

Auswirkung der Doppik auf die Rechnungslegung von Betrieben gewerblicher Art

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Rechnungslegung für Betriebe gewerblicher Art im Rahmen der Kameralistik	63
1.1 Buchführungspflicht nach HGB	63
1.2 Buchführungspflicht nach der Eigenbetriebsverordnung (EBV)	64
1.3 Buchführungspflicht nach der Abgabenordnung	64
1.3.1 Abgeleitete Buchführungspflicht	64
1.3.2 Originäre (eigene) Buchführungspflicht	64
1.4 Zusammenfassung der bestehenden Buchführungspflichten vor Einführung der Doppik	65
1.4.1 Eigenbetriebe	65
1.4.2 Regiebetriebe	65
2. Rechnungslegung für Betriebe gewerblicher Art im Rahmen der Doppik	65
2.1 Nach HGB oder § 141 AO buchführungspflichtige Regiebetriebe	65
2.1.1 Handelsrechtliche Anforderungen an eine ordnungsmäßige Buchführung	66
2.1.2 Handelsrechtliche Anforderungen an den Jahresabschluß	66
2.1.3 Steuerrechtliche Anforderungen an eine(n) ordnungsmäßige(n) Buchführung/Jahresabschluß	66
2.1.4 Kommunalrechtliche Anforderungen an eine(n) ordnungsmäßige(n) Buchführung/Jahresabschluß	67
2.1.5 Bewertungsunterschiede zwischen Steuerbilanz und doppischer Bilanz	68
2.2 Bisher nicht buchführungspflichtige Regiebetriebe	69
3. Wechsel der Gewinnermittlungsart	70
4. Zusammenfassung	76

Kommunen üben häufig eine Vielzahl von Tätigkeiten aus, die die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V. mit § 4 KStG erfüllen. Für diese Betriebe ergeben sich einige Besonderheiten beim Übergang von der Kameralistik auf die Doppik, auf die nachfolgend näher eingegangen werden soll. Hierzu werden zunächst die Rechnungslegungsvorschriften für Betriebe gewerblicher Art kameral buchender Kommunen beschrieben.

1. Rechnungslegung für Betriebe gewerblicher Art im Rahmen der Kameralistik

Soweit sich für Betriebe gewerblicher Art keine Buchführungspflicht aus anderen Vorschriften ergibt, können die Ergebnisse der Kameralistik der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Das Ergebnis des Verwaltungshaushalts erfüllt dabei mit Ausnahme der Regelungen für die Absetzung für Abnutzung grundsätzlich die Anforderungen an eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG).

Bei der Buchführungspflicht für Betriebe gewerblicher Art einer kameralistisch buchenden Kommune ist wie folgt zu unterscheiden:

- Buchführungspflicht nach dem Handelsgesetzbuch (HGB),
- Buchführungspflicht nach der Eigenbetriebsverordnung (EBV) und
- Buchführungspflicht nach der Abgabenordnung (AO).

1.1 Buchführungspflicht nach dem HGB

Sie gilt gemäß § 238 HGB für Kaufleute. Kaufmann ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt, d.h. jeder, der einen Gewerbebetrieb unterhält (§ 1 Abs. 1 HGB). Dies gilt nicht, wenn das Unternehmen nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB).

Nach § 5 HGB gilt auch als Kaufmann, wer nicht bereits ein Handelsgewerbe im Sinne des § 1 HGB betreibt, aber im Handelsregister eingetragen ist. Diese Vorschriften sind sowohl für natürliche als auch für juristische Personen und damit auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts anzuwenden.

Da Voraussetzung für die Buchführungspflicht nach Handelsrecht das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ist, gelten Körperschaften des öffentlichen Rechts nur als Kaufleute, wenn sie mit Gewinnerzielungsabsicht tätig sind. Zusammenfassend besteht keine Kaufmannseigenschaft und damit keine Eintragungspflicht nach dem HGB und somit keine Buchführungspflicht, wenn

- die Art oder der Umfang des Unternehmens einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB) oder
- die Gewinnerzielungsabsicht fehlt, wie z.B. bei typischen Verlustbetrieben (Freizeitbetriebe, Tourismus etc.).

1.2 Buchführungspflicht nach der Eigenbetriebsverordnung (EBV)

Unabhängig davon, ob eine Buchführungspflicht nach HGB gegeben ist, haben Betriebe gewerblicher Art, wenn sie der Eigenbetriebsverordnung (EBV) unterliegen, ihre Bücher nach den Regeln der doppelten Buchführung zu führen, es sei denn, sie erstellen ihren Jahresabschluß ausnahmsweise aus einer Verwaltungsbuchführung heraus (vgl. § 18 EBV). Diese Buchführungspflicht gilt unabhängig davon, ob der Eigenbetrieb mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Eigenbetriebe werden aber ohnehin regelmäßig außerhalb des kommunalen bzw. des kameraleen Haushalts geführt.

1.3 Buchführungspflicht nach der Abgabenordnung

1.3.1 Abgeleitete Buchführungspflicht

Nach § 140 Abgabenordnung (AO) gilt:

„Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.“

Dies bedeutet, daß derjenige, der seinen Gewinn aufgrund außersteuerlicher Vorschriften durch doppelte Buchführung zu ermitteln hat (z.B. nach HGB), auch für steuerliche Zwecke zur Führung solcher Bücher verpflichtet ist.

Das Steuerrecht definiert den Gewinn, der sich aufgrund einer doppelten Buchführung ergibt, wie folgt (vgl. § 4 Abs. 1 EStG):

„Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.“

Man spricht in diesem Zusammenhang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen entspricht der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich dem aufgrund einer Gewinn- und Verlustrechnung ermittelten Gewinn.

1.3.2 Originäre (eigene) Buchführungspflicht

§ 141 AO schreibt für bestimmte Steuerpflichtige für steuerliche Zwecke die Buchführungspflicht vor, wenn eine solche nicht bereits nach anderen Vorschriften (§ 140 AO i.V. mit HGB oder EBV) besteht.

Buchführungspflicht tritt hiernach für Betriebe gewerblicher Art ein, wenn

- der Jahresumsatz 500.000 Euro übersteigt (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) oder
- der Gewinn aus Gewerbebetrieb mehr als 30.000 Euro beträgt (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO).

Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Betrieb gewerblicher Art die Voraussetzungen eines gewerblichen Unternehmens erfüllt (§ 141 Abs. 1 Satz 1 AO). Somit gilt die originäre steuerliche Buchführungspflicht nicht für verlustträchtige Betriebe gewerblicher Art, auch wenn diese die Umsatzgrenzen überschreiten.

1.4 Zusammenfassung der bestehenden Buchführungspflichten vor Einführung der Doppik

1.4.1 Eigenbetriebe

Es besteht Buchführungspflicht nach § 18 EBV und gegebenenfalls auch nach HGB und somit stets auch nach § 140 AO.

1.4.2 Regiebetriebe

– Regiebetriebe mit Gewinnerzielungsabsicht

Es besteht Buchführungspflicht nach HGB, es sei denn, das Unternehmen erfordert nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB), was bei Regiebetrieben regelmäßig zutreffen dürfte.

Es besteht Buchführungspflicht nach § 141 AO, wenn die Gewinn- oder Umsatzgrenze überschritten wird.

Soweit für Regiebetriebe nach den vorgenannten Vorschriften Buchführungspflicht bestand, wurde jedoch neben der kameralen (einfachen) keine weitere (zweite) doppelte Buchführung erstellt, sondern regelmäßig aus den Zahlen der Kameralistik ein kaufmännischer Jahresabschluß entwickelt, z.B. mit Hilfe eines sog. Bilanzentwicklungsbogens.

– Regiebetriebe ohne Gewinnerzielungsabsicht

Es besteht keine Buchführungspflicht, weder nach HGB noch nach AO. Der Gewinn kann durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung oder freiwillige Buchführung ermittelt werden.

2. Rechnungslegung für Betriebe gewerblicher Art im Rahmen der Doppik

Die Doppik als neues Rechnungswesen für die Kommunen findet nur für den kommunalen Haushalt, nicht aber für die kommunalen Eigenbetriebe Anwendung. Deshalb ergeben sich für Eigenbetriebe bei Einführung der Doppik keine Änderungen. Solche können sich nur für im kommunalen Haushalt geführte Regiebetriebe ergeben.

2.1 Nach HGB oder § 141 AO buchführungspflichtige Regiebetriebe

Da die Kameralistik nur als einfache Buchführung gilt, war für die im Kameralhaushalt geführten Regiebetriebe mit Buchführungspflicht bisher eine Überleitung vom kameralen zum kaufmännischen Jahresergebnis erforderlich (siehe oben). In diesem Zusammenhang stellt sich

nunmehr die Frage, ob und inwieweit die doppelte Buchführung (als Grundlage für einen doppelten Jahresabschluss) den Anforderungen an eine ordnungsmäßige Buchführung und einen ordnungsmäßigen Jahresabschluss nach Handels- oder Steuerrecht (§§ 238 ff. HGB, §§ 141 ff. AO) genügt und künftig eine Überleitungsrechnung entbehrlich macht.

2.1.1 Handelsrechtliche Anforderungen an eine ordnungsmäßige Buchführung

- Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB).
- Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB).
- Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind (§ 239 Abs. 3 HGB).

2.1.2 Handelsrechtliche Anforderungen an den Jahresabschluss

- Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (§ 243 Abs. 1 HGB).
- Er muß klar und übersichtlich sein (§ 243 Abs. 2 HGB).
- Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (§ 246 Abs. 1 HGB).
- Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden (§ 246 Abs. 2 HGB).

2.1.3 Steuerrechtliche Anforderungen an eine(n) ordnungsmäßige(n) Buchführung/Jahresabschluss

- Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.
- Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, daß der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird (vgl. § 145 Abs. 1 und 2 AO).
- Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen täglich festgehalten werden (vgl. § 146 Abs. 1 AO).

2.1.4 Kommunalrechtliche Anforderungen an eine(n) ordnungsmäßige(n) Buchführung/Jahresabschluß

Für Bayern liegt derzeit der Entwurf einer Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik - KommHV-Doppik) - nachfolgend kurz KommHV-Doppik - E - vom 22.02.2007 vor, die zum 01.01.2007 rückwirkend in Kraft treten soll. Hieraus ergeben sich folgende Anforderungen an Buchführung und Jahresabschluß einer doppisch buchenden Kommune (vgl. § 72 Abs. 1 bis 3 KommHV-Doppik - E -):

a) Anforderungen an eine ordnungsmäßige **Buchführung**

- Die Buchführung hat
 - die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Durchführung des Planvergleichs zu ermöglichen,
 - die Überprüfung des Umgangs mit öffentlichen Mitteln im Hinblick auf Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu ermöglichen und
 - Informationen für den Haushaltsvollzug und für die künftige Haushaltsplanung bereitzustellen (vgl. § 57 Abs. 1 KommHV-Doppik - E -).
- Zur Erfüllung der in Absatz 1 genannten Zwecke sind Bücher zu führen, in denen
 - alle Vorgänge, die zu einer Änderung der Höhe oder der Zusammensetzung des Vermögens, des Eigenkapitals, der Sonderposten, der Rückstellungen oder der Verbindlichkeiten führen,
 - alle Aufwendungen und Erträge,
 - alle Ein- und Auszahlungen und
 - die sonstigen, wirtschaftlichen Vorgänge, insbesondere durchlaufende Finanzmittel,nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger kommunaler Buchführung aufgezeichnet werden (vgl. § 57 Abs. 2 Satz 1 KommHV-Doppik - E -).
- Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die wirtschaftliche Lage vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (vgl. § 57 Abs. 2 Satz 2 KommHV-Doppik - E -).
- Die Buchführung muß ordnungsmäßig, sicher und wirtschaftlich sein (vgl. § 57 Abs. 3 KommHV-Doppik - E -).
- Die Aufzeichnungen in den Büchern müssen vollständig, richtig, klar, übersichtlich und nachprüfbar sein; sie sind zeitnah vorzunehmen (vgl. § 57 Abs. 4 KommHV-Doppik - E -).

b) Anforderungen an den **Jahresabschluß**

- In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind das Anlagevermögen, das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig auszuweisen und entsprechend § 85 KommHV-Doppik - E - zu gliedern. § 80 Abs. 5 KommHV-Doppik - E - ist zu beachten.
- Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Einzahlungen nicht mit Auszahlungen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.
- Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.

2.1.5 Bewertungsunterschiede zwischen Steuerbilanz und doppischer Bilanz

Es gilt jeweils das Anschaffungskostenprinzip. Vermögensgegenstände sind (höchstens) mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, gegebenenfalls gemindert um Abschreibungen (§ 253 HGB, § 6 EStG, § 77 KommHV-Doppik - E -). Unterschiede ergeben sich jedoch im Bereich der Abschreibungen auf abnutzbare Wirtschaftsgüter. Das Steuerrecht unterscheidet dabei zwischen linearer Absetzung für Abnutzung (AfA), Absetzung nach Leistung und Absetzung in fallenden Jahresbeträgen (degressive AfA). Das Handelsrecht spricht in diesem Zusammenhang von planmäßigen Abschreibungen. Demgegenüber sieht § 79 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KommHV-Doppik - E - folgende Regelung vor:

„Die planmäßige Abschreibung erfolgt grundsätzlich in gleichen Jahresraten über die Dauer, in der der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (lineare Abschreibung). Ausnahmsweise ist eine Abschreibung mit fallenden Beträgen (degressive Abschreibung) oder nach Maßgabe der Leistungsabgabe (Leistungsabschreibung) zulässig, wenn dies dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entspricht.“

Im Rahmen der Doppik soll die degressive Abschreibung nur in Ausnahmefällen anwendbar sein, d.h., wenn dies dem Nutzungsverlauf besser entspricht. Soweit ein Betrieb gewerblicher Art seine Abschreibungen bisher degressiv ermittelte und nicht darauf verweisen kann, daß dies dem Nutzungsverlauf tatsächlich besser entspricht, würden die Bilanzansätze in der doppischen und in der Steuerbilanz voneinander abweichen. Der doppische Bilanzansatz bzw. die nach Doppik berechnete Abschreibung ist demzufolge außerbilanzmäßig zu korrigieren. Insofern kann auf eine Überleitungsrechnung (vom doppischen zum steuerlichen Ergebnis) auch künftig nicht verzichtet werden.

Allerdings können nach dem derzeitigen Entwurf einer „Bewertungsrichtlinie Bayern“ (BewertR Bayern - E -) bei Betrieben gewerblicher Art die bisherigen Wertansätze in die Eröffnungsbilanz übernommen werden. Der Richtlinienentwurf lautet wie folgt:

„7.1.2 Fortführung bisheriger Bewertungen

(1) Im Rahmen der Erstinventur sind die Vermögensgegenstände, Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten erstmalig zu bewerten, soweit nicht bereits eine Bewertung erfolgt ist.

(2) Liegt eine Bewertung vor (z.B. bei kostenrechnenden Einrichtungen oder Betrieben gewerblicher Art), sollen diese Wertansätze (Restbuchwerte und Nutzungsdauern) beibehalten bzw. als Grundlage für die Neubewertung herangezogen werden, wenn sie den bisherigen kommunal- oder steuerrechtlichen Maßgaben (u.a. KAG) entsprechen.“

Soweit die gegenüber der linearen Abschreibung höhere degressive Abschreibung aus steuerlicher Sicht nicht notwendig wäre, was bei Verlustbetrieben regelmäßig der Fall sein dürfte, empfiehlt es sich, nach dem Wechsel zur Doppik in Übereinstimmung mit der Regelung des § 79 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KommHV-Doppik - E - auch steuerlich linear abzuschreiben. Der Wechsel von der degressiven hin zur linearen Abschreibung ist jederzeit zulässig (vgl. § 7 Abs. 2 EStG). Eine Überleitungsrechnung entfiel dann insoweit.

Hinweis für die Praxis:

Die verwendete Software muß eine ordnungsmäßige Buchführung sowie die Erstellung eines ordnungsmäßigen Jahresabschlusses gemäß den vorgenannten Vorschriften ermöglichen. Insbesondere ist zu beachten, daß eine Gesamtbilanz bzw. eine Gesamtgewinnermittlung für die gesamte Kommune aus steuerlicher Sicht nicht ausreicht. Vielmehr ist für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art eine gesonderte Bilanz bzw. Gewinnermittlung zu erstellen. Gerade dies hat die bisher zur Doppik gewechselten Kommunen in anderen Bundesländern nach Implementierung der Software in große Schwierigkeiten gebracht und war deshalb mit erheblichen (internen und externen) Zusatzkosten verbunden. Probleme entstehen vor allem, wenn Vermögensgegenstände sowohl hoheitlich als auch für einen Betrieb gewerblicher Art oder evtl. sogar für mehrere Betriebe gewerblicher Art genutzt werden. Die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter aufzuteilen und bei mehreren Einrichtungen jeweils anteilig zu erfassen, sollte gegeben sein.

Hierauf ist bei der Auswahl der Software zu achten.

2.2 Bisher nicht buchführungspflichtige Regiebetriebe

Die größte Änderung durch die Einführung der Doppik wird sich für diejenigen Regiebetriebe ergeben, die bisher mangels anderweitiger Verpflichtung zur doppelten Buchführung eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung erstellen konnten.

Für als Regiebetrieb geführte typische Verlustbetriebe (Bäder, Hallen, Tourismuseinrichtungen etc.) bestand bisher keinerlei Buchführungspflicht, weder nach HGB noch nach Abgabenordnung und, da sie im kommunalen Haushalt geführt wurden, auch nicht nach EBV.

Wechselt eine Kommune nunmehr in ihrem Haushaltswesen von der einfachen (kameralistischen) zur doppelten Buchführung (Doppik), ist dies eine Buchführungspflicht „nach anderen Gesetzen“ im Sinne von § 140 AO mit der Folge, daß die Kommune diese „Bücher und Aufzeichnungen auch für die Besteuerung zu führen hat“.

Folge:

Mit der Einführung der Doppik kann auch für Regiebetriebe der Gewinn nicht mehr durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung ermittelt werden, sondern es ist ein auf den Zahlen der Doppik beruhender Jahresabschluß, bestehend aus einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung, aufzustellen. Es findet also ein Wechsel der Gewinnermittlungsart statt.

3. Wechsel der Gewinnermittlungsart

Aufgrund der bestehenden Unterschiede in der Systematik der Gewinnermittlung zwischen Einnahmen-Überschuß-Rechnung und Bilanzierung ist zum Übergangsstichtag auf die doppelte Buchführung der sog. Übergangsgewinn (-verlust) zu ermitteln, um sicherzustellen, daß erfolgswirksame Vorgänge einerseits nicht doppelt erfaßt werden und andererseits auch nicht unberücksichtigt bleiben.

Gesetzliche Vorschriften hierzu gibt es nicht; dafür beschäftigte sich die Rechtsprechung bereits sehr früh mit dieser Problematik. Schon der Reichsfinanzhof (RFH) stellte fest, daß „dieser Übergang nicht dazu führen darf, daß Einnahmen der Besteuerung völlig entzogen werden“ (RFH-Urteil vom 07.12.1938, RStBI 1939, S. 172, 173). Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn Forderungen, die während der Zeit der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung noch nicht eingegangen und damit noch nicht erfaßt waren, in der Eröffnungsbilanz zwar aktiviert, bei der späteren Vereinnahmung aber im Rahmen der doppelten Buchführung erfolgsneutral verbucht werden (vgl. § 4 EStG i.V. mit R 4.6 EStR).

Die Ermittlung eines Übergangsgewinns soll an nachfolgendem Beispiel erläutert werden:

Die als Regiebetrieb geführte und bisher ihren Gewinn zulässigerweise durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung ermittelnde Wasserversorgung der Gemeinde Doppikhausen erstellt aufgrund der Umstellung des gemeindlichen Rechnungswesens auf die doppelte Buchführung zum 01.01.2007 erstmalig eine Bilanz (Eröffnungsbilanz). In dieser Bilanz sind alle Wirtschaftsgüter mit dem Wert anzusetzen, der sich ergeben hätte, wenn der Gewinn von Anfang an durch doppelte Buchführung ermittelt worden wäre. Der Ansatz von Zeitwerten oder zeitnahen Werten ist unzulässig. Weichen die Werte aufgrund der Sondervorschrift des § 79 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KommHV-Doppik - E - (grundsätzlich lineare Abschreibung) von den steuerlichen Wertansätzen ab, sind die Bewertungsunterschiede und deren Gewinnauswirkungen in einer Nebenrechnung im Sinne des § 60 Abs. 2 EStDV darzustellen. Einer eigenen, zusätzlichen Steuerbilanz bedarf es nicht.

Bilanz zum 01.01.2007

Aktiva		Passiva	
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
1 Grund und Boden	50.000	11 Allgemeine Rücklage	200.500
2 Gebäude	170.000	B. Baukostenzuschüsse	
3 Betriebsvorrichtungen/Netze	128.000	12 Empfangene Baukostenzuschüsse	38.600
B. Umlaufvermögen		C. Sonderposten mit Rücklagenanteil	
4 Vorräte	3.500	13 Rücklage gemäß § 6 b EStG	2.500
5 Forderungen aus Wassergebühren	7.200	D. Rückstellungen	
6 Forderungen aus Herstellungsbeiträgen	2.600	14 Rückstellung für Körperschaftsteuer/ Solidaritätszuschlag	1.350
7 Forderungen an die Gemeinde	7.500	15 Rückstellung für Gewerbesteuer	1.080
8 Forderungen aus Umsatzsteuer	750	16 Rückstellung für Schadenersatz	500
9 Kasse/Bank	0	17 Rückstellung für Jahresabschlußkosten, sonstige Rückstellungen	1.500
C. Rechnungsabgrenzung		E. Verbindlichkeiten	
10 Aktive Rechnungsabgrenzung	450	18 Verbindlichkeiten aus Sozialversicherung	2.700
		19 Verbindlichkeiten aus Lohn-/Kirchensteuer	900
		20 Verbindlichkeiten Umsatzsteuer	870
		21 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten aus Waren-/Materialeinkauf	1.160
		22 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten im Zusammenhang mit erworbenem Anlagevermögen	8.120
		23 Verbindlichkeiten gegenüber Kredit- instituten	110.000
		F. Rechnungsabgrenzung	
		24 Passive Rechnungsabgrenzung	220
	370.000		370.000

Lösungsvorschlag:

Aktiva

A. Anlagevermögen

1 Grund und Boden

Die Anschaffungskosten von Grundstücken wirken sich sowohl bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung als auch bei der Bilanzierung erst beim Verkauf durch die Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und des Buchwertes gewinnmindernd aus.

Teilwertabschreibungen sind im Rahmen einer Einnahmen-Überschuß-Rechnung nicht zulässig. Die Bewertung in der Eröffnungsbilanz erfolgt sowohl steuerrechtlich als auch nach den Vorschriften der Doppik mit den Anschaffungskosten (einschließlich Anschaffungsnebenkosten). Vergleiche auch § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG:

„Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.“

Eine Gewinnkorrektur ist nicht erforderlich.

2 Gebäude

Sowohl bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung als auch bei der Bilanzierung wirken sich nur die Abschreibungen auf den Gewinn aus. Eine Doppelberücksichtigung oder Nichterfassung ist ausgeschlossen, wenn die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Eröffnungsbilanz übernommen werden. Zur Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen vgl. unter 1.

Eine Gewinnkorrektur ist nicht erforderlich.

Soweit der doppelte Ansatz wegen Unzulässigkeit der degressiven Abschreibung aufgrund der Sondervorschrift des § 79 KommHV-Doppik - E - ab Beginn der doppelten Buchführung vom steuerlichen Ansatz abweicht, kommt es „lediglich“ zu einer Korrektur des laufenden Ergebnisses (Abschreibungsdifferenz). Auf die Ermittlung des Übergangsgewinns hat dies jedoch keinen Einfluß, selbst wenn 7.1.2 BewertR Bayern - E - nicht anwendbar wäre. Allerdings wäre bei abweichender Abschreibung und/oder abweichendem Bilanzansatz in der doppelten Eröffnungsbilanz dann für steuerliche Zwecke ein eigener Anlagennachweis zu führen.

3 Betriebsvorrichtungen/Netze

Betriebsvorrichtungen gehören ebenfalls zum abnutzbaren Anlagevermögen. Lösung daher wie 2.

Eine Gewinnkorrektur ist nicht erforderlich.

Zusammenfassung 1 bis 3: Beim Anlagevermögen ist keine Gewinnkorrektur erforderlich. Bewertungsunterschiede wirken sich nur auf den laufenden Gewinn aus.

B. Umlaufvermögen

4 Vorräte

Vorräte werden im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung im Zeitpunkt der Bezahlung als Betriebsausgabe und nach Übergang zur doppelten Buchführung nochmals im Zeitpunkt ihres Verbrauchs/ihrer Verwendung und somit doppelt erfaßt. Daher ist eine Korrektur in Höhe des in der Anfangsbilanz ausgewiesenen Inventurwertes erforderlich.

Zurechnung in Höhe des ausgewiesenen Bilanzwertes (Nettowert)

5 Forderungen aus Wassergebühren

Forderungen werden bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung erst im Zeitpunkt der Bezahlung, bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung als Betriebseinnahme erfaßt. Da die Einnahme im Zeitraum mit Betriebsvermögensvergleich (2007 oder später) gewinnneutral zu verbuchen ist (Aktivtausch: Bank an Forderungen) und bei Entstehung der Forderung im Jahr 2006 bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung mangels Zahlungseingang noch nicht erfolgswirksam erfaßt wurde, ist eine Hinzurechnung in Höhe des Forderungsbetrags geboten.

Zurechnung in Höhe des ausgewiesenen Bilanzwertes (Bruttowert)

6 Forderungen aus Herstellungsbeiträgen

Sowohl bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung als auch bei Betriebsvermögensvergleich entsteht die Gewinnauswirkung entweder über die jährliche Auflösung der passivierten Baukostenzuschüsse (siehe Passivseite) oder bei Absetzung von den Anschaffungskosten der Anlagegüter durch die entsprechende Verminderung der Abschreibungen. Es kommt daher zu keiner Doppel- oder Nichterfassung.

Dies gilt jedoch nur für den Nettobetrag. Die vereinnahmte Umsatzsteuer ist bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung eine Betriebseinnahme, die an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer eine Betriebsausgabe, während beide Vorgänge im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs gewinnneutral bleiben. Da die auf die Beiträge entfallende Umsatzsteuer noch nicht als Betriebseinnahme erfaßt wurde, ist im Zeitpunkt des Übergangs eine Hinzurechnung dieser Umsatzsteuer erforderlich.

Hinzurechnung des Umsatzsteueranteils

Soweit Baukostenzuschüsse im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung nicht von den Anschaffungskosten des Anlagevermögens abgesetzt und auch nicht mit jährlich 5 % aufgelöst, sondern in vollem Umfang als Betriebseinnahme erfaßt wurden, sind die zum Übergangszeitpunkt veranlagten, aber noch nicht vereinnahmten Baukostenzuschüsse in Höhe des vollen Bruttobetrags hinzuzurechnen.

7 Forderungen an die Gemeinde

Für Forderungen aus Wasserlieferungen an den Hoheitsbereich oder an andere Betriebe gewerblicher Art gilt Ziffer 5, für Beitragsforderungen an diese Bereiche gilt Ziffer 6.

8 Forderungen aus Umsatzsteuer (Vor Anmeldung oder Abschlußzahlung)

Sowohl Umsatzerlöse als auch bezogene Leistungen werden im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung brutto erfaßt. Daher sind vom Finanzamt erstattete Umsatzsteuer- bzw. Vorsteuerbeträge Betriebseinnahmen. Da die Beträge zu Zeiten der Einnahmen-Überschuß-Rechnung noch nicht erstattet wurden und später im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gewinnneutral zu verbuchen sind, ist eine entsprechende Korrektur erforderlich.

Hinzurechnung der Forderung aus Umsatzsteuer

9 Kasse/Bank

Ein Regiebetrieb verfügt nicht über eine eigene Kasse oder ein eigenes Bankkonto. Im übrigen sind der Kassen- und der Bankbestand bei beiden Gewinnermittlungsarten gewinnneutral.

Keine Hinzu-/Abrechnung

C. Rechnungsabgrenzung

10 Aktive Rechnungsabgrenzung

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten enthalten vorausbezahlte Aufwendungen, die vor dem Bilanzstichtag geleistet wurden, aber auf Zeiträume nach dem Bilanzstichtag entfallen.

Der vorausbezahlte Betrag wurde im Zeitpunkt der Verausgabung in vollem Umfang als Betriebsausgabe behandelt; der abgegrenzte Betrag führt bei der Auflösung des Abgrenzungspostens nochmals zum Aufwand.

Hinzurechnung in Höhe des Bilanzansatzes

Passiva

A. Eigenkapital

11 Allgemeine Rücklage

Diese ist Teil des Eigenkapitals und wird bei der erstmaligen Erstellung einer Eröffnungsbilanz als Differenz zwischen dem Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) ermittelt.

Keine Hinzu-/Abrechnung

B. Baukostenzuschüsse

12 Empfangene Baukostenzuschüsse

Die vereinnahmten Baukostenzuschüsse werden, soweit sie nicht zwingend von den Anlagenzugängen abzusetzen sind, bei beiden Gewinnermittlungsarten mit dem jährlichen Auflösungsbetrag von 5 % als Einnahme/Ertrag erfaßt.

Keine Hinzu-/Abrechnung

Soweit die vereinnahmten Baukostenzuschüsse in den Vorjahren bereits in voller Höhe als Betriebseinnahmen erfaßt wurden oder nach Ziffer 6 hinzuzurechnen sind, scheidet ein Ansatz in der Eröffnungsbilanz aus.

C. Sonderposten mit Rücklagenanteil

13 Rücklage gemäß § 6 b EStG

Eine steuermindernde Rücklage bis zur Höhe der aufgedeckten stillen Reserven aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung gebildet werden (§ 6 c EStG). Zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich besteht somit kein Unterschied.

Keine Hinzu-/Abrechnung

D. Rückstellungen

14 und 15 Rückstellung für Körperschaftsteuer/Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer

Steuern sind im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebsausgaben; beim Betriebsvermögensvergleich werden sie bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung als Aufwand erfaßt und sind dann bei Bezahlung gewinnneutral zu verbuchen.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag mindern zwar den handelsrechtlichen, nicht aber den steuerlichen Gewinn (§ 10 Nr. 2 KStG). Daher sind sie außerbilanzmäßig über die Anlage A zur Körperschaftsteuererklärung hinzuzurechnen.

Alternative: Abrechnung nur in Höhe der Gewerbesteuer

16 und 17 Rückstellung für Schadenersatz/Jahresabschlußkosten/sonstige Rückstellungen

Bisher ergab sich mangels Bezahlung/Abfluß keine Gewinnauswirkung. Die spätere Auflösung der Rückstellung wirkt sich hingegen gewinnneutral aus.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

E. Verbindlichkeiten

18 und 19 Verbindlichkeiten aus Sozialversicherung/Lohn- und Kirchensteuer

Sie sind analog den Grundsätzen zu 16 und 17 zu behandeln.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

20 Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer

Umsatzsteuerbeträge sind im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung Betriebsausgaben im Zeitpunkt der Bezahlung (siehe auch 8). Beim Betriebsvermögensvergleich hingegen ist die Umsatzsteuer gewinnneutral. Da die Umsatzsteuer z.B. auf Wassergebühren durch den Bruttoansatz der Gebühreneinnahmen im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung als

Betriebseinnahme miterfaßt, vor dem Wechsel zur doppelten Buchführung aber nicht mehr an das Finanzamt weitergeleitet wurde, ist eine Abrechnung erforderlich.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

21 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten aus Waren-/Materialeinkauf

Der Einkauf von Umlaufvermögen ist bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung im Zeitpunkt der Bezahlung mit dem Bruttobetrag als Aufwand zu erfassen, da die (später vom Finanzamt) erstattete Vorsteuer als Einnahme zu erfassen ist.

Da die Waren erst nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart bezahlt werden und dies im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs gewinnneutral ist, ist eine Abrechnung zwingend.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

22 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten im Zusammenhang mit erworbenem Anlagevermögen

Da beim Anlagevermögen keine Gewinnkorrekturen erforderlich sind (vgl. 1 bis 3), ist im Zusammenhang mit entsprechenden Verbindlichkeiten ebenfalls keine Korrektur erforderlich. Dies gilt jedoch nur für den Nettobetrag, nicht aber für die Umsatzsteuer. Diese ist im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Bezahlung, die aber nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart gewinnneutral ist.

Abrechnung in Höhe der Umsatzsteuer

23 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Sowohl die Aufnahme von Darlehen als auch deren Rückzahlung ist bei beiden Gewinnermittlungsarten gewinnneutral.

Keine Hinzu-/Abrechnung

F. Rechnungsabgrenzung

24 Passive Rechnungsabgrenzung

Behandlung analog zum aktiven Rechnungsabgrenzungsposten

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

4. Zusammenfassung

Für diejenigen Betriebe gewerblicher Art, die bisher mangels Gewinnerzielungsabsicht oder wegen zu geringen Gewinns oder Umsatzes nicht buchführungspflichtig waren, besteht nach dem Übergang der Kommune von der kameralen zur doppelten Buchführung auch nach steuerlichen Vorschriften Buchführungspflicht.

Neben einer Eröffnungsbilanz für die gesamte Kommune ist dabei eine separate Eröffnungsbilanz für den/die Betrieb(e) gewerblicher Art aufzustellen. Die im Rahmen der bisherigen Einnahmen-Überschuß-Rechnung im Bereich des Anlagevermögens bestehenden oder fortgeführten steuerlichen Buchwerte können dabei regelmäßig in die doppelte Eröffnungsbilanz übernommen werden (7.1.2 BewertR Bayern - E -). Entscheidet man sich in den Fällen, in denen steuerlich bisher degressiv abgeschrieben wurde, dafür, den Forderungen der Doppik entsprechend künftig steuerlich ebenfalls linear abzuschreiben¹, werden die steuerlichen und doppelten Bilanzansätze bzw. die jeweiligen Aufwand- und Ertragspositionen nur noch in Einzelfällen voneinander abweichen mit der Folge, daß - von einzelnen Ausnahmen abgesehen - eine Überleitungsrechnung vom doppelten zum steuerlichen Jahresergebnis nicht erforderlich sein wird.

Wegen der Systemunterschiede zwischen der (bisherigen) Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung und der (künftigen) doppelten Buchführung ist jedoch zum Zeitpunkt des Systemwechsels die (einmalige) Berechnung eines sog. Übergangsgewinns (oder auch -verlusts) zwingend erforderlich, um auszuschließen, daß erfolgswirksame Vorgänge entweder überhaupt nicht oder doppelt erfaßt werden. Ein sich hieraus ergebender Übergangsgewinn kann dabei zur Vermeidung von Härten auf Antrag gleichmäßig entweder auf das Jahr des Übergangs und das folgende Jahr oder auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre verteilt werden (vgl. R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR 2005).

Bei Auswahl der Software für die doppelte Buchführung ist insbesondere darauf zu achten, daß die Erstellung einer Gesamtbilanz oder eine Gesamtgewinnermittlung für die gesamte Kommune aus steuerlicher Sicht nicht ausreicht. Vielmehr ist für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art eine gesonderte Bilanz oder Gewinnermittlung zu erstellen. Probleme entstehen vor allem, wenn Vermögensgegenstände sowohl hoheitlich als auch für einen Betrieb gewerblicher Art oder evtl. sogar für mehrere Betriebe gewerblicher Art genutzt werden. Es sollte daher möglich sein, Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände und Schulden) aufzuteilen und bei mehreren Einrichtungen jeweils anteilig zu erfassen.

¹ Nach einem Entwurf zur Unternehmensteuerreform soll ab 2008 steuerlich nur noch eine lineare Abschreibung zulässig sein.