauf bestimmt sind. Die Ausführungen zu den Finanzanlagen haben für diesen Posten mit Ausnahme der Vorgabe zur Wertminderung Gültigkeit. Nach § 253 Abs. 4 HGB sind die Wertpapiere des Umlaufvermögens stets mit dem niedrigeren Wert (AHK oder Marktpreis) anzusetzen.

5.2.3.1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen

Zu diesem Posten zählen Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen, an denen die Gebietskörperschaften kurzfristig beteiligt sind.

5.2.3.2. Sonstige Wertpapiere

Unter dem Posten Sonstige Wertpapiere sind alle Wertpapiere einzustellen, die nicht schon an anderer Stelle der Vermögensaufstellung ausgewiesen werden. Dazu zählen auch getrennte Zins- und Dividendenscheine.

5.2.4. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks

Der Ansatz erfolgt mit dem Nennbetrag. Konten in ausländischer Währung werden mit dem Geldkurs des Bilanzstichtages bewertet.

Der Ausweis erfolgt mit den Salden gemäß Kontoauszug. Schwebeposten sind zu berücksichtigen.

5.3. Aktive Rechnungsabgrenzung

Als Rechnungsabgrenzungsposten sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Das Aktivierungswahlrecht des § 250 HGB ist als Aktivierungsgebot umzusetzen. Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag (Tz. 5.8.), so ist daher der Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite auszuweisen.

Vorschüssig gezahlte Beträge (z. B. im Dezember gezahlte Beamtenbesoldung für den Januar des Folgejahres) sind grundsätzlich als aktive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.

Nach einzelfallorientierter Abwägung der Wesentlichkeit können Aufgriffsgrenzen definiert werden. Für die Eröffnungsbilanz erfolgt die Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten mindestens ab einem Wert von 50 000 Euro je Einzelfall. Für die Folgebilanzen erfolgt die Bildung mindestens ab einem Wert von 2000 Euro je Einzelfall. Diese Wertgrenzen gelten nicht für die Besoldung und gesetzliche Leistungen.

5.4. Aktive latente Steuern

Das Aktivierungswahlrecht des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB wird nicht ausgeübt.

5.5. Eigenkapital

In Vermögensrechnungen der öffentlichen Verwaltung wird das Eigenkapital untergliedert in Nettoposition, Kapitalrücklage, Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen), Gewinnvortrag/Verlustvortrag und Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Wenn die Schulden das Vermögen übersteigen, führt dies zu einem nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag, der auf der Aktivseite der Vermögensrechnung aufgeführt wird. Der Fehlbetrag kann ggf. auch untergliedert werden.

5.5.1. Nettoposition

In der Eröffnungsbilanz ergibt sich die Nettoposition grundsätzlich als Differenz aus dem Aktivvermögen und den Schulden. In den Folgebilanzen ändert sich die Nettoposition in der Regel nicht.

5.5.2. Kapitalrücklage

Kapitalrücklagen werden nicht aus erwirtschafteten Gewinnen, sondern aus Zuzahlungen/Sacheinlagen der Anteilseigner gebildet. Einstellungen in die Kapitalrücklage erfolgen ergebnisneutral.

Im Bereich der öffentlichen Verwaltung sind als typische Beispiele für Kapitalrücklagen zweckgebundene Kapitaleinlagen für rechtlich unselbständige Stiftungen anzusehen.

5.5.3. Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen)

Gewinnrücklagen ergeben sich aus zurückbehaltenen Überschüssen in der Erfolgsrechnung. Diese doppischen Rücklagen sind nicht mit dem kameralen Rücklagenbegriff gleichzusetzen, der in der Regel die Sicherung der Zahlungsfähigkeit beinhaltet.

Im Bereich der öffentlichen Verwaltung werden Gewinnrücklagen als Verwaltungsrücklagen bezeichnet und finden ihre Ausprägung in gebundenen oder freien Rücklagen. In der öffentlichen Verwaltung dürfen **gebundene Rücklagen** für bestimmte, der Art und der (absoluten oder relativen) Höhe nach durch Gesetz oder Verwaltungsanweisungen festgelegte künftige Ereignisse und Maßnahmen (z. B. Rücklagen für Großprojekte) oder zum Ausgleich künftiger Verluste gebildet werden. Daneben können **freie/allgemeine Rücklagen** gebildet werden, die der Verwaltung unter Berücksichtigung des Budgetrechts des Parlamentes Möglichkeiten der Verwendung in Folgejahren eröffnen.

Aus haushaltsrechtlicher Sicht ist zu beachten, dass nicht die Bildung einer Rücklage, sondern die Inanspruchnahme zu Liquiditätsabflüssen führt. Um diese planen zu können und um das Budgetrecht des Parlaments zu wahren, ist in den jährlichen Haushaltsanmeldungen die Bildung und die beabsichtige Inanspruchnahme einer Rücklage zu beantragen.

5.5.4. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

In Abgrenzung zum Jahresergebnis des laufenden Jahres (Überschuss oder Fehlbetrag) beinhaltet diese Position in der Regel das kumulierte Jahresergebnis aus Vorjahren, soweit dies nicht den Rücklagen zugeführt wurde.

5.5.5. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ist eine in der abgelaufenen Rechnungsperiode erwirtschaftete Größe, die sich aus der Saldierung aller Aufwendungen und Erträge der Erfolgsrechnung ergibt.

5.6. Sonderposten für Investitionen

Erhält die öffentliche Gebietskörperschaft zur Finanzierung aktivierungsfähiger Vermögensgegenstände Zuweisungen oder Zuschüsse, Beiträge o. Ä. von einer anderen öffentlichen Gebietskörperschaft oder von Dritten, ist der Betrag in den Sonderposten für Investitionen einzustellen (Bruttomethode). In den Folgebilanzen orientiert sich die Auflösung des Sonderpostens an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes.

In der Eröffnungsbilanz sind die für Investitionen erhaltenen Zuweisungen und Zuschüsse, Beiträge o. Ä. mit dem Nennwert, vermindert um die planmäßige Auflösungen zwischen dem Zeitpunkt der Einstellung in den Sonderposten und dem Bilanzstichtag anzusetzen.

Können diese Werte nicht oder nur mit einem nicht zu vertretenden Aufwand ermittelt werden, ist die Wertermittlung aus dem kameralen Buchungsstoff abzuleiten. Für die Überleitung des kameralen in den kaufmännischen Buchungsstoff kommen grundsätzlich die investiven Einnahmen in Betracht, die den Obergruppen 33 und 34 des Haushaltsplans zugeordnet sind. Die auf diese Weise gebildeten Sonderposten sind über 25 Jahre aufzulösen, soweit keine genaueren Anhaltspunkte über die Nutzungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände vorliegen.

5.7. Rückstellungen

5.7.1. Grundsätze

Rückstellungen sind Verpflichtungen, die dem Grunde nach hinsichtlich des Auszahlungszeitpunktes oder der Höhe nach noch nicht bestimmt sind. Die Verpflichtung muss bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein. Sind die Voraussetzungen einer Rückstellung gegeben, sind diese aufgrund des Vorsichtsprinzips grundsätzlich zu bilden. Dies sind insbesondere Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vorangegangenen sieben Jahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB); zur hiervon abweichenden Abzinsung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen vgl. Tz. 5.7.2.1.

5.7.2. Pflichtrückstellungen

Es sind im Wesentlichen folgende Rückstellungen zu bilden:

5.7.2.1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

Für Beamte und andere nach Bundes- oder Landesrecht versorgungsberechtigte Personen sind Rückstellungen für Pensionen, Beihilfen und ähnliche Verpflichtungen zu bilden. Dies gilt auch für Verpflichtungen aus Rechtsansprüchen, die vor dem 01.01.1987 erworben wurden. Das Passivierungswahlrecht i. S. d. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB findet keine Anwendung.

Für eine mittelbare Verpflichtung aus einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension sowie für eine ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtung ist eine Rückstellung nicht zu bilden (Art. 28 Abs. 1 EGHGB).

Gesetzliche Versorgungsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen können nicht auf Dritte übertragen werden, da sie kraft Gesetzes bestehen. Diese Verpflichtungen sind stets unmittelbare Verpflichtungen der Gebietskörperschaft.

Das Saldierungsgebot i. S. d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB findet keine Anwendung. Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Erfüllung von Pensionsverpflichtungen oder vergleichbar langfristig fälligen Verpflichtungen bestimmt sind, dürfen somit nicht mit diesen verrechnet werden.

Grundsätzlich ist für die Bewertung der Pensionsrückstellungen auf den Erfüllungsbetrag abzustellen.

Die Errechnung des Erfüllungsbetrags von Rückstellungen für Pensionen und Beihilfen erfolgt nach versicherungsmathematischen Regeln unter Verwendung geeigneter Generationensterbetafeln. Sie ist für Personen vorzunehmen, denen nach beamtenrechtlichen Vorschriften bzw. nach den für die Abgeordneten geltenden gesetzlichen Vorschriften nach Ablauf der vorgeschriebenen Mindestdienstzeit bzw. Mindestmandatszeit ein Anspruch auf Versorgung gewährt werden kann. Für bereits laufende Leistungen und unverfallbare Anwartschaften pensionierter oder ausgeschiedener Beamter ist der Barwert der Verpflichtung anzusetzen. Bei aktiven Beamten ist eine Verteilung der erdienten Pensionslasten über die gesamte Dienstzeit vorzunehmen.

Erwartete Pensions- und Rentenanpassungen, Besoldungs- und Entgeltsteigerungen sind zu berücksichtigen.

Die nachfolgenden Grundsätze zur Berechnung der Pensionsrückstellungen sollen angewandt werden. Wird von diesen Grundsätzen abgewichen, sind die Abweichungen im Jahresabschluss nachvollziehbar zu begründen und zu dokumentieren.

Die Ermittlung der Pensionsrückstellungen erfolgt entweder auf Grundlage des Teilwertverfahrens oder des Anwartschaftsbarwertverfahrens (Projected-Unit-Credit-Method).

Die Berücksichtigung von Kostensteigerungen bei der Bewertung der Rückstellungen für Beihilfen erfolgt mit Hilfe eines Durchschnittsprozentsatzes, der auf der Basis der Pro-Kopf-Ausgabensteigerungen für Beihilfen an Pensionäre der vergangenen zehn Jahre ermittelt wird.

Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen sollen mit dem Zinssatz diskontiert werden, der sich aus den Umlaufsrenditen für börsennotierte Bundeswertpapiere mit einer Restlaufzeit von über 15 bis einschließlich 30 Jahren ergibt (Deutsche Bundesbank, Statistik, Zeitreihe WU 3975). Dieser errechnet sich als Durchschnitt aus den Monatsendständen der vergangenen zehn Kalenderjahre.

Sofern ein abweichender Zinssatz verwendet wird, ist zusätzlich eine Berechnung mit dem nach den vorgenannten Grundsätzen ermittelten Durchschnittsprozentsatz durchzuführen und im Jahresabschluss nachrichtlich darzustellen. § 253 Abs. 6 HGB bleibt davon unberührt.

Mit dieser Regelung werden grundsätzlich die entsprechenden Vorgaben des § 253 Abs. 2 HGB übernommen. Es wird jedoch nicht der für private Unternehmen anzuwendende Zinssatz der Rückstellungsabzinsungsverordnung verwendet, sondern die Umlaufsrendite für börsennotierte Bundeswertpapiere mit 15−30-jähriger Restlaufzeit, die die spezifischen Refinanzierungskonditionen der staatlichen Haushalte besser widerspiegeln.

Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Diskontierungszinssatz bereits innerhalb eines Zeitraums von bis zu drei Monaten vor dem Abschlussstichtag erhoben wird, sofern sich Änderungen des Parameters bis zum Abschlussstichtag nur unwesentlich auf die Höhe des zu erfassenden Verpflichtungswerts auswirken. Im Falle wesentlicher Auswirkungen sind diese bei der Bemessung des Wertansatzes zu berücksichtigen, um dem Stichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) angemessen Rechnung zu tragen.

Das Bundesministerium der Finanzen informiert das Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens (§ 49a HGrG) jährlich zeitnah schriftlich über den Zinssatz.

5.7.2.2. Steuerrückstellungen

Für Steuern und Abgaben, die bis zum Ende des Haushaltsjahres entstanden sind, deren Höhe aber noch nicht exakt feststeht, sind Rückstellungen zu bilden. Die bilanzierende Einheit muss Steuerschuldner sein.

5.7.2.3. Sonstige Rückstellungen

5.7.2.3.1. Rückstellungen für ausstehende Rechnungen

Sofern für Lieferungen und sonstige Leistungen im abgelaufenen Jahr bis zur Erstellung der Vermögensrechnung noch keine Rechnungen eingegangen sind, müssen in Höhe der voraussichtlichen Rechnungsbeträge Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, soweit die Rechnungsbeträge bei rechtzeitigem Eingang als Aufwand zu erfassen gewesen wären.

5.7.2.3.2. Rückstellungen für Prozesskosten

Bei einem am Bilanzstichtag noch nicht entschiedenen Prozess besteht dem Grunde nach für beide Parteien die Verpflichtung zur Übernahme der Prozesskosten, folglich ist eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Passivierungsfähig sind in diesem Falle jedoch nur die Kosten der laufenden Instanz.

5.7.2.3.3. Rückstellungen für Schadensersatz

Für gesetzliche bzw. vertragliche Schadensersatzverpflichtungen sind Rückstellungen in Höhe der voraussichtlichen Inanspruchnahme des zum Bilanzstichtag entstandenen Schadens zu bilden, wenn das Bestehen der Verbindlichkeit und die Inanspruchnahme wahrscheinlich sind.

5.7.2.3.4. Rückstellungen für Gewährleistungen aufgrund rechtlicher Verpflichtung

Rückstellungen für Bürgschaften, Garantien und Gewährleistungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen sind anzusetzen, wenn eine Inanspruchnahme der Gebietskörperschaft hinreichend konkretisiert ist. Dies ist der Fall, wenn insgesamt mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen.

Für eine größere Zahl von Bürgschaften, Garantien oder Gewährleistungen, ist eine Pauschalrückstellung zu bilden, wenn objektiv die Gefahr der Inanspruchnahme aus dem Gesamtbestand droht und aufgrund der Erfahrungen der Vergangenheit mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Inanspruchnahme gerechnet werden muss.

Unter diesem Posten sind auch Rückstellungen für negative Eigenkapitalwerte von verbundenen Unternehmen und Einrichtungen, Beteiligungen und Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung anzusetzen, wenn eine Inanspruchnahme aus Haftungsgründen droht. Entsprechende Verpflichtungen, die dem Grunde und/oder der Höhe nach feststehen, sind als Verbindlichkeiten auszuweisen.

5.7.2.3.5. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Schwebende Geschäfte sind Verträge, die noch von keinem Vertragspartner erfüllt worden sind. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften müssen bilanziert werden, wenn bereits am Abschlussstichtag feststeht, dass sich Leistung und Gegenleistung zukünftig nicht mehr gleichwertig gegenüberstehen. Hierunter fallen insbesondere Beschaffungs- und Absatzgeschäfte sowie Dauerschuldverhältnisse.

Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist auch dann zu bilden, wenn sich aufgrund von Währungsschwankungen bei Geschäften auf Fremdwährungsbasis zum Abschlussstichtag ein anderer (schlechterer) Kurs, als bei Vertragsschluss vereinbart, ergibt.

Finanzderivate (z. B. Zinsswaps), die zur Absicherung von Risiken (z. B. eines Zinsrisikos) abgeschlossen werden, sind gemeinsam mit dem Grundgeschäft (z. B. Schuldscheindarlehen) als Bewertungseinheit zusammenzufassen, so dass eine Bildung einer Drohverlustrückstellung unterbleibt (§ 254 HGB).

5.7.2.3.6. Rückstellungen für Personalaufwand

Hier sind z. B. Rückstellungen für Altersteilzeit, Sabbatjahre, nicht genommenen Urlaub, Verpflichtungen aus Überstunden und Gleitzeitüberhängen auszuweisen.

5.7.2.3.7. Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen

Rückstellungen für die Spitzabrechnung aus dem Finanzkraftausgleich und dem Finanzausgleich zwischen Ländern und ihren Kommunen sind u. a. unter diesem Posten zu erfassen.

5.7.2.3.8. Rückstellungen für Schadstoff- und Gefahrgutentsorgung

Rückstellungen für Schadstoff- und Gefahrengutentsorgung sind zu bilden, wenn die Verpflichtung zur Beseitigung hinreichend konkretisiert und somit mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist.

5.7.2.3.9. Rückstellungen für Rekultivierung

Rückstellungen für Rekultivierung sind anzusetzen für die auf Gesetz oder Vertrag beruhenden Rekultivierungsmaßnahmen von Deponien und ähnlichen Flächen. Die Verpflichtung zur Rekultivierung entsteht wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung, sodass dementsprechend Rückstellungen zu bilden sind.

5.7.2.3.10. Rückstellungen für Erstattungsansprüche

Für mögliche Erstattungsansprüche Dritter sind Rückstellungen zu bilden, soweit eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht.

5.7.3. Ausnahmen von der Passivierungsverpflichtung

Folgende Rückstellungen dürfen nicht gebildet werden:

5.7.3.1. Rückstellungen für den Jahresabschluss und die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen

Rückstellungen für die Aufstellung, Veröffentlichung und Prüfung des Jahresabschlusses, die Erstellung der die Betriebssteuern betreffenden Steuererklärungen sowie die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen sind aus Wesentlichkeitsgründen nicht zu bilden.

5.7.3.2. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Haushaltsjahr innerhalb von 3 Monaten nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB), werden aus Wesentlichkeitsgründen nicht gebildet.

5.8. Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag (in der Regel Nennbetrag) auszuweisen, unabhängig davon, wie hoch der Ausgabebetrag ist. Als Ausgabebetrag wird der dem Schuldner zugeflossen Betrag bezeichnet.

Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag (Disagio), ist der Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 3 HGB) zu aktivieren (vgl. Tz. 5.3.). Der Unterschiedsbetrag ist grundsätzlich auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen (planmäßige Abschreibung). Das handelsrechtliche Wahlrecht nach § 250 Abs. 3 HGB, diesen Posten nicht anzusetzen, ist nicht anzuwenden. Abschluss, Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren sind ebenfalls aktiv abzugrenzen und auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen.

Verbindlichkeiten in Fremdwährung sind zu dem Kurs in Euro umzurechnen, der für die Rückzahlung vereinbart bzw. der im Rahmen von Kurssicherungsgeschäften abgesichert wurde. Wenn keine Kurssicherungsvereinbarungen getroffen wurden, ist der jeweilige von der Europäischen Zentralbank (EZB) veröffentliche Referenzkurs maßgeblich; zum Bilanzstichtag ist dieser dem Referenzkurs am Bilanzstichtag gegenüberzustellen und der jeweils höhere Erfüllungsbetrag anzusetzen, soweit die Restlaufzeit 1 Jahr nicht übersteigt.

Finanzderivate, die Teil einer Bewertungseinheit (§ 254 HGB) sind, werden als schwebende Geschäfte nicht bilanziert, sondern gemeinsam mit dem Grundgeschäft (z. B. Darlehen) bewertet (vgl. Tz. 5.1.3.5.).

5.8.1. Anleihen und Obligationen

In diesem Posten sind kurz-, mittel- und langfristige Schuldverschreibungen auszuweisen. Dazu gehören u. a. Landesschatzanweisungen und -obligationen.

5.8.2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Ausgewiesen werden kurz-, mittel- und langfristige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten. Es werden keine Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ausgewiesen.

Der Ausweis erfolgt mit den Salden gemäß Kontoauszug. Schwebeposten sind zu berücksichtigen.

5.8.3. Verbindlichkeiten aus Steuern

Verbindlichkeiten aus Steuern und ähnlichen Abgaben stellen Rückzahlungsverpflichtungen der Gebietskörperschaften aus Steuerschuldverhältnissen (Ausnahme: atypische Steuervergütungen, die den Tatbestand einer Subvention erfüllen, z. B. Investitionszulage, Eigenheimzulage, Kindergeld, Altersvermögenszulage) gegenüber natürlichen und juristischen Personen dar. Verbindlichkeiten aus atypischen Steuervergütungen werden unter dem Posten Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen (Tz. 5.8.4.) ausgewiesen. Ausführungen zum Realisationszeitpunkt sind der Tz. 5.2.2.1. „Forderungen aus Steuern“ zu entnehmen. Zum Begriff „atypisch“ vgl. Tz. 5.2.2.1.

Die Gebietskörperschaft, die die Verwaltungshoheit über die Steuer besitzt, weist die Verbindlichkeiten aus Steuern zum Bilanzstichtag in voller Höhe aus. In Höhe der Steueranteile, die auf andere Gebietskörperschaften bzw. auf Kirchen/Religionsgemeinschaften aufgrund deren Ertragshoheit entfallen, sind nicht die Verbindlichkeiten aus Steuern zu kürzen, sondern Forderungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen auszuweisen.

Steuerrückerstattungen an Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, verbundene Organisationen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, werden als Verbindlichkeiten aus Steuern ausgewiesen.

Steuerschulden der Gebietskörperschaft aus eigenen Steuerschuldverhältnissen werden als sonstige Verbindlichkeiten (Tz. 5.8.10.) ausgewiesen.

5.8.4. Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen

Ausgewiesen werden Rückzahlungsverpflichtungen aus erhaltenen Zuwendungen, Verbindlichkeiten aus bewilligten, aber noch nicht ausgezahlten Zuwendungen sowie Verbindlichkeiten aus atypischen Steuervergütungen, die den Tatbestand einer Subvention erfüllen (z. B. Investitionszulage, Eigenheimzulage, Kindergeld, Altersvermögenszulage), da sie wirtschaftlich betrachtet Zuschüssen gleichkommen. Zum Begriff „atypisch“ vgl. Tz. 5.2.2.1.

5.8.5. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind Verbindlichkeiten aus laufenden Verpflichtungen. Auf die Bestellungen sind Anzahlungen geleistet worden, die Leistungserbringung ist jedoch noch nicht erfolgt.

5.8.6. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Es handelt sich in der Regel um Verbindlichkeiten, denen eine Lieferung oder Leistung zugrunde liegt und die nicht in den nachfolgenden Posten auszuweisen sind.

5.8.7. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Einrichtungen

Bei diesen Verbindlichkeiten handelt es sich in der Regel um Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und um sonstige Verbindlichkeiten.

Zum Begriff „verbundene Unternehmen und Einrichtungen“ wird auf die Ausführungen zu Tz. 10.2. verwiesen.

5.8.8. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

Bei diesen Verbindlichkeiten handelt es sich in der Regel um Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und um sonstige Verbindlichkeiten.

Zum Begriff „Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ wird auf die Ausführungen zu Tz. 10.3. verwiesen.

5.8.9. Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen

Als Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung sind folgende Verbindlichkeiten auszuweisen:

- Verbindlichkeiten gegenüber dem Bund, den Ländern, Kommunen oder Kirchen/Religionsgemeinschaften aus Steuerforderungen, für die die Gebietskörperschaft zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Bundessteuern, Gemeinschaftsteuern, Landessteuer [Biersteuer]).
- Verbindlichkeiten des Bundes gegenüber den Ländern aus Steuererstattungsverpflichtungen (der Länder), für die das Land zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Bundessteuern, Gemeinschaftsteuern).
- Verbindlichkeiten der Länder gegenüber dem Bund aus Steuererstattungsverpflichtungen (des Bundes), für die der Bund zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Biersteuer).
- Verbindlichkeiten gegenüber Land oder Kommunen aus der Steuerzerlegung.

Unter Verbindlichkeiten aus dem Finanzausgleich fallen folgende Verbindlichkeiten:

- Verbindlichkeiten aus dem Finanzkraftausgleich. Hierzu zählen auch Verbindlichkeiten aus Bundesergänzungszuweisungen.
- Verbindlichkeiten aus dem Finanzausgleich zwischen Ländern und ihren Kommunen, die landesunterschiedlich ausgestaltet sein können.

Verbindlichkeiten aus Finanzausgleichsbeziehungen entstehen mit Ablauf des jeweiligen (vierteljährlichen/jährlichen) Abrechnungszeitraumes. Die Verbindlichkeiten sind mit dem in den Abrechnungen festgestellten Wert anzusetzen. Sofern die Abrechnungen nicht mehr rechtzeitig vor Aufstellung des Jahresabschlusses eingehen, sind entsprechende Rückstellungen (vgl. Tz. 5.7.2.3.7) qualifiziert zu schätzen.

5.8.10. Sonstige Verbindlichkeiten

Ausgewiesen werden u. a. Verbindlichkeiten gegenüber eigenem Personal und Verbindlichkeiten, die sich aus Beschäftigungsverhältnissen sowie aus eigenen Steuerschuldverhältnissen ergeben.

5.9. Passive Rechnungsabgrenzung

Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Nach einzelfallorientierter Abwägung der Wesentlichkeit können Aufgriffsgrenzen definiert werden. Für die Eröffnungsbilanz erfolgt die Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten mindestens ab einem Betrag von 50 000 Euro je Einzelfall. Für die Folgebilanzen erfolgt die Bildung mindestens ab einem Wert von 2000 Euro je Einzelfall. Diese Grenzen gelten nicht für gesetzliche Leistungen.

5.10. Passive latente Steuern

Die in § 274 HGB maßgebliche Funktion der Ausschüttungsbemessung hat für Gebietskörperschaften keine Relevanz. Passive latente Steuern sind nicht auszuweisen.

6. Erfolgsrechnung

Die Gliederung der Erfolgsrechnung ist in Anlage 1 dargestellt.

6.1. Steuern, steuerähnliche Erträge

Erträge aus Steuern und steuerähnliche Erträge umfassen sämtliche der Gebietskörperschaft aufgrund ihrer Ertragshoheit zustehenden Steuern bzw. steuerähnlichen Abgaben und steuerliche Nebenleistungen.

Erfolgsrelevante Geschäftsvorfälle, die den ab dem Jahr 2020 in Kraft getretenen Finanzkraftausgleich zwischen den Ländern betreffen, werden innerhalb des Ertrags aus Umsatzsteuer (erhöhend oder mindernd) ausgewiesen.[13]

Die Ertragsrealisation tritt im Rahmen von Veranlagungen und Anmeldungen grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungs- bzw. Anmeldungszeitraums ein. Eine Erfassung dieser Erträge setzt jedoch eine hinreichende Konkretisierung des Steueranspruchs voraus, die in dem Zeitpunkt eintritt, in dem die Daten zur Berechnung der Steuer freigegeben werden. Aus Vereinfachungsgründen finden nur die bis 31. Dezember veranlagten Fälle Berücksichtigung. Mit dem Eingang der Anmeldung sind bei Zahllastfällen die Steuererträge hinreichend konkretisiert und wirtschaftlich entstanden. Die im Januar eingehenden Anmeldungen für Anmeldungszeiträume der Vorjahre sind zu berücksichtigen. Die Ertragsrealisation von Steuervorauszahlungen ist mit der hinreichenden Konkretisierung sukzessive zu den einzelnen Fälligkeitsterminen gegeben.

Verbliebene Risiken hinsichtlich der Konkretisierung der Steuererträge sind durch vorsichtige Bemessung des Wertansatzes (z. B. Delkredererisiken) oder durch Bildung von Rückstellungen (z. B. Rückerstattungsverpflichtungen) zu berücksichtigen.

[13] Ab dem Jahr 2020 wird der Länderfinanzausgleich durch den Finanzkraftausgleich abgelöst.

Steuererstattungen der Gebietskörperschaften sind ertragsmindernd bei den Erträgen aus Steuern auszuweisen. Atypische Steuervergütungen (Investitionszulage, Eigenheimzulage, Kindergeld, Altersvermögenszulage) sind hingegen nicht ertragsmindernd bei den Steuern, sondern als Aufwand aus Zuweisungen und Zuschüsse auszuweisen. Zum Begriff „atypisch“ vgl. Tz. 5.2.2.1.

6.2. Erträge aus Finanzausgleichsbeziehungen

Als Erträge aus Finanzausgleichsbeziehungen sind v.a. Erträge aus Bundesergänzungszuweisungen und aus dem Finanzausgleich zwischen den Ländern und ihren Kommunen zu erfassen. Bundesergänzungszuweisungen sind in der Erfolgsrechnung als „Davon-Vermerk“ auszuweisen. Geschäftsvorfälle, die den Finanzkraftausgleich zwischen den Ländern betreffen, werden innerhalb der Steuern, steuerähnlichen Erträge ausgewiesen. Vgl. Tz. 6.1.Beträge aus Steuerverteilung und Steuerzerlegung (vgl. Tz. 5.2.2.6.) sind nicht unter den Erträgen aus Finanzausgleichsbeziehungen auszuweisen.

6.3. Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen

Zuweisungen sind einmalige oder laufende Geldleistungen zwischen dem „öffentlichen Bereich“ (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Sondervermögen ohne unternehmerische Aufgabenstellung, Sozialversicherungsträger, Bundesagentur für Arbeit sowie Zweckverbände). Zuschüsse sind einmalige oder laufende Geldleistungen zwischen dem „öffentlichen Bereich“ und den sonstigen Bereichen.

Zuwendungen werden an Stellen außerhalb der Bundesverwaltung (Landesverwaltung) für bestimmte Zwecke gewährt, an deren Erfüllung der Bund (das Land) ein erhebliches Interesse hat, das ohne die Zuwendung nicht oder nicht im notwendigen Umfang befriedigt werden kann (§ 23 BHO/LHO). Zuwendungen nach §§ 23 und 44 BHO/LHO können − abhängig vom jeweiligen Empfänger − Zuweisungen oder Zuschüsse sein.

Zuweisungen und Zuschüsse sind grundsätzlich mit der Entstehung des Anspruchs vollständig erfolgswirksam zu buchen, sofern es sich nicht um Zuweisungen oder Zuschüsse für Investitionen handelt, für die ein Sonderposten für Investitionen zu bilden ist.

Ist mit einer empfangenen Zuwendung eine mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung der Gebietskörperschaft gegenüber dem Geber verbunden, ist die Zuwendung nach Maßgabe der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung erfolgswirksam zu vereinnahmen. Die Zuwendung ist mittels eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens über den Zeitraum, für den die Zuwendung gewährt wird, abzugrenzen.

Bei kofinanzierten Fördermaßnahmen hat die Gebietskörperschaft gegenüber dem Zuwendungsempfänger eine Zahlungsverpflichtung (Verbindlichkeit) in Höhe der insgesamt bewilligten Mittel, gleichzeitig aber auch einen Anspruch auf Drittmittel gegenüber dem Kofinanzierer. Die Erträge aus diesem Anspruch sind mit Bewilligung gegenüber dem Zuwendungsempfänger realisiert.

Nach dem Gruppierungsplan zählen Erstattungen innerhalb des öffentlichen Bereichs oder zwischen dem öffentlichen Bereich und den sonstigen Bereichen insbesondere als Ersatz für entstandene Ausgaben zu den Zuweisungen und Zuschüssen (Kostenerstattungen). Diese sind nur in diesem Posten zu erfassen, wenn es sich um Erstattungen für geleistete Zuwendungen (Kofinanzierungen) handelt. Andernfalls sind sie nicht hier zu erfassen, sondern bei der Ertragsart auszuweisen, der sie sachlich zuzuordnen sind (z. B. Personalkostenerstattungen aufgrund von Abordnungen unter „Sonstige Erträge“).

Im Anhang sind die Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen den Aufwendungen aus Zuweisungen und Zuschüssen gegenüber zu stellen, soweit sie zu deren „Kofinanzierung“ gewährt werden. Sie sind nach Herkunftsbereichen und Leistungen aufzuschlüsseln, sofern dies für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung ist.

6.4. Erträge aus Verwaltungstätigkeit, Umsatzerlöse

6.4.1. Erträge aus Gebühren

In diesem Posten sind Entgelte für öffentlich-rechtliche Leistungen auszuweisen.

Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung geschuldet werden. Grundsätzlich sind Erträge aus Gebühren als realisiert zu betrachten, wenn die öffentliche Gebietskörperschaft ihrer Leistungspflicht nachgekommen ist und die Ansprüche aus Gebühren durch Bescheid hinreichend konkretisiert sind.

6.4.2. Erträge aus Geldstrafen, Geldbußen, Verwarnungs- und Zwangsgeldern sowie aus Einziehung oder Verfall

Den Erträgen aus Geldstrafen, Geldbußen, Verwarnungs- und Zwangsgeldern sowie aus Einziehung oder Verfall liegt kein Leistungsaustausch zugrunde. Sie entstehen vielmehr im Wege eines Verwaltungsaktes bzw. eines Urteils. Die Erträge sind realisiert, wenn die Ansprüche hinreichend konkretisiert sind.

6.4.3. Umsatzerlöse

Unter Umsatzerlösen sind grundsätzlich alle Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten, Personalkostenerstattungen sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen, soweit es sich nicht um Steuern, Finanzausgleichsbeziehungen, Zuweisungen bzw. Zuschüsse, Gebühren sowie Geldstrafen, Geldbußen, Verwarnungsgelder und Zwangsgelder handelt.

6.5. Bestandsveränderungen/aktivierte Eigenleistungen

Als Bestandsveränderungen sind Änderungen bei den als Beständen in der Vermögensrechnung ausgewiesenen fertigen Erzeugnissen sowie unfertigen Erzeugnissen und Leistungen darzustellen, die be- oder verarbeitet werden. Fremdbezogene Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Waren sind nicht unter diesem Posten nachzuweisen.

Die Änderungen ergeben sich aus der Differenz zwischen den zu Herstellungskosten bewerteten Jahresanfangs- und Jahresendbeständen. Ursache der Differenz können Mengen- oder Wertänderungen sein. Wertänderungen sind hier nur zu berücksichtigen, soweit sie nicht unüblich hoch sind.

Zu den Bestandsveränderungen gehören auch Änderungen an fertigen Erzeugnissen und unfertigen Erzeugnissen und Leistungen, die noch nicht abrechnungsfähig sind.

Eigenleistungen sind aktivierbar,

- wenn sie selbstständig bewertbar sind,
- wenn sie nicht der Erhaltung, sondern der dauerhaften Wertverbesserung dienen,
- wenn es sich um materielle Vermögensgegenstände handelt.

Die aktivierten Eigenleistungen dürfen keine Zulieferungen Dritter von erheblicher Bedeutung, die keiner eigenen Bearbeitung unterlagen, enthalten; liegen Zulieferungen Dritter von erheblicher Bedeutung vor, so sind diese unmittelbar im Anlagevermögen zu aktivieren und nicht als aktivierte Eigenleistung abzubilden.

6.6. Sonstige Erträge

Zu den sonstigen Erträgen gehören alle Erträge aus laufender Verwaltungstätigkeit, die nicht den vorhergehenden Kontengruppen zuzuweisen oder als Erträge aus Beteiligungen, Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, sonstige Zinsen und ähnliche Erträge zu klassifizieren sind.

Hierunter fallen u. a. Erträge aus Anlagenabgängen, der Auflösung von Rückstellungen und Sonderposten.

6.7. Aufwendungen für Verwaltungstätigkeit

Zu den Aufwendungen für Verwaltungstätigkeit zählen einerseits die Aufwendungen für Material, Energie und bezogene Waren sowie andererseits die Aufwendungen für bezogene Leistungen.

6.7.1. Aufwendungen für Material, Energie und bezogene Waren

Unter den Posten Aufwendungen für Material, Energie und bezogene Waren sind alle Aufwendungen auszuweisen, die im Rahmen der Verwaltungstätigkeit für die Erstellung der Leistung entstehen.

6.7.2. Aufwendungen für bezogene Leistungen und aus der Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

Als Aufwendungen für bezogene Leistungen sind diejenigen Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Leistungen durch Dritte zu erfassen, die in einem direkten Zusammenhang mit der Herstellung von Erzeugnissen und Leistungen der Verwaltung als externe Vorleistungen anfallen.

Unter Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Rechten und Diensten fallen u. a. die Aufwendungen für Mieten (inkl. Nebenkosten), Pachten, Erbbauzinsen, Leasing, Lizenzen und Konzessionen, Gebühren und Beiträge, Rechtsverfolgungskosten, Prüfung und Beratung sowie die Aufwendungen für abgeordnete Beschäftigte und Leiharbeitskräfte.

6.8. Personalaufwand

Ausgewiesen wird der Personalaufwand für eigene Mitarbeiter im Rahmen des Beschäftigungs- bzw. Dienstverhältnisses. Es handelt sich dabei um unmittelbare Aufwendungen für die eigentliche Arbeitsleistung der Mitarbeiter (Bruttobeträge).

Vorschüsse auf Entgelte oder Bezüge stellen keinen Personalaufwand dar. Sie werden in dem Posten Forderungen gegen Mitarbeiter erfasst, da die Gegenleistung noch nicht erbracht wurde.

6.8.1. Entgelte

In diesem Posten wird der Personalaufwand sowie die zugehörigen Sonderzahlungen und Sachbezüge für Beschäftigte ausgewiesen.

6.8.2. Bezüge

Unter diesem Posten werden die Dienst- bzw. Amtsbezüge sowie die zugehörigen Sonderzahlungen und Sachbezüge ausgewiesen.

6.8.3. Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung

Als soziale Abgaben sind alle Aufwendungen auszuweisen, die der Arbeitgeber Bund/Land als gesetzliche Pflichtabgaben für die Arbeitnehmer zu tragen hat.

In den Aufwendungen für Altersversorgung werden die Zuführungen zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen (Tz. 5.7.2.1.) ausgewiesen. Laufende Pensionszahlungen stellen einen Verbrauch von Pensionsrückstellungen dar. Auch die Arbeitgeberanteile der vom Bund/Land übernommenen Zahlungen an Zusatzversorgungskassen für die künftige Altersversorgung der Arbeitnehmer sind in diesem Posten auszuweisen.

In diesem Posten werden auch die Leistungen für Beihilfen sowie Fürsorgeleistungen und Unterstützungen ausgewiesen.

6.9. Abschreibungen

Unter den Abschreibungen werden die Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit unüblich hoch erfasst.

Abschreibungen, die auf einem Ereignis außerordentlicher Natur beruhen, sind als außerordentliche Aufwendungen (Tz. 6.23.) nachzuweisen. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens werden als Bestandteil des Finanzergebnisses ausgewiesen (Tz. 6.17.).

Zu den Abschreibungen vgl. grundlegend Tz. 4.2.3.

6.9.1. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen

Diese Position enthält plan- und außerplanmäßige Abschreibungen auf erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen. Außerplanmäßige Abschreibungen werden zusätzlich zu den planmäßigen Abschreibungen vorgenommen, um den niedrigeren beizulegenden Wert zu bilanzieren, und werden separat im Anhang erläutert.

Abschreibungen aufgrund der Herabsetzungen von Festwerten sind ebenfalls in diesem Posten auszuweisen.

6.9.2. Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit unüblich hoch

Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (Tz. 5.2.) werden hier ausgewiesen, soweit diese die sonst üblichen Abschreibungen deutlich übersteigen (dies gilt nicht für Wertpapiere des Umlaufvermögens, Tz. 6.17.). Unüblich hohe Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens stellen z. B. erhebliche Abschreibungen auf Forderungen dar.

Übliche Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens werden in den Aufwandsposten Bestandsveränderungen, Materialaufwand oder sonstige Aufwendungen ausgewiesen.

6.10. Aufwendungen aus Finanzausgleichsbeziehungen

Als Aufwendungen aus Finanzausgleichsbeziehungen sind v.a. Aufwendungen aus Bundesergänzungszuweisungen und aus dem Finanzausgleich zwischen den Ländern und ihren Kommunen zu erfassen. Bundesergänzungszuweisungen sind in der Erfolgsrechnung als „Davon-Vermerk“ auszuweisen. Geschäftsvorfälle, die den Finanzkraftausgleich zwischen den Ländern betreffen, werden innerhalb der Steuern, steuerähnlichen Erträge ausgewiesen. Vgl. Tz. 6.1.Beträge aus der Steuerverteilung und Steuerzerlegung (vgl. Tz. 5.8.9.) sind nicht unter den Aufwendungen aus Finanzausgleichsbeziehungen auszuweisen.

6.11. Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse

Zur Abgrenzung zwischen Zuweisungen, Zuschüssen und Zuwendungen vgl. Tz. 6.3.

Zuweisungen und Zuschüsse sind grundsätzlich mit der Bewilligung vollständig aufwandswirksam zu buchen, sofern diese nicht als geleistete Investitionszuweisungen oder Investitionszuschüsse zu aktivieren sind (vgl. Tz. 5.1.1.1.).

Zuweisungen und Zuschüsse, die durch Bescheide mit Dauerwirkung auch für zukünftige Bewilligungszeiträume bewilligt werden und den fortlaufenden (i. d. R. monatlichen) Bezug von Leistungen vorsehen und kraft Gesetzes entstehen, werden zum Zeitpunkt des jeweiligen Entstehens des Anspruchs erfasst. Etwaige hieraus entstehende Risiken können bei hinreichender Wahrscheinlichkeit über eine entsprechende Rückstellungsbildung erfasst werden.

Ist mit der geleisteten Zuwendung eine mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden, ist die Zuwendung über den Zeitraum, für den die Gegenleistung geschuldet wird, mittels eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens abzugrenzen.

Unter diesen Posten fallen auch Zahlungen an Betriebe gemäß § 26 BHO/LHO, sofern es sich nicht um Verlustübernahmen (Tz. 6.18.) oder Kapitaleinlagen handelt.

Nach Gruppierungsplan zählen Erstattungen innerhalb des öffentlichen Bereichs oder zwischen dem öffentlichen Bereich und den sonstigen Bereichen insbesondere als Ersatz für entstandene Ausgaben zu den Zuweisungen und Zuschüssen (Kostenerstattungen). Diese sind in diesem Posten nur zu erfassen, wenn es sich um Erstattungen für geleistete Zuwendungen (Kofinanzierungen) handelt. Andernfalls sind sie nicht hier zu erfassen, sondern entsprechend der Aufwandsart auszuweisen (z. B. Zahlungen an eine Unfallkasse zur Versicherung des eigenen Personals unter „Soziale Abgaben“).

Im Anhang sind die Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen den Aufwendungen aus Zuweisungen und Zuschüssen gegenüber zu stellen, soweit sie zu deren „Kofinanzierung“ gewährt werden. Sie sind nach Herkunftsbereichen und Leistungen aufzuschlüsseln, sofern dies für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung ist.

Ebenfalls in diesem Posten auszuweisen sind Aufwendungen für atypische Steuervergütungen (Investitionszulage, Eigenheimzulage, Kindergeld, Altersvermögenszulage). Zum Begriff „atypisch“ vgl. Tz. 5.2.2.1.

6.12. Sonstige Aufwendungen

Zu den sonstigen Aufwendungen zählen alle Aufwendungen aus der Verwaltungstätigkeit, soweit sie nicht den vorhergehenden Positionen oder den Aufwendungen des Finanzergebnisses zuzuordnen sind.

Unter den sonstigen Aufwendungen werden Sonstige Personalaufwendungen, Verluste aus Wertminderungen und dem Abgang von Vermögensgegenständen und übrige Aufwendungen zusammengefasst.

6.12.1. Sonstige Personalaufwendungen

Zu den sonstigen Personalaufwendungen zählen alle Aufwendungen, die keine Entgelte, Bezüge oder soziale Abgaben bzw. Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützungen betreffen (vgl. Tz. 6.8.). Den sonstigen Personalaufwendungen sind insbesondere Aufwendungen für Personalmaßnahmen, Aufwendungen für übernommene Fahrtkosten, Umzugskosten und Trennungsgeld, Aufwendungen für Aus-, Fort- und Weiterbildung und Aufwendungen für Bundestags- bzw. Landtagsabgeordnete zuzuordnen.

6.12.2. Verluste aus Wertminderungen und dem Abgang von Vermögensgegenständen und übrige Aufwendungen

Hier sind u. a. Verluste aus Wertminderungen von Gegenständen des Umlaufvermögens (Abschreibungen auf das Umlaufvermögen, außer Vorräten), Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und übrige Aufwendungen (Zeitungen und Fachliteratur, Porto und Versandkosten, Aufwendungen für Gästebewirtung, Repräsentation, Öffentlichkeitsarbeit, Werbung, Versicherungsbeiträge

− sofern keine personenbezogenen Versicherungen −, Aufwendungen für Telekommunikation, Reisekosten sowie Mitgliedsbeiträge, Schadensersatzleistungen, Leistungen aus Bürgschaften, Verspätungszuschläge sowie Zuführungen zu Rückstellungen − sofern nicht aus sachlichen Gründen anderweitig zuordenbar −) zu erfassen.

6.13. Verwaltungsergebnis

Das Verwaltungsergebnis ist der Saldo der vorstehenden Erträge und Aufwendungen.

6.14. Erträge aus Beteiligungen

Hierunter sind alle Erträge aus Beteiligungen und Anteilen an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen auszuweisen. Hierzu gehören z. B. Dividenden von Kapitalgesellschaften, Gewinnanteile einer OHG, einer KG, einer stillen Gesellschaft, Erträge aus Gewinnabführungsverträgen sowie sonstige ausgeschüttete Gewinne, z. B. Zinsen auf beteiligungsähnliche Darlehen, sofern diese unter den Beteiligungen bilanziert sind. Erträge aus der Zuschreibung zu Beteiligungen bzw. Anteilen an verbundene Unternehmen, soweit der Grund für eine zuvor vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung entfallen ist, sind hier und nicht als Sonstige Erträge auszuweisen. Die Bruttoerträge aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen sind in einem „Davon-Vermerk“ gesondert auszuweisen.

Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen oder Anteilen an verbundenen Unternehmen werden nicht hier erfasst. Der Ausweis dieser Erträge erfolgt im Posten „Sonstige Erträge“ (vgl. Tz. 6.6.).

6.15. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens

In diesem Posten sind alle übrigen Erträge aus Finanzanlagen zu erfassen, sofern diese nicht als Erträge aus Beteiligungen (Tz. 6.14.) auszuweisen sind. Die Erträge ergeben sich im Einzelnen aus den Vermögensgegenständen, die als Wertpapiere oder Ausleihungen des Finanzanlagevermögens ausgewiesen werden. Hierzu gehören z. B. Zinserträge, Dividendenerträge und ähnliche Ausschüttungen auf Wertpapiere des Anlagevermögens (z. B. Aktien, Obligationen). Weiterhin fallen hierunter Zinserträge aus Ausleihungen (z. B. langfristige Darlehen, wie Hypotheken, Grund- und Rentenschulden). Erträge aus der Zuschreibung zu anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, soweit der Grund für eine zuvor vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung entfallen ist, sind hier und nicht als Sonstige Erträge auszuweisen.

Gewinne aus der Veräußerung werden im Posten „Sonstige Erträge“ erfasst.

6.16. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

Hier sind nur diejenigen Zinserträge zu erfassen, die nicht unter den Posten Erträge aus Beteiligungen oder Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens auszuweisen sind. Dazu zählen z. B. Zinsen auf Einlagen bei Kreditinstituten oder auf Forderungen an Dritte (z. B. Bankguthaben, Darlehen und andere Außenstände), Zinsen und Dividenden auf Wertpapiere des Umlaufvermögens sowie Erträge aus der Abzinsung von Rückstellungen. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, die aus verbundenen Unternehmen stammen, sind in einer Summe als „Davon-Vermerk“ anzugeben.

6.17. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens

Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens werden stets hier erfasst. Verluste aus dem Abgang von Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens sind als sonstige Aufwendungen (vgl. Tz. 6.12.3.) zu erfassen.

6.18. Aufwendungen aus Verlustübernahme

Ausgewiesen werden die aufgrund rechtlicher oder vertraglicher Verpflichtung zu leistenden Beträge zum Ausgleich von Verlusten. Hierunter fällt auch der Verlustausgleich gegenüber Betrieben nach § 26 BHO/LHO.

6.19. Zinsen und ähnliche Aufwendungen

Unter den Zinsen und ähnlichen Aufwendungen sind die Aufwendungen zu erfassen, die für das aufgenommene Fremdkapital anfallen. Die Zinsaufwendungen gegenüber verbundenen Unternehmen und Einrichtungen sind durch einen davon Vermerk kenntlich zu machen.

Zu Zinsen und ähnliche Aufwendungen gehören u. a. Zinsswaps, Zinstermin- und Zinsoptionsgeschäfte, Zinsen für Kredite und Darlehen, Verzugszinsen, Überziehungszinsen, Säumniszuschläge, Diskontaufwand, Aufwendungen für Abschreibungen auf Disagio oder Damnum sowie Aufwendungen aus der Auf- bzw. Abzinsung (z. B. im Bereich der Rückstellungen).

Die Aufwendungen aus der Auf- bzw. Abzinsung sind im Anhang anzugeben.

Allgemeine Nebenkosten des Zahlungsverkehrs wie Kontoführungsentgelte sowie Umsatzprovisionen zählen nicht zu den Zinsen und Aufwendungen in diesem Sinne, sondern sind als sonstige Aufwendungen auszuweisen (vgl. Tz. 6.12.2.).

Gewährte und in Anspruch genommene Skonti zählen nicht zu den weiteren Finanzierungsaufwendungen in diesem Sinne, sondern sind als Preisnachlässe bei den Umsatzerlösen (vgl. Tz. 6.4.3.) zu berücksichtigen.

6.20. Finanzergebnis

Das Finanzergebnis ist der Saldo der Erträge und Aufwendungen nach dem Verwaltungsergebnis.

6.21. Ergebnis der Geschäftstätigkeit

Das Ergebnis der Geschäftstätigkeit ist der Saldo aus Verwaltungsergebnis und Finanzergebnis.

6.22. Steuern

Hier sind die Steuern der Gebietskörperschaft aus eigenen Steuerschuldverhältnissen auszuweisen. Es werden sowohl die Aufwendungen als auch die Erträge aus Erstattungen erfasst.

6.22.1. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Unter diesem Posten werden die von der Verwaltung zu entrichtenden Steuern vom Einkommen und vom Ertrag wie z. B. die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer, der Solidaritätszuschlag, die Kapitalertragsteuer sowie die entsprechenden ausländischen Steuern ausgewiesen.

6.22.2. Sonstige Steuern

Unter den sonstigen Steuern werden alle nicht zu den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag gehörenden Steuern erfasst, wie die Verbrauchs- und Verkehrssteuern (z. B. Kfz-Steuer), die von der Verwaltung zu entrichten sind.

6.23. Erträge aus Verlustübernahme/Aufwendungen aus Gewinnabführung

Aufwendungen aus Gewinnabführung und Erträge aus Verlustübernahmen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen werden bei Verbundtöchtern vor dem Jahresergebnis ausgewiesen. Die korrespondierenden Erträge bzw. Aufwendungen bei der Verbundmutter sind dagegen im Finanzergebnis darzustellen und somit Bestandteil des Ergebnisses der Geschäftstätigkeit.

6.24. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag ist der Saldo aller in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Aufwendungen und Erträge und Grundlage der Ergebnisverwendung.

7. Anhang

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Anhangs ergibt sich aus § 264 HGB „Pflicht zur Aufstellung“ (des Jahresabschlusses). Der Anhang ist Bestandteil des Jahresabschlusses. Sein Inhalt bestimmt sich nach dem fünften Teil des HGB (§§ 284 ff. HGB) unter Berücksichtigung notwendiger Ergänzungen bzw. Konkretisierungen, die sich aus der Besonderheit öffentlicher Haushaltswirtschaft ergeben.

Der Anhang gliedert sich in die Abschnitte:

A. Allgemeine Angaben

B. Angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

C. Erläuterungen zur Vermögensrechnung

D. Erläuterungen zur Erfolgsrechnung

E. Sonstige Angaben

Aus Anlage 3 ergeben sich Gliederung und Pflichtangaben des Anhangs.

8. Lagebericht

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts ergibt sich aus § 264 HGB. Sein Inhalt bestimmt sich nach den §§ 289 und 315 HGB. Die Mindestangaben basieren auf dem Rechnungslegungsstandard DRS 20[14] „Konzernlagebericht“. Dieser Standard ist geprägt von den Anforderungen der Privatwirtschaft an einen Lagebericht. Die dort genannten möglichen Angaben sind auf die Gebietskörperschaften nicht vollumfänglich übertragbar und daher zu modifizieren. Die §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB finden keine Anwendung.

Im Lagebericht sind Angaben zu folgenden Bereichen zu machen:

- Grundlagen der bilanzierenden Einheit
- Wirtschaftsbericht (inkl. Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage)
- Prognosebericht
- Risiko- und Chancenbericht

Die Stichtagsbegrenzung findet für den Lagebericht keine Anwendung. Neben Angaben zum Geschäftsverlauf sind auch in der Vergangenheit begründete und sich erst zukünftig auswirkende Ereignisse und Entwicklungen in die Lagebeurteilung aufzunehmen.

[14] Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 20 (DRS 20) "Konzernlagebericht" vom 25. November 2012 (BAnz AT 04.12.2012 B1)

Bei der Erstellung des Lageberichts sind folgende Berichtsgrundsätze zu beachten:

- Vollständigkeit
- Verlässlichkeit und Ausgewogenheit
- Klarheit und Übersichtlichkeit (u. a. Stetigkeit in der Darstellungsform)
- Vermittlung aus Sicht der Leitung
- Wesentlichkeit
- Informationsabstufung

In Anlage 4 ist ein Beispiel zum Lagebericht beigefügt.

9. Finanzrechnung

Die Finanzrechnungstellt die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes in Form einer Cashflow-Rechnung dar.

Als Mindestgliederungsschema sind grundsätzlich die Vorgaben des DRS 21[15] maßgeblich.

In Anlehnung an den DRS 21 kann sie für den Cashflow I im Rahmen der Rechnungslegung nach der direkten oder indirekten Methode erfolgen.

Die Cashflows II und III werden nach der direkten Methode, also auf der Basis von Zahlungsdaten, ermittelt.

Die Finanzrechnung baut sich wie folgt auf:

- **Cashflow I (CF aus der laufenden Geschäftstätigkeit = operativer CF)**

  Der Cashflow I gibt die zahlungswirksame Tätigkeit wieder, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen ist. Bei der direkten Methode wird der CF I unmittelbar aus den Einzahlungen und Auszahlungen ermittelt.[16] Bei der indirekten Methode wird das Jahresergebnis ohne Berücksichtigung des außerordentlichen Ergebnisses um nicht zahlungswirksame Aufwendungen und Erträge bereinigt.

- **Cashflow II (CF aus Investitionstätigkeit)**

  Der Cashflow aus Investitionstätigkeit umfasst den Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens sowie von längerfristigen finanziellen Vermögenswerten, die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zuzurechnen sind. Dazu gehört auch die Anlage von Finanzmittelbeständen, die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind.

- **Cashflow III (CF aus Finanzierungstätigkeit)**

[15] Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 21 (DRS 21) "Kapitalflussrechnung" vom 2. April 2014 (BAnz. AT 08.04.2014 B2), zuletzt geändert durch den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 13 (DRÄS 13) vom 16.6.2023 (BAnz AT 27.07.2023 B3)

[16] Anstelle der im DRS 21 genannten Position „Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen“ ist die Bezeichnung „Einzahlungen aus Geschäftstätigkeit“ und anstelle der Position „Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte“ ist die Bezeichnung „Auszahlungen aus Geschäftstätigkeit“ zu verwenden. Aus Vereinfachungsgründen für den Einzelabschluss ist die Angabe dieser beiden Positionen als Mindestgliederung ausreichend.

Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit umfasst alle zahlungswirksamen Aktivitäten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Finanzschulden des Unternehmens auswirken, vor allem die Aufnahme und Tilgung von Krediten.[17] Hier können auch Maßnahmen der Binnenfinanzierung, wie etwa die Finanzierung von Versorgungsleistungen abgebildet werden.

Die Bestände an Zahlungsmitteln (Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen) und Zahlungsmitteläquivalenten (als Liquiditätsreserve gehaltene, kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen) werden als Finanzmittelfonds bezeichnet. Der Finanzmittelfonds zum Bilanzstichtag muss mit der Summe aus Cashflow I, II und III und dem Bestand des Finanzmittelfonds zu Beginn der Periode übereinstimmen.

II. Konsolidierung der Abschlüsse auf staatlicher Ebene

Im Einzelabschluss der Kernverwaltung werden die rechtlich unselbständigen Vermögen (§ 18 HGrG) in dem Posten Finanzanlagen ausgewiesen. Der Einzelabschluss der Kernverwaltung kann mit den Jahresabschlüssen der rechtlich unselbständigen Vermögen zu einem Bundes-/Landesabschluss durch Vollkonsolidierung unter Beachtung der nachstehenden Regelungen zusammengefasst werden.

Auf der Grundlage des Bundes- bzw. Landesabschlusses kann durch Einbeziehung der rechtlich selbständigen Einheiten ebenfalls unter Beachtung der nachstehenden Regelungen ein Gesamtabschluss aufgestellt werden.

Der konsolidierte Abschluss besteht aus der Vermögensrechnung, der Erfolgsrechnung, dem Anhang, der Finanzrechnung, dem Eigenkapitalspiegel und ggf. der Segmentberichterstattung (vgl. § 297 Abs. 1 HGB). Der konsolidierte Abschluss ist um einen Lagebericht zu ergänzen.

10. Begriffsdefinitionen konsolidierte Abschlüsse

10.1. Verbund

Handelsrechtlich wird unter einem Konzern der Zusammenschluss rechtlich selbständiger Unternehmen verstanden, auf die ein Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss ausüben kann (vgl. § 290 HGB). Auf Bundes- bzw. Landesebene wird anstelle des Begriffs Konzern der Begriff Verbund als Zusammenschluss der Kernverwaltung, der rechtlich unselbständigen und der rechtlich selbständigen Einheiten verwendet.

In Abgrenzung zur Kernverwaltung sind die verbundenen Einheiten und die anderen Beteiligungen der Kernverwaltung verbundene, wirtschaftlich eigenständig operierende Einheiten, die den Zielen der Kernverwaltung dauerhaft dienen sollen und auf die zumindest ein maßgeblicher Einfluss besteht. Die Eigenständigkeit dokumentiert sich in der Regel in einer eigenständigen Leitung mit eigenständiger Entscheidungsbefugnis im Außenverhältnis sowie einem separaten Rechnungswesen. Eine juristische Verselbständigung (Rechtsfähigkeit) ist dagegen nicht erforderlich.

[17] Aus Vereinfachungsgründen für den Einzelabschluss sind anstelle der im DRS 21 vorgegebenen Mindestgliederung die Angabe der Positionen „Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ und „Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ ausreichend.

10.2. Verbundene Einheiten

Als verbundene Einheiten werden die Unternehmen und Einrichtungen definiert, über die die Kernverwaltung einen beherrschenden Einfluss ausübt bzw. ausüben könnte. Zur Definition des beherrschenden Einflusses sind die Kriterien des § 290 HGB anzuwenden. Demnach muss der Kernverwaltung bei einem Unternehmen

- entweder die Mehrheit der Stimmrechte (> 50 %) der Gesellschafter zustehen oder
- als Gesellschafterin das Recht zustehen, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen oder
- das Recht zustehen, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines abgeschlossenen Beherrschungsvertrages oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des Unternehmens zu bestimmen oder
- bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen obliegen, wenn das Unternehmen zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels der Kernverwaltung dient (Zweckgesellschaft).

Die vorstehenden Kriterien zur Beurteilung des beherrschenden Einflusses sind sinngemäß auch auf Einrichtungen anzuwenden.

10.3. Assoziierte Einheiten

Als assoziierte Einheit werden die Unternehmen und Einrichtungen bezeichnet, an denen die Kernverwaltung zwar keinen beherrschenden Einfluss gemäß § 290 HGB besitzt, tatsächlich aber trotzdem einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftspolitik ausübt. Ein solcher Einfluss wird in der Regel bei einer Beteiligungsquote von mindestens 20 % und bis einschließlich 50 % vermutet.

10.4. Konsolidierung

Die notwendigen Schritte zur Eliminierung von wirtschaftlichen Verflechtungen innerhalb des Verbundes werden als Konsolidierung bezeichnet. Ziel ist, in einem Gesamtzahlenwerk den Jahresabschluss so darzustellen, als ob es sich (fiktiv) um ein einziges Unternehmen handeln würde und nur die wirtschaftlichen Beziehungen gegenüber Dritten darzustellen.

11. Zielsetzung der konsolidierten Abschlüsse auf staatlicher Ebene

Das zentrale Ziel des Bundes- bzw. Landesabschlusses ist, eine transparente Darstellung über das Vermögen und die Verpflichtungen (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) sowie den Ressourcenverbrauch auf konsolidierter Basis über den Bereich der Kernverwaltung und der rechtlich unselbständigen Vermögen im Sinne des § 18 HGrG zu erlangen.

Das zentrale Ziel des Gesamtabschlusses im staatlichen Bereich ist es, über den Bundes- bzw. Landesabschluss hinaus eine transparente Darstellung über das Gesamtvermögen und die Gesamtverpflichtungen sowie den gesamten Ressourcenverbrauch auf konsolidierter Basis über den gesamten Bereich der öffentlichen Aufgabenwahrnehmung der Gebietskörperschaft zu erlangen. Diese Darstellung macht die Einbeziehung aller Bereiche, die mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben betraut sind, unabhängig von ihrer Rechts- oder Organisationsform, in der die Aufgabenwahrnehmung erfolgt (Kernverwaltung, öffentlich-rechtliche Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, privatrechtlich organisierte Einrichtungen etc.), notwendig. Die Kernverwaltung und die genannten übrigen Einrichtungen bilden dabei einen Rechnungslegungsverbund. Verbundmutter ist die jeweilige Kernverwaltung.

Der konsolidierte Abschluss stellt keine bloße Addition der Daten der einbezogenen Einheiten dar, sondern fasst die Rechnungswesendaten unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen den einzelnen Verbundeinheiten zu einer Gesamtsicht zusammen.

12. Konsolidierung

12.1. Konsolidierungskreis

Auf staatlicher Ebene hat der konsolidierte Abschluss eine vergleichbare Funktion wie in der privaten Wirtschaft der Konzernabschluss. Eine weitgehende Anlehnung an bestehende rechtliche Regelungen des HGB ist daher auch bei der Abgrenzung der in den konsolidierten Abschluss einzubeziehenden Einheiten möglich.

Wird zusätzlich zum Einzelabschluss der Kernverwaltung ein konsolidierter Bundes-/Landesabschluss bzw. Gesamtabschluss erstellt, hat die Kernverwaltung in Anlehnung an § 294 Abs. 1 HGB alle rechtlich unselbständigen bzw. selbständigen Einheiten, auf die sie mindestens einen maßgeblichen Einfluss ausübt, in den konsolidierten Abschluss aufzunehmen. Betriebe gewerblicher Art als ausschließlich steuerliches Konstrukt sind i. d. R. im Abschluss der Kernverwaltung enthalten und somit nicht zu konsolidieren.

12.1.1. Umfang Bundes- bzw. Landesabschluss

Die Einbeziehung von Verbundeinheiten (auf die die Kernverwaltung einen beherrschenden Einfluss ausübt) in den Bundes- bzw. Landesabschluss erfolgt unter Beachtung der Konsolidierungswahlrechte analog § 296 HGB durch Vollkonsolidierung. Im Folgenden werden die Rechtsformen aufgelistet, die in den Bundes- bzw. Landesabschluss einzubeziehen sind:

12.1.1.1. Sonderhaushalte/Körperschaften des öffentlichen Rechts

Sonderhaushalte nach § 26 Abs. 2 BHO/LHO stellen Ausgliederungen aus der Kernverwaltung dar. Die Mittel des Sonderhaushalts werden im Haushaltsplan nur noch im Saldo aus Einnahmen und Ausgaben als Zuschuss ausgewiesen. Die eigentliche Bewirtschaftung erfolgt innerhalb des Rechnungswesens des Sonderhaushalts.

Der Einfluss der Kernverwaltung auf den Sonderhaushalt ist beherrschend. Sonderhaushalte sind daher stets in den Bundes- bzw. Landesabschluss aufzunehmen.

Soweit der Einfluss der Kernverwaltung auf Körperschaften des öffentlichen Rechts beherrschend ist, sind auch diese in den Bundes- bzw. Landesabschluss einzubeziehen.

12.1.1.2. Bundes-/Landesbetriebe, sonstige Sondervermögen bzw. eigenbetriebsähnliche Einrichtungen nach § 26 BHO/LHO

Bundes-/Landesbetriebe sind aus dem übrigen öffentlichen Vermögen ausgegliederte Einheiten. Sie haben eine eigenverantwortliche Betriebsleitung sowie ein Aufsichtsgremium. Der Einfluss der Kernverwaltung ist in der Regel beherrschend. Bundes- bzw. Landesbetriebe sind in den Bundes- bzw. Landesabschluss aufzunehmen.

12.1.1.3. Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR)

Nicht rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts sind wegen der fehlenden eigenen Rechtspersönlichkeit in den Bundes- bzw. Landesabschluss aufzunehmen.

12.1.2. Umfang Gesamtabschluss

Zur Einbeziehung in den Gesamtabschluss ist für jede rechtlich selbständige Einheit eine Einzelfallbetrachtung durchzuführen. Besteht auf diese Einheiten ein beherrschender Einfluss (vgl. Tz. 10.2.), so sind diese in den Gesamtabschluss einzubeziehen.

Die Wahlrechte nach § 296 HGB sind so auszuüben, dass Einheiten nicht in die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, wenn

- nur eine eingeschränkte Verfügungsgewalt besteht,
- Anteile ausschließlich zum Zwecke der Wiederveräußerung gehalten werden,
- die Berücksichtigung für die Darstellung der tatsächlichen Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage von untergeordneter Bedeutung ist,
- die für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind.

Zusätzlich sind in den Gesamtabschluss auch die Daten der assoziierten Einheiten aufzunehmen. Diese werden gemäß des geringeren Steuerungszugriffs allerdings nicht im Rahmen einer Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss aufgenommen, sondern sind unter Anwendung der Equity-Methode zu berücksichtigen (Tz. 12.2.3.).

Organisatorische Einheiten, die unter einer gemeinsamen Leitung mit anderen verbundfremden Organisationen stehen (Beispielfall: 50:50-Beteiligung und gemeinsame Leitung einer Öffentlichen Privaten Partnerschaft), werden analog zu den assoziierten Einheiten unter Anwendung der Equity-Methode in den Gesamtabschluss aufgenommen, obwohl das HGB in diesen Fällen eine anteilsmäßige Konsolidierung im Rahmen einer so genannten Quoten-Konsolidierung als Wahlrecht vorsieht.

Alle anderen Beteiligungen der Gebietskörperschaft (entsprechend § 296 HGB nicht vollkonsolidierte verbundene Einheiten, in Anlehnung an § 296 HGB nicht at Equity einbezogene Einheiten und Beteiligungen mit Quoten unter 20 %) werden über ihre AHK als Finanzanlagen einbezogen.

Im Folgenden werden mögliche Rechtsformen ausschließlich auf ihre grundsätzliche Einbeziehungsmöglichkeit in den Konsolidierungskreis hin bewertet:

12.1.2.1. Kapitalgesellschaften

Eine Kapitalgesellschaft ist in den Konsolidierungskreis einzubeziehen und grundsätzlich voll zu konsolidieren, wenn die Kernverwaltung einen beherrschenden Einfluss ausübt oder ausüben könnte (vgl. Tz. 10.2.).

12.1.2.2. Personengesellschaften

Auf die Personengesellschaften können die Ausführungen zu den Kapitalgesellschaften übertragen werden.

Ein beherrschender Einfluss lässt sich insbesondere herbeiführen

- durch einen Unternehmensvertrag (Beherrschungsvertrag),
- durch den Personengesellschaftsvertrag oder
- durch Beschluss der Gesellschafter.

Hat also die Kernverwaltung oder eine andere Verbundeinheit einen beherrschenden oder maßgeblichen Einfluss auf die Personengesellschaft, so ist die Gesellschaft in den Konsolidierungskreis aufzunehmen.

12.1.2.3. Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR)/Körperschaften des öffentlichen Rechts

Bei Anstalten des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit und rechtsfähigen Körperschaften des öffentlichen Rechts ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob ein beherrschender oder maßgeblicher Einfluss der Kernverwaltung gegeben ist.

12.1.2.4. Stiftungen

Es sind öffentlich rechtliche Stiftungen und privatrechtliche Stiftungen nach § 80 ff. BGB zu unterscheiden.

Die Kernverwaltung hat in der Regel keinen Durchgriff auf das Vermögen der Stiftungen. Eine Aufnahme in den Konsolidierungskreis unterbleibt in diesen Fällen.

Ausschließlich im Bereich der selbständigen Stiftungen des öffentlichen Rechts kann im Einzelfall ein beherrschender Einfluss der Kernverwaltung gegeben sein. Dieses ist durch Einzelfallprüfung anhand der Ausgestaltung der entsprechenden Satzung zu prüfen.

12.2. Konsolidierungsmethoden

12.2.1. Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse

Die ordnungsgemäße Zusammenfassung und Konsolidierung von Einzelabschlüssen zu einem Bundes-/Landes- bzw. Gesamtabschluss erfordert die Erfüllung materieller und formaler Voraussetzungen.

12.2.1.1. Positionenplan

Die Zusammenführung der Einzelabschlüsse verlangt die Anwendung eines einheitlichen Positionenplans, nach dem die Verbundtöchter ihre Daten an die Verbundmutter zur Erstellung des konsolidierten Abschlusses melden. Die Gliederung der konsolidierten Vermögensrechnung sowie der konsolidierten Erfolgsrechnung orientieren sich an der Gliederung nach Anlage 1, erweitert um die durch die Konsolidierung notwendigen Posten.

12.2.1.2. Bewertung

Nach der Einheitstheorie sind die Vermögensgegenstände und das Kapital in der konsolidierten Vermögensrechnung nach einheitlichen Grundsätzen zu bewerten. Dabei sind die testierten Jahresabschlüsse der Verbundtöchter einzubeziehen, sofern dies nicht zu einem unzutreffenden Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt. Andernfalls ist eine Handelsbilanz II auf der Grundlage dieser Standards zu erstellen.

Für die Erstbilanzierung ist es zulässig, dass zunächst nicht alle Bewertungs- und Bilanzierungsmaßstäbe im Konzern im Gesamtabschluss nach den Grundsätzen des staatlichen Einzelabschlusses vereinheitlicht sind. In einer Übergangszeit von 5 Jahren werden die Ansatz-, Bewertungs- und Darstellungsgrundsätze im Gesamtverbund harmonisiert.

12.2.1.3. Abschlussstichtag

Die in den konsolidierten Abschluss eingehenden Einzelabschlüsse sollen denselben Abschlussstichtag wie die Verbundmutter haben. Liegt der Abschlussstichtag einer Verbundtochter um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des konsolidierten Abschlusses, so ist diese Verbundtochter auf Grund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des konsolidierten Abschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den konsolidierten Abschluss einzubeziehen (§ 299 Abs. 2 HGB).

Wird bei abweichenden Abschlussstichtagen eine Verbundtochter nicht auf der Grundlage eines auf den Stichtag und Zeitraum des konsolidierten Abschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den konsolidierten Abschluss einbezogen, so sind Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Verbundtochter, die zwischen dem Abschlussstichtag der Verbundtochter und dem der Verbundmutter eingetreten sind, in der konsolidierten Vermögensrechnung und der konsolidierten Erfolgsrechnung zu berücksichtigen oder im konsolidierten Anhang anzugeben (§ 299 Abs. 3 HGB).

12.2.2. Vollkonsolidierung

Bei der Zusammenfassung der Abschlüsse tritt im Bundes- bzw. Landesabschluss an die Stelle der Anteile der Kernverwaltung an den verbundenen Einheiten nach § 300 Abs.1 HGB die Darstellung der einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden, RAP und Sonderposten der verbundenen Einheiten. Für den Gesamtabschluss gilt das Gleiche für die im Bundes- bzw. Landesabschluss nicht konsolidierten Anteile an verbundenen Einheiten.

Beim Zusammenführen der einzelnen Einzelabschlüsse zum konsolidierten Abschluss sind die nachfolgenden Schritte analog Handelsrecht durchzuführen, um die bestehenden Verflechtungen zwischen den Verbundeinheiten im Sinne einer realitätsnahen Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu eliminieren.

12.2.2.1. Konsolidierung des Kapitals

Im Rahmen der Zusammenführung der Abschlüsse zur konsolidierten Vermögensrechnung sind die Kapitalverflechtungen der Einheiten untereinander im Rahmen der so genannten Kapitalkonsolidierung gesondert zu berücksichtigen, da eine bloße Addition der Einzelabschlüsse dazu führen würde, dass das Eigenkapital der Einheit doppelt im konsolidierten Abschluss dargestellt würde (auf der Passivseite der Tochter und auf der Aktivseite der Mutter als Finanzanlage).

Zur Vermeidung solcher Doppelrechnungen sind analog zum § 301 HGB die Beteiligungsbuchwerte mit dem jeweiligen Eigenkapital der Tochterunternehmen zu verrechnen. Dies geschieht nach der Neubewertungsmethode.

In Fällen, in denen das Mutterunternehmen eine geringere Beteiligungsquote als 100 % besitzt, ist analog § 307 HGB trotzdem eine Vollkonsolidierung, allerdings mit ergänzendem Minderheitsausweis, durchzuführen. Die Anteile anderer Gesellschafter am Eigenkapital sind als „Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter“ gesondert unter dem Posten „nicht beherrschende Anteile“ auszuweisen. Diese Anteile gehören zum Eigenkapital des konsolidierten Abschlusses.

12.2.2.2. Konsolidierung von Forderungen und Verbindlichkeiten (Schuldenkonsolidierung)

Im konsolidierten Abschluss können keine Forderungen und Verbindlichkeiten des Verbundes als wirtschaftliche Einheit gegen sich selbst ausgewiesen werden. Im Rahmen der Zusammenfassung der Einzelabschlüsse sind daher analog § 303 Abs.1 HGB Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den konsolidierten Abschluss einbezogenen Verbundeinheiten sowie entsprechende RAP zu eliminieren.

12.2.2.3. Konsolidierung zwischengesellschaftlicher Ergebnisse (Zwischenergebniseliminierung)

Gewinne und Verluste, die aus Lieferungen und Leistungen zwischen Verbundeinheiten entstanden sind, gelten aus Sicht des konsolidierten Abschlusses als nicht realisiert. Analog § 304 HGB sind die internen Gewinne und Verluste in voller Höhe zu eliminieren, außer wenn die Eliminierung der Zwischenergebnisse

für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des konsolidierten Abschlusses nur von untergeordneter Bedeutung ist.

12.2.2.4. Konsolidierung von Aufwand und Ertrag

Aufwand und Ertrag aus internen Umsätzen dürfen in der konsolidierten Erfolgsrechnung nicht ausgewiesen werden. Sie sind analog zu § 305 HGB miteinander zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen ausgewiesen werden.

12.2.3. Konsolidierung „at Equity“

Die Equity-Methode ist dadurch charakterisiert, dass der Wertansatz der Beteiligung, ausgehend von den historischen Anschaffungskosten, in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals fortgeschrieben wird. Anders als bei der Vollkonsolidierung werden Vermögen, Schulden sowie Aufwendungen und Erträge nicht in den Gesamtabschluss übernommen. Entstehende Unterschiedsbeträge zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung und dem hierauf anteilig entfallenden Eigenkapital der assoziierten Einheit werden dagegen wie bei der Vollkonsolidierung auch bei der Equity-Methode ermittelt.

Die Equity-Konsolidierung erfolgt immer nach der Buchwertmethode. Die Kapitalanteilsmethode wird für den staatlichen Gesamtabschluss bewusst ausgeschlossen. Bei Anwendung der Buchwertmethode ist folgende Vorgehensweise zu wählen:

1. Übernahme des Beteiligungsbuchwertes aus dem Bundes- bzw. Landesabschluss in die konsolidierte Vermögensrechnung.
2. Ermittlung des Unterschiedsbetrages und Ausweis in der konsolidierten Vermögensrechnung („Davon-Vermerk“) oder Angabe im Anhang, wobei dies nur bei der Erstkonsolidierung erfolgt. Der Unterschiedsbetrag ergibt sich als Differenz des Buchwerts der Beteiligung im Bundes- bzw. Landesabschluss der Verbundmutter und dem anteilig bilanzierten Eigenkapital in der Vermögensrechnung der assoziierten Einheit.
3. Aufteilung des Unterschiedsbetrages in einer Nebenrechnung: Zuordnung und Auflösung stiller Reserven und Lasten zu den Vermögensgegenständen, in denen sie sich befinden. Der Rest wird dem Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet.
4. In den Folgeperioden erfolgt eine Fortschreibung des Unterschiedsbetrages in der Nebenrechnung (ggf. Abschreibung der zugeordneten Reserven und Lasten, Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes) und eine entsprechende Reduzierung des Beteiligungsbuchwertes im Gesamtabschluss.

Veränderungen im Beteiligungsbuchwert können sich außer durch die bereits genannten planmäßigen Abschreibungen durch Übernahme anteiliger Periodenergebnisse oder außerplanmäßiger Abschreibungen, Zuschreibungen, Kapitalein- und -rückzahlungen ergeben.

13. Anhang konsolidierter Abschluss

Auf den Anhang zu einem konsolidierten Abschluss sind sinngemäß auch die Regelungen der §§ 313 f. HGB und die Regelungen des staatlichen Einzelabschlusses anzuwenden.

Weitere Erfordernisse gegenüber dem Einzelabschluss ergeben sich an dieser Stelle hinsichtlich:

- der Darstellung des Konsolidierungskreises,
- Darstellung der Konsolidierungsmethoden,

- der Segmentdarstellung (nicht verpflichtend durchzuführen).

14. Lagebericht konsolidierter Abschluss

Auf den Lagebericht zu einem konsolidierten Abschluss sollten sinngemäß auch die Regelungen des § 315 HGB und die Regelungen des staatlichen Einzelabschlusses angewendet werden.

III. Anlagen

Anlage 1: **Gliederung von Vermögens- und Erfolgsrechnung**

Anlage 2: **Anlagengitter**

Anlage 3: **Anhang**

Anlage 4: **Lagebericht**

Anlage 5 **Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung**

Anlage 1:
Gliederung von Vermögens- und Erfolgsrechnung (Einzelabschluss)

Die staatliche Doppik orientiert sich an den handelsrechtlichen Vorgaben zur Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. §§ 266 und 275 Abs. 2 HGB), die in Anlehnung an den § 265 Abs. 1 u. 5 HGB an die staatlichen Besonderheiten angepasst wurden.

Die vorgegebenen Gliederungen sind verbindlich, eine weitere Untergliederung der Posten und Zwischensummen ist zulässig.

Leerposten brauchen nicht ausgewiesen zu werden, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde (vgl. § 265 Abs. 8 HGB).

a) Gliederung – Vermögensrechnung:

Aktiva

A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse
2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
3. Geschäfts- oder Firmenwert
4. Geleistete Anzahlungen

II. Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
2. Infrastrukturvermögen, Naturgüter, Kulturgüter
3. Technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

III. Finanzanlagen

1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen und Einrichtungen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
5. Wertpapiere des Anlagevermögens
6. Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung
7. sonstige Ausleihungen

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

1. Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe
2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
3. Fertige Erzeugnisse und Waren
4. Geleistete Anzahlungen

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Steuern

2. Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen
3. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
4. Forderungen gegen verbundene Unternehmen und Einrichtungen
5. Forderungen gegen Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
6. Forderungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen
7. sonstige Vermögensgegenstände

III. Wertpapiere des Umlaufvermögens

1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
2. sonstige Wertpapiere

IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks

C. Aktive Rechnungsabgrenzung

Passiva

A. Eigenkapital

I. Nettoposition (Kapitalkonto)
II. Kapitalrücklage
III. Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen)
IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

B. Sonderposten für Investitionen

C. Rückstellungen

I. Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
II. Steuerrückstellungen
III. sonstige Rückstellungen

D. Verbindlichkeiten

I. Anleihen und Obligationen
II. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
III. Verbindlichkeiten aus Steuern.
IV. Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen
V. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
VI. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
VII. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Einrichtungen

VIII. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

IX. Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen

X. sonstige Verbindlichkeiten

davon aus Steuern

davon im Rahmen der sozialen Sicherheit

E. Passive Rechnungsabgrenzung

Abbildung 6: Gliederung – Vermögensrechnung

b) Gliederung – Erfolgsrechnung:

1. Steuern und steuerähnliche Erträge
2. Erträge aus Finanzausgleichsbeziehungen
   davon Bundesergänzungszuweisungen
3. Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen
4. Erträge aus Verwaltungstätigkeit, Umsatzerlöse
   a) Erträge aus Gebühren
   b) Erträge aus Geldstrafen, Geldbußen, Verwarnungs- und Zwangsgeldern sowie aus Einziehung oder Verfall
   c) Umsatzerlöse
5. Bestandsveränderungen/aktivierte Eigenleistungen
6. Sonstige Erträge
7. **Summe Erträge**
8. Aufwendungen für Verwaltungstätigkeit
   a) Aufwendungen für Material, Energie und bezogene Waren
   b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
   c) Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
9. Personalaufwand
   a) Entgelte
   b) Bezüge
   c) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
10. Abschreibungen
    a) Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
    b) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit unüblich hoch
11. Aufwendungen aus Finanzausgleichsbeziehungen
    davon Bundesergänzungszuweisungen
12. Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse
13. Sonstige Aufwendungen
    a) Sonstige Personalaufwendungen
    b) Verluste aus Wertminderungen und dem Abgang von Vermögensgegenständen und übrige Aufwendungen
14. **Summe Aufwendungen**
15. **Verwaltungsergebnis** *(Saldo 7 und 14)*

16. Erträge aus Beteiligungen
    davon aus verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
17. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
    davon aus verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
18. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
    davon aus verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
19. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens
20. Aufwendungen aus Verlustübernahme
21. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
    davon an verbundene Unternehmen und Einrichtungen
22. **Finanzergebnis** *(Saldo 16 bis 21)*
23. **Ergebnis der Geschäftstätigkeit** *(Saldo 15 und 22)*
24. Steuern
    a) vom Einkommen und vom Ertrag
    b) sonstige Steuern
25. Erträge aus Verlustübernahme/Aufwendungen aus Gewinnabführung
26. **Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag** *(Saldo 23, 24 und 25)*

Abbildung 7: Gliederung – Erfolgsrechnung

Anlage 2:
Anlagengitter

		Anschaffungs- und Herstellkosten					Abschreibungen							
	Historische AHK vor dem 01.01.20XX	Zugänge/ Nachaktivierungen	Abgänge	Umbuchungen	Endbestand AHK zum 31.12.20XX	Kumulierte Abschreibungen 01.01.20XX	Abschreibungen	Abschreibungen auf Zugänge/ Nachaktivierungen vor 01.01.20XX	Abschreibungen auf Abgänge	Umbuchungen	Zuschreibungen	Kumulierte Abschreibungen 31.12.20XX	Buchwert 31.12.20XX (Vorjahr)	Buchwert 31.12.20XX
Anlagevermögen (gesamt)														
Immaterielle Vermögensgegenstände														
Geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse														
Konzessionen, Rechte und Lizenzen														
Geschäfts- und Firmenwert														
Geleistete Anzahlungen auf Immaterielle Vermögensgegenstände														
Sachanlagevermögen														
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich Bauten auf fremden Grund und Boden														
Grundstücke														
Grundstücksgleiche Rechte														
Bauten														
Infrastrukturvermögen, Naturgüter, Kulturgüter														
Infrastrukturvermögen														
Naturgüter														
Kulturgüter														
Technische Anlagen und Maschinen, Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung														

		Anschaffungs- und Herstellkosten					Abschreibungen							
	Historische AHK vor dem 01.01.20XX	Zugänge/ Nachaktivierungen	Abgänge	Umbuchungen	Endbestand AHK zum 31.12.20XX	Kumulierte Abschreibungen 01.01.20XX	Abschreibungen	Abschreibungen auf Zugänge/ Nachaktivierungen vor 01.01.20XX	Abschreibungen auf Abgänge	Umbuchungen	Zuschreibungen	Kumulierte Abschreibungen 31.12.20XX	Buchwert 31.12.20XX (Vorjahr)	Buchwert 31.12.20XX
Technische Anlagen und Maschinen														
Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung														
Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau														
Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen														
Anlagen im Bau														
Finanzanlagen														
Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen														
Ausleihungen an verbundene Unternehmen und Einrichtungen														
Beteiligungen														
Anteile an Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht														
Wertpapiere des Anlagevermögens														
Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung														
sonstige Ausleihungen														

Abbildung 8: Anlagengitter

Anlage 3:
Anhang für Einzelabschluss

In den Anhang sind die nachfolgend genannten Pflichtangaben aufzunehmen.

A. Allgemeine Angaben zu Inhalt und Gliederung des Jahresabschlusses

Anhangsangaben zu/zur:

1. Abweichung von den Standards für staatliche Doppik in der Übergangsfrist
2. besonderen Umständen, die dazu führen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht vermittelt (§ 264 Abs. 2 Satz 2 HGB)
3. Darstellungsstetigkeit
   a) Beibehaltung der Darstellungsform, insbesondere die Gliederung der aufeinander folgenden Vermögens- und Erfolgsrechnungen
   b) Abweichungen von der Darstellungsstetigkeit wegen besonderer Umstände sind anzugeben und zu begründen (§ 265 Abs. 1 Satz 2 HGB)
4. Vergleichbarkeit mit dem Vorjahr
   a) Angabe und Erläuterung, wenn Vorjahresbeträge mit den Zahlen des Berichtsjahres nicht vergleichbar sind (§ 265 Abs. 2 Satz 2 HGB)
   b) Angabe und Erläuterung angepasster Vorjahresbeträge (§ 265 Abs. 2 Satz 3 HGB)

B. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Anhangsangaben zu/zur:

5. Erläuterungen zu den einzelnen Posten der Vermögens- und Erfolgsrechnung (§ 284 Abs. 1 HGB) sowie zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für die Posten der Vermögens- und der Erfolgsrechnung (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)
6. Grundlagen der Währungsumrechnung
7. außerplanmäßigen Abschreibungen im Anlagevermögen (§§ 277 Abs. 3 Satz 1 und 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB)

C. Erläuterungen zur Vermögensrechnung

8. Anlagevermögen
   a) Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens (Anlagespiegel, Anlage 2) ist im Anhang darzustellen (§ 284 Abs. 3 HGB).
   b) Die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten ist anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist

9. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

   a) Die Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind in einem Forderungsspiegel aufzuführen.

   b) Die Mitzugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes zu einem anderen Posten ist anzugeben oder zu vermerken, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist (§ 265 Abs. 3 Satz 1 HGB).

   c) Antizipative Aktiva sind zu erläutern, soweit die unter dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ ausgewiesenen Beträge einen größeren Umfang haben (§ 268 Abs. 4 Satz 2 HGB).

10. Es ist gesondert anzugeben, wenn die Vermögensrechnung unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wird (§ 268 Abs. 1 Satz 2 HGB).

11. Rückstellungen

   a) Die in der Bilanz nicht ausgewiesenen Rückstellungen für mittelbare Verpflichtungen aus einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension sowie für ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtungen sind in einem Betrag anzugeben (Art. 28 Abs. 2 EGHGB).

   b) Rückstellungen im Posten „sonstige Rückstellungen“ mit einem nicht unerheblichen Umfang sind gesondert anzugeben und zu erläutern (§ 285 Nr. 12 HGB).

12. Verbindlichkeiten

   a) Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr sowie einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ist in einem Verbindlichkeitenspiegel aufzuführen (§ 285 Nr. 1a, Nr. 2 HGB).

   b) Die Mitzugehörigkeit eines Schuldpostens zu einem anderen Posten ist anzugeben oder zu vermerken, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist (§ 265 Abs. 3 Satz 1 HGB).

   c) Zu jedem gesondert ausgewiesenen Verbindlichkeitsposten ist der Betrag der Verbindlichkeiten anzugeben, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten (§ 285 Nr. 1 b, Nr. 2 HGB).

   d) Antizipative Passiva sind zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge einen größeren Umfang haben (§ 268 Abs. 5 Satz 3 HGB).

13. Haftungsverhältnisse

   a) die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse sind gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten anzugeben,

   b) die unter a) genannten Verpflichtungen, die gegenüber verbundenen Unternehmen bestehen sind gesondert anzugeben.

   c) Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind jeweils gesondert zu vermerken (§ 285 Nr. 3a HGB).

14. Art und Zweck sowie Risiken, Vorteile und finanzielle Auswirkungen von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften sind anzugeben, soweit die Risiken und Vorteile wesentlich sind und die Offenlegung für die Beurteilung der Finanzanlage des Unternehmens erforderlich ist (§ 285 Nr. 3 HGB).

15. sonstige finanzielle Verpflichtungen

    a) Der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Vermögensrechnung erscheinen und auch nicht nach § 251 HGB anzugeben sind, ist anzugeben, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist.

    b) Verpflichtungen der unter a) genannten Art, die gegenüber verbundenen Unternehmen bestehen, sind gesondert anzugeben (§ 285 Nr. 3a HGB).

D. Erläuterungen zur Erfolgsrechnung

16. Die außerplanmäßigen Abschreibungen im Anlagevermögen (§§ 277 Abs. 3 Satz 1 und 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB) sind aufzuführen, sofern sie nicht bei den Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausgewiesen sind.

17. Die Aufgliederung der Steuererträge ist nach Steuerarten vorzunehmen.

18. Den „kofinanzierten“ Aufwendungen aus Zuweisungen und Zuschüssen sind die korrespondierenden Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen gegenüber zu stellen. Sie sind nach Herkunftsbereichen und Leistungen aufzuschlüsseln, sofern dies für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung ist.

19. Erträge aus Verwaltungstätigkeit, Umsatzerlöse sind nach Tätigkeitsbereichen (§ 285 Nr. 4 HGB) aufzugliedern.

20. Die in den Sonstigen Erträgen ausgewiesenen Erträge mit einem nicht unerheblichen Umfang sind gesondert anzugeben und zu erläutern.

21. Periodenfremde Aufwendungen und Erträge sind hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 285 Nr. 32 HGB).

22. Es ist jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Ertrags- oder Aufwandposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung anzugeben, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 285 Nr. 31 HGB). Dabei handelt es sich um Vorgänge, die in hohem Maße ungewöhnlich sind, d. h. deren Auftreten nicht erwartet werden kann, und die selten oder unregelmäßig vorkommen, d. h. nicht ständig anfallen bzw. nicht wiederkehrender Natur und somit nicht planbar sind. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

23. Angaben zu Steuern vom Einkommen und Ertrag als Steuerschuldner

E. Sonstige Angaben

24. Durchschnittliche Zahl der während des Haushaltsjahres beschäftigten Arbeitnehmer, getrennt nach Gruppen unter Angabe der Anzahl der Teilzeitkräfte (§ 285 Nr. 7 HGB)

25. Für die Verwaltungsspitze mit Geschäftsführungsfunktion (z. B Minister und Staatssekretäre, abhängig vom jeweiligen Bundes- bzw. Landesrecht) unter Berücksichtigung des § 286 Abs. 4 HGB Angabe der für die Tätigkeit im Haushaltsjahr gewährten Dienstbezüge (§ 285 Nr. 9a HGB), der Gesamtbezüge der früheren Mitglieder der o. g. Organe und ihrer Hinterbliebenen (§ 285 Nr. 9b HGB), gewährter Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten oder erlassenen Beträge sowie der für diese Person eingegangenen Haftungsverhältnisse (§ 285 Nr. 9c HGB).

26. Angabe aller Mitglieder der o. g. Organe mit dem Familienamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen, einschließlich ihrer Funktion (§ 285 Nr. 10 HGB);

27. Namen und Sitz von Unternehmen, soweit es sich um eine Beteiligung im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB handelt; außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Haushaltsjahres dieser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluss vorliegt (§ 285 Nr. 11 HGB). Es sind alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die fünf Prozent der Stimmrechte überschreiten (§ 285 Nr. 11b HGB).

28. Auflistung der in dem Posten Finanzanlagen ausgewiesenen Sondervermögen unter Angabe der auf diese entfallenden Werte

29. Angabe und Erläuterung sämtlicher in Anspruch genommener Verpflichtungsermächtigungen, deren Fälligkeit nach dem Bilanzstichtag liegt, soweit diese nicht in den Rückstellungen bzw. Verbindlichkeiten enthalten sind.

30. Hinweis auf Belastungen aufgrund der Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse

31. Art und Zweck sowie Risiken, Vorteile und finanzielle Auswirkungen von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit die Risiken und Vorteile wesentlich sind und die Offenlegung für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens erforderlich ist.

32. Vorgänge mit besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen (§ 285 Nr. 33 HGB)

Anlage 4:
Lagebericht

Der Lagebericht einer Gebietskörperschaft gliedert sich in die nachfolgend genannten Berichtsteile. Die Überschriften stellen die Pflichtangaben dar, im Textteil werden Hinweise zu Formulierungen/Ausführungen gegeben.

1. Grundlagen

An dieser Stelle sollen neben allgemeinen Informationen (z. B. Bevölkerung, Fläche, Wirtschaftszweige) grundlegende Angaben zur rechtlichen und organisatorischen Struktur der Gebietskörperschaft gemacht werden.

2. Wirtschaftsbericht

2.1. Gesamtwirtschaftliche Rahmenbedingungen

In diesem Berichtsteil wird auf besondere finanzpolitische und wirtschaftliche Rahmenbedingungen der öffentlichen Gebietskörperschaft eingegangen.

Die Angaben zu den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sind abhängig von der Struktur und dem Umfeld der jeweiligen öffentlichen Gebietskörperschaft. Die Rahmenbedingungen von besonderer Bedeutung für die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage der Gebietskörperschaft sind darzulegen.

2.2. Geschäftsverlauf und Lage der öffentlichen Gebietskörperschaft

Hier sind Angaben über das abgelaufene Haushaltsjahr und die Lage der öffentlichen Gebietskörperschaft zu machen. Es sollen neben der Tätigkeit der Gebietskörperschaft im Berichtsjahr Vorgänge dargestellt werden, die nicht unmittelbar den Jahresabschluss betreffen bzw. diesem nicht zu entnehmen sind, z. B. Verwaltungsstrukturreformen und Projekte zur Haushaltsmodernisierung. Auch sonstige Ereignisse, die einen wesentlichen Einfluss auf den Geschäftsverlauf hatten, sind hier zu beschreiben.

2.2.1. Darstellung des Geschäftsverlaufs

Die Darstellung des Geschäftsverlaufs spiegelt die Arbeit der Gebietskörperschaft in den einzelnen Politikbereichen wider. Eine zusammenfassende Darstellung bezüglich der einzelnen Politikfelder ist möglich.

Die Erreichung der Ziele der Gebietskörperschaft ist durch repräsentative Kennzahlen zu erläutern. Eine kontinuierliche Berichterstattung anhand der ausgewählten Kennzahlen soll auch in Folgejahren möglich sein.

Die Darstellung des Geschäftsverlaufs umfasst auch den Personalbereich der Gebietskörperschaft.

2.2.2. Darstellung der Lage

Unter diesem Punkt erfolgt die Darstellung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage der Gebietskörperschaft.

- Ertragslage

  An dieser Stelle ist die Ergebnisentwicklung im Haushaltsjahr anhand einer komprimierten Erfolgsrechnung darzustellen, zu erläutern und zu beurteilen. Die Gründe für wesentliche Veränderungen sind anzugeben.

- Finanzlage

  Hier ist die Finanzlage anhand eines komprimierten Cashflows darzustellen, zu erläutern und zu beurteilen. Dabei sollte auf wesentliche Veränderungen eingegangen werden. Zudem sollten wesentliche Finanzierungsmaßnahmen des abgelaufenen Geschäftsjahres sowie Veränderungen außerbilanzieller Finanzierungsvorgänge erläutert werden.

- Vermögenslage

  Die Vermögenslage ist anhand einer komprimierten Vermögensrechnung darzustellen, zu erläutern und zu beurteilen. Wesentliche Abweichungen gegenüber dem Vorjahr sollten erläutert werden.

3. Prognosebericht

Im Prognosebericht werden die Erwartungen zur voraussichtlichen wirtschaftlichen Entwicklung der wichtigsten Rahmenbedingungen und der Gebietskörperschaft aufgeführt. Prognosen des vergangenen Berichtsjahres sind der tatsächlichen Entwicklung gegenüberzustellen, eventuelle Abweichungen sind zu erläutern.

4. Risiko- und Chancenbericht

An dieser Stelle sollen die wesentlichen Risiken und Chancen sowie deren Management beschrieben werden, die eine deutliche Verschlechterung oder Verbesserung der Lage der bilanzierenden Einheit bewirken oder den Eintritt der geäußerten Erwartungen und Prognosen beeinflussen können. Es ist jeweils über Risiken und Chancen getrennt zu berichten. Ebenso sind die Methoden zur Erkennung und Maßnahmen zur Minimierung der Risiken sowie zur Erhöhung der Chancen darzustellen.

Stichwortverzeichnis

Abgaben
  soziale 50
Abschluss
  konsolidiert 58, 59
Abschlussstichtag 62
Abschreibungen 22, 51
  auf immaterielle Vermögensgegenstände 51
  auf Wertpapiere des Umlaufvermögens 54
  außerplanmäßig 22
  planmäßig 22
Altersteilzeit 43
Altersversorgung
  Aufwendungen für 51
Altlasten 27
Anhang 56
Anlagen
  technische 31
Anlagen im Bau 32
Anlagenbuchhaltung 19
Anlagengitter 72
Anlagevermögen 24
  Wertpapiere des 35
Anschaffungs- oder Herstellungskosten 16, 19
  Abgänge 22
  fiktive 20
  Wiederbeschaffungswert 23
  Zugänge 21
Anschaffungskosten 21
  Ermittlung der 21
  Minderung der 21
  nachträgliche 21
Anschaffungskostenprinzip 17
Anschaffungsnebenkosten 21
Anschaffungspreis 21
Anstalten des öffentlichen Rechts 61
  nicht rechtsfähige 60
Anzahlungen
  erhaltene 46
  geleistete 26, 32
Aufgriffsgrenzen
  aktive Rechnungsabgrenzung 39
  Eröffnungsbilanz 19
  für Vorräte 36
  passive Rechnungsabgrenzung 47
Aufwendungen
  außerordentliche 55
Ausleihungen 34
Bauwerke
  ingenieurtechnische 30
Bedarfsdeckungsfunktion 15
Beihilfe 51
Beizulegenden Wert 23
Bepflanzungen 30
Bestandsveränderungen 49
Beteiligungen 34
  Erträge aus 53
Betriebsleitung
  eigenverantwortliche 33, 60
  ohne eigenverantwortliche 35, 43
Bewertungsgrundsätze 17
Bewertungsvereinfachungsverfahren 17
Bezüge 50
Bibliothek
  öffentlich zugänglich 32
Bilanz in Kontenform 18
Bilanzberichtigung
  erfolgsneutral 24
  erfolgswirksam 24
Bilanzierung
  Fehler der 24
  Grundsätze der 17
  Verbot der 20
  Wahlrecht der 20
Bodenrichtwert 27
Brachfläche 27
Brücken 30
Bücher 32
Bundes- und Landesbetriebe 33
Bundesabschluss 59
Bundesbetrieb 60
Bundesergänzungszuweisungen 38, 46, 48, 51
Bundestagsabgeordnete
  Aufwendungen für 52
Bürgschaften 43
  Leistungen aus 53
Büromaterial 35
Cashflow 57, 83
Darstellungsstetigkeit 18
Denkmäler 28, 31
Disagio 44
Eigenkapital 39
Eigenleistungen
  aktivierte 49
Eigentümer
  wirtschaftlicher 20
Einfluss
  beherrschender 33, 58
Einheiten
  assoziierte 59
Einzelabschluss 57, 59, 75
  auf staatlicher Ebene 14
Energie 50
Entgelte 50
Equity-Methode 60, 63
Erbbaurecht 28
Erbbauzinsen 53
Erbschaften 22
Erfolgsrechnung 47
  Gliederung der 70
Eröffnungsbilanz 18
Erträge
  außerordentliche 55
  sonstige 50
Ertragsrealisation 47

Ertragswert 23
Fachliteratur 53
Fahrbahn 30
Fahrtkosten 52
Fahrzeuge 32
Festbewertung 17
FIFO 17, 36
Finanzanlagen 33
  Erträge aus 53
Finanzausgleich
  Länder- 38, 43, 46, 48, 51
  Verbindlichkeiten aus dem 46
  zwischen Ländern und ihren Kommunen 38, 43, 46, 48, 51
Finanzausgleichsbeziehungen
  Aufwendungen aus 51
  Erträge aus 48
  Forderung aus 38
Finanzderivate 35
Finanzergebnis 54
Finanzrechnung 57, 83
Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung
  direkte Methode 85
  indirekte Methode 83
Flächen
  landwirtschaftlich genutzt 27
Fort- und Weiterbildung 52
Fremdwährung
  Forderungen in 36
Fürsorgeleistungen 51
Garantien 43
Gebäude 29
Gebäudeteile
  selbständig 29
  unselbständig 29
Gebühren
  Erträge aus 49
Geldstrafen
  Erträge aus 49
Gemälde 31
Gemeinkosten 22
Genossenschaftsanteile 33
Gesamtabschluss 59, 60
Gesamtkostenverfahrens 18
Geschäfte
  schwebende 43
Geschäfts- oder Firmenwert 26
Gewährleistung 43
Gewinnabführung
  Aufwendungen aus 55
Gewinnrücklagen 40
Gewinnvortrag 40
Gläubigerschutz 16
Gliederungsgrundsätze 18
Gremium nach § 49a HGrG 12
Grund und Boden
  Gebäude auf fremden 29
  von Naturgütern 31
Grundsatz der
  Bewertungsstetigkeit 17
  Bilanzidentität 17
  Bilanzkontinuität 17
  Bilanzwahrheit 17
  Einzelbewertung 17
  Fortführung 17
  Klarheit und Übersichtlichkeit 17
  Periodenabgrenzung 17
  Vorsicht 17
Grundstücke 27
Grundstücksgleiche Rechte 28
Gruppenbewertung 18
Häfen 30
Herstellungskosten 22
  Ermittlung der 21
HGrGMoG 12
Höchstwertprinzip 16
Immobilienwertermittlungsverordnung 27
Imparitätsprinzip 16
Infrastrukturvermögen 29
  im engeren Sinne 30
  im weiteren Sinne 30
Inventar 18
Inventur 18
Inventurvereinfachungsverfahren 18
Investitionszuschuss 25
Investitionszuweisung 25
Jahresfehlbetrag 40, 56
Jahresüberschuss 40, 56
Joint-Venture-Anteile 35
Kapitalgesellschaft 61
Kapitalrücklagen 40
Kassenbestand 39
Kernverwaltung
  Zusammenschluss der 58
Kofinanzierung 48, 52
Konsolidierung 59
  at Equity 63
  des Kapitals 63
  von Aufwand und Ertrag 63
  von Forderungen und Verbindlichkeiten 63
  zwischengesellschaftlicher Ergebnisse 63
Konsolidierungskreis 59
Kontrollfunktion 15
Konzern 58
Konzessionen 26
Körperschaften des öffentlichen Rechts 60
Krankenhäuser 30
Kultur- und Sozialeinrichtungen 30
Kulturgüter 31
  unbewegliche 29
Lagebericht 56, 64, 79
Landesabschluss 59
Landesbetrieb 60
Landtagsabgeordnete
  Aufwendungen für 52
Leasing 53
Lieferung oder Leistung 37
  Verbindlichkeiten aus 46
LIFO 17, 36
Lizenz 24
Lizenzen 26, 53
Makler 21
Marktpreis 23
Marktwert 16

Maschinen 31
Mieten 53
Naturgüter 28, 30
Naturschutzgebiete 27
Nettoposition 40
Niederstwertprinzip 16
Notar 21
Nutzpflanzen 30
Öffentliche Private Partnerschaft 61
Öffentlichkeitsarbeit 53
Ordnungsfunktion 15
Pachten 53
Parkplatzanlagen 30
Pauschalwertberichtigungen 36
Pensionsrückstellungen 41
Pensionsverpflichtungen
  mittelbar 44
Personalaufwand 50
Personalaufwendungen 52
Personalkostenerstattungen 48, 50
Personengesellschaft 61
Plastiken 31
Porto 53
Positionenplan 62
Programmfunktion 15
Prozesskosten 42
Realisationsprinzip 16
Rechnungsabgrenzungsposten
  aktiv 39
  passiv 47
Reisekosten 53
Rekultivierung 44
Repräsentation 53
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe 17
Rücklagen
  freie/allgemeine 40
  gebundene 40
Rückstellungen 41
  für ausstehende Rechnungen 42
  für Beihilfen 41
  für drohende Verluste 43
  für Erstattungsansprüche 44
  für Gewährleistungen 43
  für mittelbare Pensionsverpflichtungen 44
  für negatives Eigenkapital 43
  für Pensionen 41
  für Personalaufwand 43
  für Prozesskosten 42
  für Rekultivierung 44
  für Schadenersatz 43
  für Schadstoff- und Gefahrgutentsorgung 44
  für unterlassene Instandhaltung 44
Sachanlagevermögen 26
Sachbezüge 50
Sachherrschaft 20
Saldierungsverbot 17
Schadensersatz 43
Schadensersatzleistungen 53
Scheinbestandteile
  eines Gebäudes 32
Schenkungen 22
Schuldscheindarlehen 35
Schuldverschreibungen
  kurz-, mittel- und langfristige 45
Schutzfunktion 15
Schutzrechte 26
Schwebende Geschäfte 43
Schwebeposten 39, 45
Skulpturen 31
Software 26
Solidaritätszuschlag 55
Sonderhaushalte 60
Sondervermögen 35
Sonderzahlungen 50
Spenden 22
Sportanlagen 30
Steuer
  Bier- 38, 46
  Gewerbe- 55
  Kapitalertrag- 55
  Kfz- 55
  Körperschaft- 55
Steuererhebungsrecht 24
Steuern
  Erträge aus 47
  passive latente 47
  Verbindlichkeiten aus 45
Steuerrückstellungen 42
Steuerschuldverhältnisse 36
Steuervergütungen
  atypische 36, 52
  typische 37
Steuerverteilung
  Forderung aus 38
  Verbindlichkeiten aus 46
Steuervorauszahlungen 37
Stiftung 61
Straßen 29
Telekommunikation 53
Tiere 32
Transparenz- und Informationsfunktion 15
Trennungsgeld 52
Trivialprogramm 24
Tunnel 30
Überstunden 43
Umlaufvermögen 35
  Wertpapiere des 38
Umsatzerlöse 49
Unternehmen
  verbundene 33
Veräußerungswert 23
Verbindlichkeiten 44
Verbrauchsfolgeverfahren 17
Verbund 58
Verbundtochter 62
Verlustübernahmen
  Erträge aus 55
Verlustvortrag 40
Vermögensgegenstände
  immateriell 24, 26
  materiell 26
  sonstige 36
  unentgeltlich erworbene 22
Vermögensrechnung 24

Gliederung der 67
Verwaltungsergebnis 53
Verwaltungstätigkeit 54
Aufwendungen für 50
Erträge aus 49
Vollkonsolidierung 62
Vollständigkeitsgebot 17
Vorräte 35
Vorsichtsprinzip 16
Wald 30
Wasserflächen 27
Wasserstraßen 30
Wertaufhellungsprinzip 16
Wertermittlungsrichtlinien 27
Wertminderung
dauernde 23
Wertminderungen 53
Wiederbeschaffungswert 23
Zinsen 54
Zinserträge
aus Ausleihungen 53
Zinsswapgeschäfte 35
Zuschreibungen 24
Zuweisungen und Zuschüsse 37
Aufwendungen für 52
Erträge aus 48
Zuwendungen 48
Zwangsgelder
Erträge aus 49