

# **Einzelfragen und Umsetzungshinweise zur doppelten kommunalen Buchführung**

Verfasser: Stephan **Grill**  
Franz **Duschl**

<b>Inhaltsübersicht</b>	<b>Seite</b>
<b>Vorbemerkung</b>	56
<b>1. Behandlung von Vereinbarungen über Vorfinanzierungen mit Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaften</b>	56
<b>2. Bewertung von Vermögensgegenständen, die Gemeinden aufgrund von Erschließungsverträgen übereignet wurden</b>	57
<b>3. Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Hochbaumaßnahmen und Straßen</b>	59
<b>4. Besondere Rückstellungsarten bei Kommunen</b>	63
<b>5. Abgrenzung der einzelnen Formen von Finanzanlagen</b>	65

## Vorbemerkung

Der Beitrag aus dem Geschäftsbericht 2006, S. 47 ff., zu Einzelfragen und Umsetzungshinweisen bei Einführung der doppelten kommunalen Buchführung wird mit den folgenden Erläuterungen fortgesetzt.

Wir nehmen in diesem Rahmen zu Fragen Stellung, die nach unseren Erfahrungen aus den bisherigen Prüfungen und aufgrund von häufig gestellten Fragen bei Beratungen den Kommunen Probleme bereiteten.

Die Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (KommHV-Doppik) liegt mittlerweile vor.<sup>1</sup> Auch der Entwurf der Bewertungsrichtlinie Bayern (BewertR Bayern - E -) ist so weit fortgeschritten, dass hierzu große Planungssicherheit besteht.<sup>2</sup>

### 1. Behandlung von Vereinbarungen über Vorfinanzierungen mit Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaften

Viele Gemeinden haben Geschäftsbesorgungsverträge mit Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaften abgeschlossen. Solche Verträge stellen kreditähnliche Rechtsgeschäfte dar, die zwar der Rechtsaufsicht vorzulegen sind, aber nicht in der gemeindlichen Schuldenstandsstatistik erscheinen (sog. Finanzierung „außerhalb des Haushalts“)<sup>3</sup>.

Diese Verträge bieten zwei Ausgestaltungsmöglichkeiten:

Bei der ersten Variante kauft die Gemeinde die Grundstücke und wird deren Eigentümerin. Darüber hinaus führt die Gemeinde die gesamten Baumaßnahmen eigenverantwortlich durch. Träger der Investitionsmaßnahmen bleibt also die Gemeinde. Die Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaft übernimmt die Vor- und Zwischenfinanzierung der Erschließungsmaßnahmen und wickelt den damit in Zusammenhang stehenden Rechnungs- und Zahlungsverkehr ab.

Bei der anderen Variante kauft die Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaft (als weisungsgebundene Treuhänderin) die Grundstücke und führt auch die Baumaßnahmen auf eigene Rechnung durch. Die Gesellschaft wird demnach Eigentümerin der Grundstücke.

Nach unseren Erfahrungen überwiegt die erste Variante in der Praxis, so dass wir uns im Folgenden auf die Darstellung dieser Vertragsform beschränken.

Zur Verminderung der Finanzierungskosten werden von der Gemeinde die Kaufpreiszahlungen, erhobenen Beiträge, Ablösebeträge und Vorauszahlungen bzw. Vorausleistungen an die

---

<sup>1</sup> vgl. GVBl 2007, S. 678

<sup>2</sup> vgl. hierzu die Internet-Seite des Bayerischen Staatsministeriums des Innern ([www.stmi.bayern.de/imperia/md/content/stmi/buergerundstaat/kommunen/finanzen/bewertungsrichtlinie.pdf](http://www.stmi.bayern.de/imperia/md/content/stmi/buergerundstaat/kommunen/finanzen/bewertungsrichtlinie.pdf))

<sup>3</sup> vgl. Bek über das Kreditwesen der Kommunen vom 05.05.1983, MABl S. 408, und Bek des BayStMI vom 06.02.2007, Nr. IB4-1512.5-9

Gesellschaften weitergeleitet. Viele Gemeinden haben die bisher erzielten Erlöse aus dem Weiterverkauf der Grundstücke, die Beitragseinnahmen und deren Weiterleitung an die Unternehmen nicht im kameralen Haushalt abgewickelt, obwohl für Ausgaben, die im Rahmen der Geschäftsbesorgungsverträge anfallen, zum Zeitpunkt der Kassenwirksamkeit Ausgabemittel bzw. Verpflichtungsermächtigungen bei den betreffenden Haushaltsstellen zu veranschlagen sind.<sup>4</sup>

Bei der Umstellung auf die doppelte kommunale Buchführung sind solche Vereinbarungen als Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommen, auszuweisen. Sie sind der Gemeinde vollständig als Verpflichtung gegenüber einem Dritten zuzurechnen, da ein vertraglich genau bestimmter Leistungszwang, der eine Belastung der Gemeinde darstellt, besteht und die Inanspruchnahme sicher ist. Im Übrigen kann die Gesellschaft das ausstehende Finanzierungssaldo nach Ablauf der Vertragsdauer vollständig zurückerfordern.

Das bedeutet, dass diese Vereinbarungen - im Gegensatz zu den kameralen Jahresrechnungen - vollständig, das Eigenkapital mindernd in die Eröffnungsbilanz bzw. die doppelten Jahresabschlüsse eingehen müssen. Als Wertansätze in der Bilanz sind hierbei die Finanzierungssalden zu wählen, die sich aus den entsprechenden Mitteilungen der Gesellschaften ergeben.

Die angeschafften bzw. hergestellten Vermögensgegenstände (z. B. Straßen, Grundstücke, Leitungsnetze) sind auf der Aktivseite der Bilanz bei dem betreffenden Sachanlagevermögen (unbebaute und bebaute Grundstücke, Infrastrukturvermögen, Anlagen im Bau) bzw. Umlaufvermögen (Baugrundstücke) zu buchen. Die Gemeinde wird wirtschaftliche Eigentümerin der Vermögensgegenstände. Die Bewertung dieser Vermögensgegenstände richtet sich dabei nach den einschlägigen Bestimmungen der KommHV-Doppik bzw. der BewertR Bayern - E -.

## **2. Bewertung von Vermögensgegenständen, die Gemeinden aufgrund von Erschließungsverträgen übereignet wurden**

Bei einem Erschließungsvertrag überträgt die Gemeinde nach § 124 Baugesetzbuch (BauGB) die Erschließung eines Baugebiets auf einen Erschließungsträger. Der Erschließungsträger verpflichtet sich zur Herstellung der Erschließungsanlagen auf eigene Kosten. Im Gegenzug verpflichtet sich die Gemeinde, die öffentlichen Erschließungsanlagen zu unterhalten und in ihre Verkehrssicherungspflicht zu übernehmen.

Die Erschließung umfasst in der Regel unter anderem die Herstellung der öffentlichen Straßen, Wege und Plätze mit ihren Bestandteilen, insbesondere auch der Straßenentwässerung, die Anlagen der öffentlichen Wasserversorgung und die Anlagen der öffentlichen Abwasserbeseitigung (Grundstücksentwässerung). Der Erschließungsträger übereignet der Gemeinde die in seinem Eigentum befindlichen Grundstücksflächen kostenlos, auf denen die öffentlichen Verkehrsflächen und andere Anlagen errichtet werden. Auch das Eigentum an den leitungsgebundenen Anlagen zur Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung geht nach Abnahme auf die Gemeinde über.

---

<sup>4</sup> vgl. GK 207/1992

Im Folgenden wird auf die Regelungen des Mustererschließungsvertrages des Bayerischen Gemeindetags<sup>5</sup> abgestellt. In § 11 des Musters wird zu den Herstellungsbeiträgen für die Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung und zu den Kosten der Grundstücks- und Straßenentwässerung Nachstehendes geregelt:

*„(1) Die Gemeinde erhebt zur Deckung ihres Aufwands für die Herstellung der Anlagen zur Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung (Entwässerung) Beiträge. Die Beitragsschuld entsteht nach Maßgabe der einschlägigen Satzung (BGS-WAS bzw. BGS-EWS) mit der Anschlussmöglichkeit des Grundstücks an die jeweilige Einrichtung.*

*(2) Die für den Bau von Teilen der öffentlichen Abwasseranlage entstandenen und anerkannten Kosten - abzüglich ... % als Anteil für die Straßenentwässerung - werden auf die Herstellungsbeiträge zur Abwasserbeseitigung (Entwässerungsbeiträge) angerechnet, die im Vertragsgebiet (§ 1 Abs. 1) zu erheben sind.*

*(3) Übersteigen die anerkannten Kosten - abzüglich ... % (vgl. Abs. 2) - die Höhe des satzungsmäßigen Entwässerungsbeitrags, so hat der Erschließungsträger keinen Anspruch auf Erstattung der über die Höhe des Entwässerungsbeitrags hinausgehenden Kosten.“*

In der doppischen Vermögensrechnung sind diese Sachverhalte folgendermaßen zu erfassen:

Der Erschließungsträger übereignet der Gemeinde die in seinem Eigentum befindlichen Grundstücksflächen kostenlos, auf denen die öffentlichen Verkehrsflächen und andere Anlagen errichtet werden. Auch das Eigentum an den leitungsgebundenen Anlagen zur Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung geht nach Abnahme auf die Gemeinde über.

Nachdem das Neue Kommunale Finanzwesen unter anderem auf dem Grundsatz des Bruttoausweises basiert, sollte die Gemeinde unseres Erachtens die kostenlos übernommenen Anlagenteile (ohne die Anlagen für die Grundstücksentwässerung) in voller Höhe (entsprechend den Baukosten des Erschließungsträgers bzw. mit einem Ersatzwert) aktivieren und zugleich einen Sonderposten ebenfalls in voller Höhe passivieren. Von Seiten des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes wird der bei der kostenlosen Übertragung von Vermögensgegenständen aus Vereinfachungsgründen vereinzelt erwogene Ansatz eines Erinnerungswertes von 1 € nicht befürwortet, da hierdurch zum einen relevante Steuerinformationen für die Gemeinde verloren gehen und dieses Vorgehen insoweit dem Grundgedanken für die Einführung der kommunalen Doppik widerspricht; zum anderen kann nur durch eine einheitliche Handhabung die interkommunale Vergleichbarkeit gewährleistet werden.

Für die Anlagenteile, die der Grundstücksentwässerung dienen, gilt Folgendes: Die Baukosten der Anlagenteile für die Grundstücksentwässerung sind als Sachanlagevermögen zu aktivieren. Die Herstellungsbeiträge sind auf der Passivseite in voller Höhe als Sonderposten zu buchen. Die aktivierten Vermögensgegenstände sind entsprechend ihrer Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Die Herstellungsbeiträge sind entsprechend dem durchschnittlichen Abschreibungssatz der Abwasserbeseitigungsanlage ertragswirksam aufzulösen. Gleiches gilt auch für der Wasserversorgung dienende Anlagen, wenn eine Regelung nach § 11 Abs. 2 des Mustervertrages getroffen ist.

---

<sup>5</sup> abgedruckt unter [www.bay-gemeindetag.de](http://www.bay-gemeindetag.de)

### **3. Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Hochbaumaßnahmen und Straßen**

Bei Baumaßnahmen ist zwischen Herstellungskosten und den Unterhaltsaufwendungen (Erhaltungsaufwand) zu unterscheiden. Für Kommunen, die nach kamerale Grundsatzen buchen, regeln die Zuordnungsvorschriften zum Gruppierungsplan für die Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände (ZVKommGrPI) die Abgrenzung zwischen Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt. Wendet die Kommune dagegen die doppelte kommunale Buchführung an, so sind die Herstellungskosten zu aktivieren (sie erscheinen also in der Vermögensrechnung), während der Erhaltungsaufwand laufenden Aufwand darstellt (er geht in die Ergebnisrechnung ein). Was Herstellungskosten sind, ist in § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik definiert. Die Anwendung dieser mit dem Handelsrecht identischen Vorschrift führt jedoch nicht zwingend dazu, dass bisher im kamerale Vermögenshaushalt veranschlagte Investitionen auch zu aktivieren sind.

Nach Ziffer 2.3 ZVKommGrPI ist die Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand im Wesentlichen nach Abschnitt 157 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR), jetzt R 21.1 EStR 2005, vorzunehmen. Ausgaben für Investitionen (Herstellungsaufwand) liegen entsprechend Ziffer 2.32 ZVKommGrPI vor, wenn durch eine Baumaßnahme neues Sachvermögen geschaffen oder vorhandenes vermehrt wird. Bauausgaben für ein Gebäude sind dann Herstellungsaufwand, wenn dieses in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird, z. B. durch Anbau, Aufbau oder Umbau mit besseren Nutzungsmöglichkeiten, durch den Einbau von Zentralheizungen, Aufzügen oder anderen mit dem Gebäude fest verbundenen technischen Einrichtungen. Fallen in engem Zusammenhang mit Herstellungsaufwand auch Ausgaben an, die in der Regel als Erhaltungsaufwand angesehen werden, so sind diese - wegen des wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs - dem Herstellungsaufwand zuzurechnen.

Ausgaben für den Unterhalt (Erhaltungsaufwand) dienen unabhängig von ihrer Größenordnung dazu, bauliche Anlagen und Grundstücke in einem ordnungsmäßigen Zustand zu erhalten; sie sind im Verwaltungshaushalt zu veranschlagen. Hauptmerkmal dieser Ausgaben ist, dass sie durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst werden und wenigstens in bestimmten Zeitabständen regelmäßig wiederkehren (vgl. Ziffer 2.33 ZVKommGrPI).

§ 77 Abs. 3 Satz 1 KommHV-Doppik definiert Herstellungskosten als Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Die Vorschrift entspricht insoweit der handelsrechtlichen Definition (vgl. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). Das Steuerrecht wiederum greift für die Abgrenzung von Eraltungs- und Herstellungsaufwand auf diese handelsrechtliche Begriffsbestimmung zurück und ist für seine Auslegung heranzuziehen. Als Hilfestellung für die Abgrenzung kann daher auf R 21.1 EStR 2005 und auf das Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003 (BStBl I S. 386) zurückgegriffen werden. Danach führen Baumaßnahmen an einem bestehenden Gebäude - vereinfacht ausgedrückt - dann zu Herstellungskosten, wenn „etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes“ in das Gebäude eingefügt oder mit demselben verbunden wird.

Beispiele hierfür sind:

- nachträglicher Einbau einer Alarmanlage, einer Sonnenmarkise, eines Kachelofens oder eines Kamins
- Vergrößerung der Nutzfläche, z. B. durch Aufstockung, Errichtung eines Anbaus oder eines Balkons
- Modernisierung eines Wohngebäudes **und** dadurch Hebung des Standards von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard (nicht dagegen eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung); Entsprechendes dürfte für Verwaltungsgebäude gelten.

Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und Instandsetzung sind dagegen Erhaltungsaufwand. Die Erneuerung von bereits in den Herstellungskosten des Gebäudes enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen ist daher Erhaltungsaufwand. Auf den Zustand oder die Brauchbarkeit der ersetzten Bestandteile kommt es grundsätzlich nicht an.

Beispiele hierfür sind:

- Anbringung einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zu Wärme- und Schallschutzzwecken
- Umstellung der Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung
- Ersatz eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch die nutzbare Fläche nicht erweitert wird
- Austausch von Fenstern (z. B. Einfach- gegen Doppelglas)
- Versetzen von Wänden

Werden an einem Gebäude im engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang Arbeiten durchgeführt, die jeweils für sich betrachtet teilweise Herstellungskosten und teilweise Erhaltungsaufwand bilden, dann sind diese grundsätzlich getrennt zu behandeln und die auf die einzelnen Teilmaßnahmen entfallenden Aufwendungen gegebenenfalls im Wege der Schätzung aufzuteilen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Maßnahmen in der Weise in einem sachlichen Zusammenhang stehen, dass sie bautechnisch ineinander greifen, d. h. die eine Baumaßnahme durch die andere bedingt ist.

Bei Generalsanierungen und Modernisierungsmaßnahmen (vgl. zur steuerrechtlichen Abgrenzung Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003, BStBl I S. 386) werden jedoch oftmals auch Erhaltungsaufwendungen durch Investitionszuwendungen gefördert, so beispielsweise im Rahmen des Art. 10 FAG. Gefördert werden danach auch Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen

- aus wirtschaftlichen Gründen (z. B. Erneuerung einer Heizungsanlage),
- aus sicherheitstechnischen Gründen (z. B. Erneuerung der Elektroinstallation) oder
- zur Substanzerhaltung (z. B. Erneuerung von Fassadenelementen/Fassadenteilen, Flachdachsanierung)

(vgl. Ziffer 2.2.1 FA-ZR 2006). Bei einer handelsrechtlich orientierten Auslegung des in § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik definierten Herstellungskostenbegriffs ist unseres Erachtens daher in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die gewährten Investitionszuweisungen als Sonderposten zu passivieren oder als laufender Ertrag zu buchen sind. Es wäre nämlich keinesfalls sachgerecht, einerseits als Erhaltungsaufwendungen zu qualifizierende Maßnahmen sofort aufwandswirksam in der Ergebnisrechnung zu berücksichtigen und andererseits für die hierfür erhaltenen Investitionszuwendungen nach § 73 Nr. 1 KommHV-Doppik und Nr. 6.5.1 BewertR Bayern - E - Sonderposten in der Bilanz zu bilden.

Bei kameraler Buchführung sind beim Straßenbau neben den Ausgaben für Um-, Aus- und Neubaumaßnahmen auch alle Ausgaben für Erneuerungsbauvorhaben im Sinne der Buchungsanweisung für Bundesfernstraßen als Herstellungsaufwand zu behandeln und im Vermögenshaushalt zu buchen (vgl. Nr. 2.42 ZVKommGrPI).

Unter Um-, Aus- und Neubaumaßnahmen fallen die Ausgaben für Bauvorhaben, deren Durchführung die Bearbeitung ausführlicher Bauentwürfe bezüglich Grund- und Aufrissgestaltung oder konstruktiver Durchbildung erfordert. Diese Maßnahmen sind bei Übertragung der für Gebäude entwickelten steuerlichen Abgrenzungsgrundsätze Herstellungskosten und daher von der Zuordnung unproblematisch.

Anders ist es dagegen bei den Erneuerungsbauvorhaben. Diese dienen vorwiegend dem Deckenbau und verändern die bestehende Linienführung der Straße im Grund- und Aufriss nur unwesentlich, so dass eine Ausführung ohne umfangreiche Entwurfsunterlagen möglich ist. Die Arbeiten müssen deutlich über das Ausmaß einer Unterhalts- und laufenden Instandsetzungsarbeit hinausgehen.

Hierzu gehören z. B.

- Einbau und Erneuerung von Straßenbelägen aller Art, bituminöse Teppiche und Oberflächenbehandlungen, die über die gesamte Profilbreite und einen längeren Streckenabschnitt eingebaut werden;
- Verbreiterung der Fahrbahn, Entwässerungsanlagen, Anlagen von Geh- und Radwegen, soweit diese Maßnahmen ohne umfangreiche Veränderungen des Straßenkörpers und ohne großen Grunderwerb ausgeführt werden können;
- Erstausrüstung der Straßen mit Leiteinrichtungen, Signalanlagen, Straßenmarkierungen, Verkehrszeichen und Verkehrseinrichtungen, soweit es sich nicht um Ausstattungsmaßnahmen handelt, die im Zusammenhang mit einer Um-, Aus-, Neubau oder Erneuerungsmaßnahme durchzuführen sind;
- grundlegende Erneuerungen von Fahrbahnmarkierungen auf größerer Länge, Nachpflanzungen und Beseitigung von Frostschäden größeren Umfangs, einschließlich Einbringen von Frostschutzschichten, Erneuerung von Brückenanstrichen größeren Umfangs;
- Wiederherstellung befestigter Randstreifen, Heben von Betondeckenfeldern auf größerer Länge, Errichtung oder Erneuerung kleinerer Kunstbauten.

Die Beispiele zeigen, dass bei Anwendung der doppelten kommunalen Buchführung bei Erneuerungsbauvorhaben in jedem Einzelfall zu prüfen ist, ob Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand vorliegen. Während es sich bei Neuanlagen und Erstausrüstungen in der Regel

um aktivierbare Erweiterungen bzw. um die Anschaffung oder Herstellung neuer Vermögensgegenstände handelt, werden Erneuerungen von Teilen des Straßenkörpers eher dem Erhaltungsaufwand zuzuordnen sein. In der Praxis bedeutsam ist der Einbau von Straßenbelägen. Dabei wird die Fahrbahndecke, also ein Teil des Straßenkörpers (vgl. Art. 2 Nr. 1 BayStrWG), meist über die gesamte Profildbreite erneuert. Entsprechend dem Wortlaut des § 77 Abs. 3 Satz 1 KommHV-Doppik muss die wesentliche Verbesserung am Vermögensgegenstand als Ganzem herbeigeführt werden. Eine wesentliche Verbesserung liegt nach der steuerrechtlichen Rechtsprechung erst dann vor, wenn sie über die zeitgemäße Erneuerung hinaus den Gebrauchswert des Vermögensgegenstandes im Ganzen deutlich erhöht. Dies ist danach zu beurteilen, ob für die Zukunft ein höheres Nutzungspotential geschaffen wird. Bei einer Erneuerung der Fahrbahndecke ist dies nicht der Fall, sie ist daher Erhaltungsaufwand und fließt in die Ergebnisrechnung ein.

Als besonders problematisch dürfte sich die inhaltsgleiche Übertragung des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs im Bezug auf Art. 5 Abs. 1 KAG erweisen. Danach können Gemeinden zur Deckung des Aufwands für die Herstellung, Anschaffung, Verbesserung oder Erneuerung ihrer öffentlichen Einrichtungen (Investitionsaufwand) Beiträge von den Grundstückseigentümern und Erbbauberechtigten erheben. Während der abgabenrechtliche Aufwand für die Herstellung oder Anschaffung noch mit den Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten identisch ist, ergeben sich bei Aufwendungen für Verbesserung oder Erneuerung erhebliche Abweichungen.

Eine beitragsrechtliche Verbesserung (im Sinne einer Investitionsmaßnahme) liegt beispielsweise bei einer Straße bereits dann vor, wenn durch eine Maßnahme der ursprüngliche Zustand verbessert wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Straße „nur“ in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird; bereits die objektive Verbesserung der Nutzbarkeit genügt. Unter den Begriff Verbesserung fällt auch die Erweiterung einer bestehenden Anlage oder Teilanlage. Eine Erweiterung liegt beispielsweise vor, wenn Gehwege oder Fahrbahnen verbreitert werden. Der beitragsrechtliche Begriff „Verbesserung“ ist somit deutlich weiter gefasst als der in § 77 Abs. 3 Satz 1 KommHV-Doppik normierte. Daher ist nicht jede beitragsrechtliche Verbesserungsmaßnahme auch eine „über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung“ im Sinne des doppischen Haushaltsrechts.

Erneuerung ist die Wiederherstellung einer öffentlichen Einrichtung im gleichen Ausbaufumfang wie bisher. Um eine Erneuerung im Sinne des Art. 5 Abs. 1 KAG handelt es sich nur, wenn die Ausbaumaßnahme wesentliche Teile erfasst und diese ersetzt oder einer grundlegenden Überarbeitung unterzieht. Wenn nur Teile eines Vermögensgegenstandes (z. B. gesamte Straßen- decke) ersetzt werden, stellen Erneuerungsmaßnahmen nach den Grundsätzen der doppelten kaufmännischen Buchführung Erhaltungsaufwand dar, auch wenn dadurch die Nutzungsdauer dieses Vermögensgegenstandes erheblich verlängert wird. Beitragsrechtlich kann die bloße Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands jedoch durchaus beitragsfähig sein.

Bei kostenrechnenden Einrichtungen dienen diese Beiträge zur (teilweisen) Deckung des beitragsrechtlichen Investitionsaufwands. Die beitragsrechtlich korrekte Erfassung des Anlagevermögens hat hier wegen der Kalkulation der Benutzungsgebühren besondere Bedeutung. Wie ausgeführt, ist jedoch der beitragsrechtliche Investitionsaufwand nicht deckungsgleich mit den nach doppischem Haushaltsrecht aktivierbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten. Gemeinden, die die doppelte kommunale Buchführung anwenden, sind daher gezwungen, den abgabenrechtlichen Anlagennachweis gesondert zu führen, da die Spezialregelungen des KAG der KommHV-Doppik insoweit vorgehen.



Zusammenfassend ist festzustellen, dass der aus dem Handelsrecht übernommene und von der steuerlichen Rechtsprechung geprägte Begriff der Herstellungskosten wegen der kommunalen Anforderungen bezüglich der Abgrenzung zu den Erhaltungsaufwendungen zu massiven Problemen führen kann. Er berücksichtigt insbesondere die in Art. 5 Abs. 1 KAG abweichende Definition des Investitionsaufwands nicht. § 77 Abs. 3 Satz 1 KommHV-Doppik lässt bei doppelter kommunaler Buchführung jedoch keine für das Abgaberecht anwendbare Auslegung zu. Nach § 73 Nrn. 1 und 3 KommHV-Doppik i. V. mit Nr. 6.1.3 BewertR Bayern - E - sind empfangene Zuweisungen und Beiträge nach dem KAG zwar als Sonderposten zu passivieren und den entsprechenden Vermögensgegenständen sachgerecht zuzuordnen (Nr. 6.5.2 BewertR Bayern - E -); im Ergebnis ist jedoch unseres Erachtens die Bildung von Sonderposten für Beiträge und Zuweisungen jedenfalls dann unzulässig, wenn die mit Beiträgen und Zuweisungen geförderten Maßnahmen nicht aktiviert werden können, sondern als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren sind. Darüber hinaus wird auch der Höchstbetrag der Kreditaufnahmen gegenüber kameral buchenden Kommunen eingeschränkt. Inwieweit künftig gesetzgeberische Anpassungen vorgenommen werden, bleibt abzuwarten.

#### **4. Besondere Rückstellungsarten bei Kommunen**

Rückstellungen sind besondere Verpflichtungen, bei denen nicht sicher ist, ob sie dem Grunde nach bestehen und/oder wie hoch die zu leistende Verpflichtung ist.

Die Bildung von Rückstellungen ist in § 74 KommHV-Doppik geregelt. Demnach sind gemäß § 74 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Doppik Rückstellungen zu bilden für

- die Erfüllung von Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,
- Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
- Zwecke des Umweltschutzes (z. B. Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien, Sanierung von Altlasten),
- ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen auch im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art,
- drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und verwandten Rechtsgeschäften sowie anhängigen Gerichts- und Widerspruchsverfahren,
- im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt wird, wobei die einzelnen Maßnahmen am Abschlusstag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen.

Darüber hinaus sind Rückstellungen für andere ungewisse, auf Gesetz, Verordnung oder vertraglicher Vereinbarung beruhende Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, wenn diese ihre wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag haben, dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau be-

kannt sind und der zu leistende Betrag oder der voraussichtliche Verlust wesentlich ist (§ 74 Abs. 1 Satz 2 KommHV-Doppik).

Im Folgenden werden einige Rückstellungsarten vorgestellt, die ausschließlich bzw. vor allem im kommunalen Bereich vorkommen.

– **Rückstellungen für künftige Beihilfeleistungen an Pensionäre und Hinterbliebene**

Rückstellungen für künftige Beihilfeleistungen sind zu bilden, wenn der voraussichtlich zu leistende Betrag wesentlich ist (vgl. § 74 Abs. 1 Satz 2 KommHV-Doppik). Bei den Mitgliedern des Versorgungsverbandes wird die Beihilferückstellung im Rahmen des Gutachtens für die Pensionsrückstellung berechnet, soweit dies die Gemeinde mit anfordert. Nach den bisherigen Erfahrungen aus den Prüfungen kann die Beihilferückstellung eine nicht unwesentliche Höhe erreichen, die auch den Betrag der Pflichtrückstellung für Altersteilzeitarbeit (zum Teil deutlich) übersteigen kann. Aufgrund dessen empfehlen wir, auch die Rückstellungen für künftige Beihilfeleistungen zu ermitteln und gegebenenfalls in der Vermögensrechnung abzubilden und zwar unabhängig davon, ob die Kommunen Beihilfeversicherungen zur Finanzierung der Beihilfeleistungen an die aktiven Beamten und die Versorgungsempfänger abgeschlossen haben.

– **Rückstellungen für Verpflichtungen aufgrund § 8 Abs. 2 EBV oder ähnlicher Verpflichtungen**

Gemäß § 8 Abs. 2 EBV kann bei einem Eigenbetrieb ein nach fünf Jahren nicht getilgter Verlustvortrag durch Abbuchung von den Rücklagen ausgeglichen werden, wenn das die Eigenkapitalausstattung des Eigenbetriebs zulässt. Ist das nicht der Fall, so ist der Verlust aus Haushaltsmitteln der Gemeinde auszugleichen. § 14 Abs. 2 KUV enthält für Kommunalunternehmen eine inhaltsgleiche Regelung. Ähnliche Verpflichtungen können sich z. B. aufgrund der erforderlichen Übernahme von Verlusten bei einem Krankenhaus oder einer kommunalen GmbH ergeben. Soweit ein Verlustausgleich unter Angabe der zu leistenden Höhe durch den Gemeinderat bereits beschlossen worden ist, entsteht eine Verbindlichkeit aus Transferleistungen. Ist dagegen die Verpflichtung dem Grunde bzw. der Höhe nach noch nicht sicher (z. B. nach den Abschlussprüfungsberichten des Eigenbetriebs lässt dessen Eigenkapitalausstattung eine Abbuchung von den Rücklagen nicht mehr zu, es liegt aber noch kein Beschluss für einen Verlustausgleich durch die Gemeinde vor), so ist eine Rückstellung in Höhe des voraussichtlich zu leistenden Verlustausgleichs zu bilden.

– **Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien**

Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind als Rückstellung die zu erwartenden Gesamtkosten, bezogen auf den voraussichtlichen Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, anzusetzen. Die Bewertung der Rückstellung soll sich am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr orientieren und anhand der bisherigen Verfüllmenge erfolgen. Die Höhe der Rückstellung wird hierbei mit einem technischen Gutachten ermittelt, das von einem Dritten oder von der zuständigen Dienststelle erstellt werden kann. Wird die Rückstellung abgezinst, sind im Gegenzug auch die Preissteigerungsraten zu berücksichtigen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass eine unter Umständen vorhandene kamerale Sonderrücklage nach § 20 Abs. 4 Satz 3 KommHV-Kameralistik (Sonderrücklage für die Einnahmen zur Rekultivierung und Nachsorge von Abfallbeseitigungsanlagen) nicht als doppische Rücklage auf der Passivseite der Vermögensrechnung eingehen darf, sondern auf der Aktivseite (bei den Finanzanlagen oder bei den Liquididen Mitteln) auszuweisen ist. Soweit die künftigen Aufwendungen als kalkulatorische Rückstellung in der Gebührenbedarfsberechnung voll-

ständig berücksichtigt wurden, entsprechen sich die kamerale Sonderrücklage und die doppelte Rückstellung.

#### – **Rückstellung für Verpflichtungen aus dem Finanzausgleich**

Im Rahmen des Finanzausgleichs ist regelmäßig eine Rückstellung für die Kreisumlage bei kreisangehörigen Gemeinden bzw. für die Bezirksumlage bei kreisfreien Städten zu bilden. Eine Rückstellung für die Gewerbesteuerumlage dürfte aufgrund der Fälligkeit gemäß § 6 Abs. 7 GFRG dagegen ausscheiden (vgl. auch unsere Ausführungen im Geschäftsbericht 2006, S. 57).

Die Regelungen des Finanzausgleichsgesetzes (FAG) führen zeitversetzt zu Veränderungen bei den Umlagezahlungen. Da der Zahlbetrag der Umlagen durch die Steuereinnahmen des Vorjahres und durch die Schlüsselzuweisungen des Vorjahres bestimmt wird, führen in diesem Bereich sich ergebende Mehreinnahmen eines Jahres im Regelfall zu einer erhöhten Zahllast des Umlageverpflichteten im übernächsten bzw. nächsten Jahr. Mit dem Ansatz von Finanzausgleichsrückstellungen soll periodengerecht Vorsorge getroffen werden. Es sind nach derzeitigem Stand des Entwurfs der Bewertungsrichtlinie Bayern (28.02.2008) jeweils Rückstellungen in Höhe der im Vergleich zur bisherigen Zahllast erwarteten Mehraufwendungen zu bilden. Berechnungsbasis ist die Umlagebelastung für das auf das Haushaltsjahr folgende Jahr im Vergleich zur durchschnittlichen Belastung in den dem Haushaltsjahr vorangegangenen fünf Jahren. Das gewählte Berechnungsverfahren wäre gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik im Anhang zu erläutern.

Es bleibt den Kommunen jedoch unbenommen, eine Rückstellung in Höhe des Gesamtbetrags der zu erwartenden Zahlungen zu bilden.

## **5. Abgrenzung der einzelnen Formen von Finanzanlagen**

Gemäß Ziffer 7.2.10.1 BewertR Bayern - E - sind Finanzanlagen Beteiligungen an Unternehmen, Anteile an verbundenen Unternehmen, Wertpapiere des Anlagevermögens und langfristige Ausleihungen. Zu den Finanzanlagen gehören insbesondere Beteiligungen bzw. Anteile an kommunalen Unternehmen in öffentlich-rechtlicher Rechtsform und in Privatrechtsform (Art. 86 ff. GO, Art. 77 ff. LKrO, Art. 75 ff. BezO). Zu den Finanzanlagen zählen auch das in Sondervermögen (z. B. Eigenbetriebe, Regiebetriebe nach Art. 88 Abs. 6 GO oder Pflegeeinrichtungen mit kaufmännischem Rechnungswesen) eingebrachte Kapital sowie Kapitaleinlagen in Zweckverbände und andere kommunale Zusammenschlüsse sowie in rechtlich selbstständige Stiftungen.

Beim Bilanzausweis der Finanzanlagen ist zunächst zu beachten, dass der Ausweis als „*Anteile an verbundenen Unternehmen*“ dem Ausweis als „*Beteiligungen*“ vorgeht; ein Ausweis unter dem Posten „*Wertpapiere des Anlagevermögens*“ bei verbrieften Anteilen bzw. unter dem Posten „*Ausleihungen*“ bei nicht verbrieften Anteilen erfolgt demgegenüber subsidiär.

In den Kommunalgesetzen und der KommHV-Doppik sind die Begriffe des „*verbundenen Unternehmens*“ und der „*Beteiligung*“ nicht definiert, weshalb hilfsweise auf die handelsrechtlichen Abgrenzungen abgestellt werden kann.

Nach den Erfahrungen aus unseren Prüfungen und Beratungen bereitet den Kommunen die Abgrenzung der unterschiedlichen Arten von Finanzanlagen Schwierigkeiten. Daher wird im Folgenden die Einteilung in die einzelnen Finanzanlageformen dargestellt:

– **Anteile an verbundenen Unternehmen**

Verbundene Unternehmen sind nach § 271 Abs. 2 HGB i. V. mit § 290 HGB solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung (§§ 300 bis 307 HGB) in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind. Dabei muss es sich um den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens handeln,

- das als oberstes Mutterunternehmen den weitestgehenden Konzernabschluss nach dem Zweiten Unterabschnitt des HGB (§§ 290 bis 315 HGB) aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt, oder
- das einen befreienden Konzernabschluss nach § 291 HGB oder nach einer nach § 292 HGB erlassenen Rechtsverordnung aufstellt oder aufstellen könnte.

Tochterunternehmen, die nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen.

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses knüpft daher an das Vorliegen eines sog. Mutter-Tochter-Verhältnisses an. Dieses wird nur begründet, wenn

- a) in einem Konzern die Unternehmen unter der einheitlichen Leitung eines Mutterunternehmens stehen und dem Mutterunternehmen eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB an dem oder den anderen unter der einheitlichen Leitung stehenden Unternehmen (Tochterunternehmen) gehört (sog. Konzept der einheitlichen Leitung, vgl. § 290 Abs. 1 HGB) oder
- b) dem Mutterunternehmen bei dem oder den Tochterunternehmen
  - die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
  - das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist oder
  - das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben (sog. Control-Konzept, vgl. § 290 Abs. 2 HGB).

Unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Abgrenzung sind verbundene Unternehmen im Sinne des kommunalen Haushalts- und Wirtschaftsrechts demnach im Wesentlichen die in den konsolidierten Jahresabschluss nach Art. 102 a GO einzubeziehenden, unter einheitlicher Leitung oder unter Kontrolle der Gemeinde stehenden Gesellschaften, soweit sie nicht als Sondervermögen auszuweisen sind. Dies sind unter anderem Unternehmen, an denen der Gemeinde das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder Aufsichtsgremiums zu bestellen. Die Gemeinde übt auf das Unternehmen durch Satzungsregelungen oder Verträge einen beherrschenden Einfluss aus. Als Vereinfachungsregel kann ein beherrschender Einfluss angenommen und somit von einem verbundenen Unternehmen ausgegangen werden, wenn eine Beteiligung von über 50 v. H. gegeben ist und kein Sondervermögen vorliegt. Beispiele für

Anteile an verbundenen Unternehmen sind in der Regel die Gesellschaftsanteile einer Stadt an der Stadtwerke GmbH oder das gehaltene Stammkapital eines Landkreises an der Kreisklinik GmbH. Auch die mehrheitlichen Aktienanteile an einer Stadtwerke AG sind hier zu buchen. Dennoch ist immer auch bei einer Beteiligung von über 50 v. H. im Einzelfall zu prüfen, ob die Gemeinde tatsächlich beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen ausübt.

#### – **Beteiligung an Unternehmen und Kapitaleinlagen in Zweckverbände**

Nach § 271 Abs. 1 HGB sind Beteiligungen Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten (sog. Beteiligungsvermutung). Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden. Diese Beteiligungsvermutung kann jedoch widerlegt werden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung im Sinne des HGB.

Bei einer Beteiligung an Unternehmen ist daher im Einzelfall auf die Beteiligungsabsicht der Gemeinde abzustellen. Eine Beteiligungsabsicht ist gegeben, wenn die Gemeinde mittels ihres Anteilsrechts Einfluss auf das Beteiligungsunternehmen ausüben will und eine enge wirtschaftliche Verbindung mit dem Beteiligungsunternehmen anstrebt. Auch die Beteiligung der Gemeinde an Zweckverbänden ist hier auszuweisen. Als Anhaltswert für die Beteiligung einer Gemeinde an einem Unternehmen gilt ein Kapitalanteil von weniger als 50 v. H. Eine Beteiligungsabsicht kann bei einer Mitgliedschaft in Zweckverbänden oder bei der Betätigung in privatwirtschaftlichen Unternehmensformen aufgrund der dabei zu beachtenden kommunalrechtlichen Bestimmungen (KommZG, Art. 86 ff. GO, Art. 74 ff. LKrO, Art. 72 ff. BezO) unterstellt werden. Beispiele für Beteiligungen an Unternehmen sind der 25-%-Anteil einer Gemeinde an einem Gasversorgungsunternehmen oder die bezahlte Einlage an einem Zweckverband zur Tourismusförderung, der von zehn Gemeinden mit jeweils gleichen Anteilen gegründet wurde. Aber auch hier ist immer noch im Einzelfall zu prüfen, ob die Gemeinde unter Umständen tatsächlich beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen ausübt und somit ein verbundenes Unternehmen besteht.

#### – **Wertpapiere des Anlagevermögens**

Wertpapiere des Anlagevermögens sind Anteile, welche die Gemeinde als dauernde Kapitalanlage hält, ohne dass eine Beteiligungsabsicht gegeben ist. Solche Wertpapiere dürften bei Gemeinden eher selten vorhanden sein, da der Erwerb den Beschränkungen des Art. 74 GO (Art. 68 LKrO, Art. 66 BezO) unterliegt. Beispiele für Wertpapiere des Anlagevermögens sind Aktien bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung oder gehaltene Aktien an einem Energieversorgungsunternehmen, das die ehemaligen Werke der Gemeinde übernommen hat.

#### – **Langfristige Ausleihungen**

Langfristige Ausleihungen stellen Darlehen an verbundene Unternehmen, Beteiligungen oder Sondervermögen (z. B. Gesellschafterdarlehen) sowie an Dritte (z. B. Wohnungsbauförderungsdarlehen, langfristige Arbeitnehmerdarlehen) mit einer vereinbarten Laufzeit von mindestens vier Jahren (h. M.) dar. Dagegen sind Ausleihungen von nicht mehr als einem Jahr stets Umlaufvermögen. Für Ausleihungen von mehr als einem und weniger als vier Jahren kommt es für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen auf die subjektive Absicht an (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, 2006, § 247 HGB Anm. 357). Auch Genossen-

schaftsanteile (z. B. an Genossenschaftsbanken oder Wohnungsgenossenschaften) werden als sonstige Ausleihungen ausgewiesen. Dagegen gehören kurzfristige Mitarbeiterdarlehen oder Gehaltsvorschüsse nicht zu den Ausleihungen.

– **Eingebrachtes Kapital in Sondervermögen und rechtlich selbständigen Stiftungen**

Sondervermögen einer Gemeinde sind die Eigenbetriebe (Art. 88 GO), Regiebetriebe nach Art. 88 Abs. 6 GO, Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen (§ 1 Abs. 1 WkKV) und Pflegeeinrichtungen mit kaufmännischem Rechnungswesen (§ 1 Abs. 1 WkPV). Diese sind mit dem eingebrachten Kapital zu bilanzieren. Darüber hinaus sind hier Kapitaleinlagen in rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen und in rechtlich selbstständigen Stiftungen (d. h. die Gemeinde hat als Stifterin zumindest einen Teil des Stiftungsvermögens geleistet) auszuweisen. Die von der Gemeinde verwalteten rechtsfähigen Stiftungen sind darüber hinaus im Anhang anzugeben (§ 86 Abs. 2 Nr. 13 KommHV-Doppik).

In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass auch rechtlich unselbständige, sog. nichtrechtsfähige kommunale Stiftungen gemäß Art. 84 GO, Art. 72 LKrO, Art. 70 BezO in die Vermögensrechnung aufzunehmen sind.

Dabei ist zu beachten, dass das Vermögen und Kapital dieser Stiftungen in der Vermögensrechnung der Gemeinde aufgeht. Um diese Vermögensgegenstände und Kapitalbestandteile in der Vermögensrechnung kenntlich zu machen, ist für alle nichtrechtsfähigen Stiftungen insgesamt bei dem betreffenden Bilanzposten ein sog. Davon-Vermerk anzubringen, soweit sie nicht als letzte Position auf der Aktiv- und Passivseite ausgewiesen wurden (Nr. 6.1.2 BewertR Bayern - E -). Wir empfehlen darüber hinaus, die Teilrechnungen der nichtrechtsfähigen Stiftungen dem Anhang beizufügen.

Die **Sparkassen-Trägerschaft** ist nicht zu bilanzieren; die von der Kommune oder unter deren Beteiligung nach Art. 1 des Sparkassengesetzes errichteten Sparkassen sind jedoch mit Namen und Sitz im Anhang anzugeben (§ 86 Abs. 2 Nr. 13 KommHV-Doppik, Nr. 7.2.10.7 BewertR Bayern - E -). Als Kapitaleinlage ist hingegen die Hingabe von Dotationskapital anzusetzen.

Der **Bestand der Versorgungsrücklage** nach Art. 2 Abs. 4 BayVersRückIG (bei Städten, die nicht Mitglied des Bayerischen Versorgungsverbandes sind) ist gesondert auf der Aktivseite auszuweisen. Dagegen sind Versorgungsrücklagen nach Art. 2 Abs. 3 BayVersRückIG (bei Mitgliedern des Bayerischen Versorgungsverbandes) unter den Sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen, da die Gemeinden in diesem Fall wirtschaftliche Eigentümer eines Herausgabeanspruchs gegenüber dem Bayerischen Versorgungsverband sind (vgl. Nr. 7.2.10.8 BewertR Bayern - E -).

Für die Erfassung und erstmalige Bewertung der Finanzanlagen ist es unbedingt erforderlich, die begründenden Unterlagen (wie Unternehmenssatzungen und deren Änderungen, notarielle Verträge, Gemeinderatsbeschlüsse) sowie die Jahresabschlüsse zu prüfen und dauerhaft aufzubewahren. Darüber hinaus sind jährlich die Berichte der Abschlussprüfungen der Unternehmen, Beteiligungen usw. auf Sachverhalte zu überprüfen, die für den gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden müssen. Zweckmäßig ist in diesem Zusammenhang auch die Anforderung von Saldenbestätigungen bei den verbundenen Unternehmen und Beteiligungen.