

Einzelfragen und Umsetzungshinweise zur doppelten kommunalen Buchführung

Verfasser: Elisabeth **Gruber**
Gregor **Kamp**
Holger **Meidel**

Inhaltsübersicht	Seite
Vorbemerkung	37
1 Abschreibungsgrenze, Inventarisierung, Sammelposten	37
2 Buchführung, Eröffnungsbilanzbuchungen	38
3 „Erweiterung“ des Herstellungskostenbegriffs, § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik	39
4 Verwendung von Ersatzwerten	40
5 Altersteilzeitrückstellungen in der doppelten kommunalen Buchführung	40
5.1 Rückstellungen und ihre Merkmale	40
5.2 Passivierungspflicht von Altersteilzeitrückstellungen	41
5.3 Grundlagen von Altersteilzeitvereinbarungen	41
5.4 Anwendung steuerrechtlicher Regelungen	42
5.4.1 BMF-Schreiben vom 11.11.1999 (BStBl I S. 959)	42
5.4.2 BFH-Urteil vom 30.11.2005 (I R 110/04)	42
5.4.3 BMF-Schreiben vom 28.03.2007 (BStBl I S. 297)	43
5.5 Altersteilzeitrückstellung nach der KommHV-Doppik	44
5.5.1 Rückstellungsbildung dem Grunde nach	44
5.5.2 Ratierliche Bildung und Auflösung	45
5.5.3 Abzinsung	45
5.5.4 Korrekturfaktor für den Fall des Ablebens von Mitarbeitern	46
5.5.5 Berücksichtigung künftiger Entlastungen des Arbeitgebers	47

	Seite
6 Buchhalterische Behandlung der Ablösung der Stellplatzpflicht	47
6.1 Behandlung der Stellplatzablösebeträge beim Bauherrn	47
6.2 Behandlung der Stellplatzablösebeträge durch die Kommune	48
6.2.1 Investive Verwendung	48
6.2.2 Konsumtive Verwendung	49
6.2.3 Ausstehende zweckgerechte Verwendung	49
6.2.4 Abbildung der Stellplatzablösebeträge in der Eröffnungsbilanz	49
7 Buchhalterische Behandlung der Investitionspauschale nach Art. 12 FAG	50
7.1 Buchung in der laufenden Haushaltswirtschaft	50
7.2 Abbildung der Investitionspauschale in der Eröffnungsbilanz	51

Vorbemerkung

Den Kommunen wird seit 01.01.2007 die Möglichkeit eröffnet, ihr Haushaltswesen auf der Grundlage der doppelten kommunalen Buchführung zu gestalten (vgl. Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006, GVBl S. 975). Mit der am 01.01.2007 in Kraft getretenen Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik (KommHV-Doppik, GVBl S. 678) und der Bewertungsrichtlinie Bayern (BewertR) vom 29.09.2008 (AllMBI S. 558 ff.) sowie den Vorschriften über die kommunale Haushaltssystematik nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (VVKommHSyst-Doppik) mit dem kommunalen Produktrahmen (KommPrR) und Kontenrahmen (KommKR) sind die Grundlagen für eine kommunale Haushaltsführung nach doppischen Grundsätzen gelegt.

Die derzeit im Entwurf bestehenden Haushaltsmuster zur KommHV-Doppik werden 2010 bekannt gemacht (siehe auch Website:

<http://www.innenministerium.bayern.de/buerger/kommunen/finanzen/detail/08206/>).

In dem vorliegenden Beitrag stellen wir kurz einige ausgewählte Sachverhalte und Fragestellungen dar, die nach unseren Erkenntnissen bei der Umsetzung häufig Schwierigkeiten bereiten oder zu Anfragen der Kommunen führen.

1 Abschreibungsgrenze, Inventarisierung, Sammelposten

Durch Art. 1 Nr. 2 Buchstabe a des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009, BGBl I S. 3950, wurde die Abschreibungsgrenze für sogenannte geringwertige Wirtschaftsgüter erhöht. Sie liegt ab 01.01.2010 wieder bei 410 € (vgl. § 6 Abs. 2 EStG n. F.). Danach können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, für das einzelne Wirtschaftsgut 410 € nicht übersteigen.

Nach dieser Regelung können zwar die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betroffenen abnutzbaren beweglichen, selbstständig nutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Haushaltsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Aufwand behandelt werden. Die Verpflichtung zur Vermögenserfassung bleibt jedoch von dieser Abschreibungserleichterung grundsätzlich unberührt (vgl. auch § 6 Abs. 2 Sätze 4 und 5 EStG). In der kommunalen Haushaltswirtschaft müssen abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind, daher nach wie vor erfasst werden, soweit ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 150 € ohne Umsatzsteuer überschreiten. Auf eine Erfassung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens kann lediglich verzichtet werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 150 € ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten (§ 71 Abs. 4 KommHV-Doppik).

Auch die Bildung von Sammelposten entbindet die Kommune nicht von der grundsätzlich jährlich durchzuführenden Inventur (§ 70 Abs. 1 KommHV-Doppik). Die Inventur körperlicher Ver-

mögensgegenstände ist mittels einer körperlichen Bestandsaufnahme durchzuführen, soweit in der KommHV-Doppik nichts anderes bestimmt ist (§ 70 Abs. 1 Satz 2 KommHV-Doppik). Da die KommHV-Doppik für Sammelposten diesbezüglich keine weiteren, speziellen Regelungen enthält (die Vereinfachungsregelung des § 70 Abs. 2 KommHV-Doppik kann zwar bei Festwertverfahren angewendet werden, ist aber für Sammelposten im Allgemeinen nicht zutreffend), muss demnach derzeit von einer jährlich durchzuführenden Inventur ausgegangen werden.

2 Buchführung, Eröffnungsbilanzbuchungen

Der Grundsatz „Keine Buchung ohne Beleg“ ist auch im Rechnungswesen nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung oberster Grundsatz für die Buchführung (sog. Belegzwang). Die Verpflichtung zur ordnungsmäßigen Führung der Bücher erfordert unter anderem auch, dass jede einzelne Buchung nachprüfbar, d. h. belegt sein muss (§§ 57 und 67 KommHV-Doppik). Nach § 57 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KommHV-Doppik muss die Buchführung 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. Auch das Verfahren und die Ergebnisse der grundsätzlich jährlich durchzuführenden Inventur sind so zu dokumentieren, dass sie für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind (§ 70 Abs. 4 KommHV-Doppik).

Auch bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung erfordern Buchungen schriftliche oder bei automatisierten Verfahren auf elektronischem Weg übermittelte Kassenanordnungen; diese ermächtigen die Kasse zur Buchung (§§ 34 und 45 KommHV-Doppik). Alle eine Buchung auslösenden Vorfälle sind nach § 37 Abs. 1 KommHV-Doppik auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen, die Richtigkeit ist schriftlich oder durch eine elektronische Signatur (§ 98 Nr. 21 KommHV-Doppik) zu bescheinigen (sog. sachliche und rechnerische Feststellung). Sowohl die Anordnungsbefugnis als auch die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung sind durch Dienstanweisung (vgl. § 97 KommHV-Doppik) zu regeln (§ 34 Abs. 2, § 37 Abs. 3 KommHV-Doppik). Die Buchungen müssen neben den Kassenanordnungen durch Unterlagen, aus denen sich der Grund der Buchung ergibt (begründende Unterlagen), belegt sein (§ 67 Abs. 1 KommHV-Doppik). Die begründenden Unterlagen sind nach dem Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit grundsätzlich der Kassenanordnung (§ 34 KommHV-Doppik) beizufügen.

Die Eröffnungsbilanzbuchungen sind ebenfalls an diese formellen und materiellen Vorschriften gebunden und setzen als Buchungen, die das Ergebnis in den Büchern ändern und die sich nicht in Verbindung mit einer Zahlung ergeben, eine Buchungsanordnung nach § 34 Abs. 1 Nr. 2 KommHV-Doppik voraus. Eröffnungsbilanzbuchungen fallen insbesondere nicht unter die in § 46 KommHV-Doppik genannten Ausnahmen vom Erfordernis der Kassenanordnungen. Die Buchungsanordnungen sind vom Anordnungsbefugten schriftlich oder durch eine elektronische Signatur zu unterzeichnen. Buchungsanordnungen sind auch bei der automatisierten Übernahme von Daten, z. B. aus Vorverfahren oder der Anlagenbuchhaltung, notwendig. Sie sind in Verbindung mit den Belegen eine ausreichende Unterlage für die Buchungen (vgl. z. B. Schrem/Bauer/Westner, Kommunales Haushalts- und Wirtschaftsrecht in Bayern, Stand September 2009, Erl. 4 zu § 34 KommHV-Doppik) und ermächtigen die Kasse zur Buchung. Werden sie in zusammengefasster Form summarisch erstellt, ist in geeigneter Form (z. B.

durch gegenseitige Verweisungen) sicherzustellen, dass die einzelnen die Buchung auslösenden Geschäftsvorfälle nachvollziehbar bleiben.

Sämtliche eine Eröffnungsbilanzbuchung auslösende Vorfälle sind nach § 37 Abs. 1 KommHV-Doppik sachlich und rechnerisch festzustellen. Diese Verpflichtung besteht auch dann, wenn die Kommune bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz durch externe Berater begleitet wurde; denn die Aufstellung der Eröffnungsbilanz, deren Inhalt und die mit der Aufstellung verbundenen Entscheidungen und Rechtsakte liegen grundsätzlich im Verantwortungsbereich der Kommune, die damit für die Feststellung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit verantwortlich bleibt. Der Umfang ihrer Verantwortung ergibt sich aus der Überwachungspflicht, die dem Auftraggeber allgemein obliegt.

Der Buchungsanordnung sind begründende Unterlagen beizufügen. Hierzu zählen insbesondere auch die Ermittlung der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die Berechnungen von Ersatzwerten.

Im Hinblick auf den einmaligen Charakter kann es örtlich durchaus angebracht sein, die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung und die Anordnungsbefugnis für die Eröffnungsbilanzbuchungen in einer gesonderten Dienstanweisung zu regeln.

3 „Erweiterung“ des Herstellungskostenbegriffs, § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik

In § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik wurde der Herstellungskostenbegriff des Handelsrechts übernommen (§ 255 Abs. 2 HGB a. F.). Dieser hat sich nun in der Praxis insbesondere im Hinblick auf die kommunalen Finanzierungsstrukturen und die Bindung der Kreditaufnahme an die Erfüllung des Investitions- und Investitionsförderungsbegriffs (Art. 71 GO i. V. mit § 98 Nrn. 38 und 39 KommHV-Doppik) als problematisch erwiesen. Das Bayerische Staatsministerium des Innern hält es daher, zumindest bei (betragsmäßig) wesentlichen Sanierungs-, Modernisierungs- und Erneuerungsmaßnahmen für vertretbar, einstweilen im Vorgriff auf eine entsprechende Rechtsänderung bzw. Klarstellung in einer noch zu erlassenden Verwaltungsvorschrift, den Herstellungskostenbegriff des § 77 Abs. 3 Sätze 1 und 2 KommHV-Doppik als erfüllt anzusehen, wenn die Kommune für die Maßnahme Zuschüsse, Zuweisungen oder zinsgünstige Darlehen von Körperschaften oder Förderbanken erhält oder für die Maßnahme Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz erheben kann. Die Maßnahme muss zudem – mit Blick auf das Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit –, wenn nicht insgesamt, so doch in wesentlichen Teilen der Einrichtung zu einem im Vergleich zur vorhandenen Situation nachhaltig höherwertigen Zustand der Einrichtung führen. Wesentliche Kriterien sind der Umfang der Maßnahme bezogen auf die Einrichtung, verbesserte Nutzungsmöglichkeiten der Einrichtung oder verlängerte Nutzungsdauern. Bloße Reparatur-, Ausbesserungs- oder geringfügige Auswechslungsarbeiten erfüllen nicht den Herstellungskostenbegriff; sie sind weiterhin als bloßer Unterhalt zu sehen (vgl. Nr. 7.3 der Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums des Innern vom 10.03.2010, AllMBI S. 87 ff.).

4 Verwendung von Ersatzwerten

Das für die bayerischen Kommunen verbindliche Konzept zur (Erst-)Erfassung und -bewertung des kommunalen Vermögens beruht grundsätzlich auf dem sogenannten Primat der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wonach Vermögensgegenstände grundsätzlich höchstens mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind (vgl. Art. 74 Abs. 4 GO, § 77 Abs. 1 KommHV-Doppik, Nr. 7.1.1.1 BewertR). Zwar lässt § 92 Abs. 2 KommHV-Doppik i. V. mit Nr. 7.1.1.2 BewertR bei unbeweglichen Vermögensgegenständen, die mehr als zehn Jahre, sowie bei beweglichen Vermögensgegenständen, die mehr als fünf Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden, sogenannte Ersatzwerte zu. Dies setzt jedoch voraus, dass die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden können. Die pauschale Verwendung von Ersatzwerten für Vermögensgegenstände, die mehr als fünf bzw. zehn Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden, ist demnach nicht vorgesehen und daher auch nicht zulässig. Vielmehr sind auch diese Vermögensgegenstände zunächst mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Werden Ersatzwerte verwendet, hätte die Kommune in jedem Einzelfall den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen hierfür vorliegen. Die Entscheidungsgrundlage, die Begründung und die Ermittlung der Ersatzwerte ist als Teil des Inventurverfahrens nachvollziehbar zu dokumentieren und im Anhang anzugeben (§ 70 Abs. 4, § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik). In diesem Zusammenhang weisen wir auch ausdrücklich darauf hin, dass unseres Erachtens auch eine Bewertung anhand geprüfter Verwendungsnachweise einer Ersatzbewertung vorzuziehen ist. Auf eine Ersatzbewertung sollte daher lediglich in begründeten Ausnahmefällen zurückgegriffen werden müssen.

5 Altersteilzeitrückstellungen in der doppelten kommunalen Buchführung

Vorbemerkung

Nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Doppik) sind für eingegangene Altersteilzeitverpflichtungen zwingend Rückstellungen zu bilden. In diesem Abschnitt zeigen wir den aktuellen Gesetzesstand auf und geben den Kommunen eine Hilfestellung für die Bildung und Bewertung von Altersteilzeitrückstellungen.

Bisherige Geschäftsberichte befassten sich unter anderem mit der Abgrenzung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, vgl. Geschäftsbericht 2006, S. 57 ff., und mit besonderen Rückstellungsarten bei Kommunen, vgl. Geschäftsbericht 2007, S. 63 ff.

5.1 Rückstellungen und ihre Merkmale

Rückstellungen sind Passivposten. Im Unterschied zu Verbindlichkeiten werden mit Rückstellungen Aufwendungen erfasst, die wahrscheinlich oder sicher, jedoch hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts nach unbestimmt sind. Mit ihnen können künftige Verpflichtungen dem Haushaltsjahr zugeordnet werden, dem sie nach wirtschaftlicher Verursachung zuzurechnen sind.

Eine Verpflichtung begründet Aufwand **vor** dem Bilanzstichtag, der zu einer Auszahlung **nach** dem Bilanzstichtag führen kann.

Rückstellungen können Zinsanteile enthalten und müssen deshalb unter bestimmten, im Folgenden erläuterten Voraussetzungen abgezinst werden.

5.2 Passivierungspflicht von Altersteilzeitrückstellungen

Nach Art. 76 Abs. 2 GO sind bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung unter anderem für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Eine Rückstellung darf nur in Höhe des Betrags angesetzt werden, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist (vgl. Art. 74 Abs. 4 Satz 2 GO). Es ist zu beurteilen, in welcher Höhe mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist. Die Beurteilung muss nachvollziehbar erfolgen.

§ 74 KommHV-Doppik konkretisiert diese Regelungen. Nach § 74 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KommHV-Doppik sind grundsätzlich Rückstellungen für Lohn- und Gehaltszahlungen für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen zu bilden. Ergänzt wird diese Verpflichtung durch Nr. 6.6.4 BewertR.

5.3 Grundlagen von Altersteilzeitvereinbarungen

Altersteilzeitverhältnisse können im sogenannten Block- oder als Teilzeitmodell vereinbart werden.

Im **Blockmodell** erbringt der Arbeitnehmer in der Beschäftigungsphase (erste Hälfte der Altersteilzeit) die weiterhin ungekürzte Arbeitsleistung und erhält hierfür eine geringere laufende Vergütung als es seiner geleisteten Arbeit entspricht. In der Freistellungsphase (zweite Hälfte der Altersteilzeit) ist der Arbeitnehmer unter Fortgewährung einer gleich bleibenden Vergütung von der Arbeit freigestellt. In dieser Phase wird neben dem Aufstockungsbetrag die bis zu diesem Zeitpunkt nicht vergütete Arbeitsleistung „nachvergütet“ (sog. Erfüllungsrückstand).

Auf die Berechnung des Gesamtentgelts wird hier nicht näher eingegangen. Wir empfehlen, diese den zuständigen Fachbereichen zu überlassen.

Im **Teilzeitmodell** wird vom Arbeitnehmer über die gesamte Laufzeit der Altersteilzeitphase 50 % der Arbeitsleistung erbracht. Hierfür erhält er über die gesamte Laufzeit gleich bleibend 50 % des Vollzeitentgelts und den Aufstockungsbetrag.

Nach **beiden Modellen** werden die ursprünglichen Bezüge halbiert und aufgestockt. Der Arbeitnehmer erhält derzeit 83 % der Nettoeinkünfte (vor Eintritt in die Altersteilzeit).

Für den Arbeitgeber besteht über die gesamte Laufzeit der Altersteilzeit die Verpflichtung zur Zahlung eines Arbeitsentgelts und des Aufstockungsbetrags, vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Altersteilzeitgesetz (AltTZG). Die Aufstockung setzt sich aus einem Zuschuss von mindestens 20 % auf mindestens 70 % des letzten Nettoeinkommens und zusätzlichen Beiträgen für den Arbeitnehmer an die gesetzliche Rentenversicherung zusammen. Die Bundesagentur für Arbeit (BA) erstattet dem Arbeitgeber unter bestimmten Voraussetzungen nach § 4 AltTZG diese gesetzlichen „Mindestzuzahlungen“.

Erwarten Arbeitnehmer wegen Altersteilzeit eine Rentenkürzung wegen vorzeitiger Inanspruchnahme der Rente, erhalten sie nach § 5 des TV ATZ für je 0,3 % Rentenminderung eine Abfindung in Höhe von 5 % der Vergütung und der in Monatsbeträgen festgelegten Zulagen. Die Abfindung wird zum Ende des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses gezahlt.

5.4 Anwendung steuerrechtlicher Regelungen

Für die Rechnungslegung der öffentlichen Hand gelten mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung besondere Anforderungen. Soweit die kommunalrechtlichen Vorschriften keine Regelungen treffen, sind nach Nr. 1.1.1 BewertR die handelsrechtlichen Vorschriften und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sinngemäß anzuwenden. Die oben genannten kommunalrechtlichen Vorschriften enthalten insoweit nur grundsätzliche Regelungen zur Bilanzierung von Altersteilzeitrückstellungen. Aussagen, z. B. zur Berechnung oder Abzinsungsverpflichtung, wurden nicht **explizit** getroffen. Da Nr. 6.6.4 Abs. 3 BewertR zur „Bilanzierung von Verpflichtungen von Altersteilzeitverpflichtungen“ grundsätzlich auf steuerrechtliche Regelungen verweist (BMF-Schreiben vom 11.11.1999), wird unseres Erachtens implizit der Vorrang von steuerrechtlichen vor handelsrechtlichen Vorschriften zum Ausdruck gebracht.

Für die Bilanzierung von Altersteilzeitverpflichtungen sind demnach ergänzend zu den kommunalrechtlichen Vorschriften steuerrechtliche Regelungen heranzuziehen. Diese gelten darüber hinaus auch für Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. mit § 4 KStG. Die in der Folge dargestellten Quellen gehen auch auf die steuerrechtlichen Verfahren zur Bildung von Altersteilzeitrückstellungen ein.

5.4.1 BMF-Schreiben vom 11.11.1999 (BStBl I S. 959)

Bei Anwendung des Blockmodells war bis zum BFH-Urteil vom 30.11.2005 folgendermaßen zu verfahren:

- mit Beginn der Beschäftigungsphase ist eine kontinuierlich anwachsende Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand (Rdnr. 18) und zusätzlich
- mit Beginn der Freistellungsphase eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe der Differenz zwischen der Vergütung in der Zeit der Freistellung und der bereits gebildeten Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand (Rdnr. 19) zu bilden.

Die Rückstellung ist abzuzinsen (Rdnrn. 10 und 14). Etwaige Erstattungsansprüche gegen die BA sind ab dem Zeitpunkt der Antragstellung bei der BA gegenzurechnen bzw. bei Vorliegen eines positiven Bescheids als Forderung zu aktivieren (Rdnr. 20).

5.4.2 BFH-Urteil vom 30.11.2005 (I R 110/04)

Der BFH hat mit seiner Entscheidung vom 30.11.2005 (I R 110/04; Vorinstanz FG Hessen vom 23.09.2004 – 4 K 1120/02) die steuerrechtlichen Regeln zur Berechnung der Altersteilzeitrückstellungen folgendermaßen verändert:

- Für Altersteilzeitverpflichtungen nach dem Blockmodell ist mit Beginn der Beschäftigungsphase eine Rückstellung für den Erfüllungsrückstand und für die Aufstockungs- und Kapi-

talzahlungen kontinuierlich aufzubauen, die in der Freistellungsphase, ihrem Verbrauch entsprechend, wiederum zeitanteilig und damit „spiegelbildlich“ aufgelöst wird.

- Für noch nicht abgeschlossene Vereinbarungen (sog. potenzielle Anwärter) schloss der BFH eine Rückstellungsbildung aus.
- Die Rückstellung kann wegen möglichen Wegfalls der Zahlungsverpflichtung (durch Ableben) aufgrund von biometrischen Faktoren pauschal um 2 % gekürzt werden.
- Die Rückstellung ist nicht abzuzinsen, wenn die Verbindlichkeit tatsächlich keinen Zinsanteil enthält, also unverzinslich ist. Dies ist der Fall, wenn sich der Auszahlungsbetrag mit dem Rückzahlungsbetrag tatsächlich deckt.

5.4.3 BMF-Schreiben vom 28.03.2007 (BStBl I S. 297)

Aufgrund des vorgenannten BFH-Urteils und des zuvor erlassenen Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I S. 402) wurde das vorgenannte BMF-Schreiben vom 11.11.1999 folgendermaßen geändert:

- Im Blockmodell sind mit Beginn der Beschäftigungsphase zeitanteilig Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren.
- Bemessungsgrundlage sind die gesamten in der Freistellungsphase zu gewährenden Vergütungen einschließlich der zu erbringenden Aufstockungsbeträge sowie sonstige Nebenleistungen (z. B. Urlaubs- und Weihnachtsgeld, Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung).
- Erstattungsansprüche sind gegenzurechnen, wenn mehr Gründe für als gegen die Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes und die Inanspruchnahme der Erstattungsleistungen nach § 4 AltTZG sprechen.
- Rückstellungen sind grundsätzlich mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen.
- Ob die Verpflichtung zur Leistungserbringung in der Freistellungsphase verzinslich ist, richtet sich nach der konkreten Vereinbarung im jeweiligen Einzelfall. Wird beispielsweise während der gesamten Laufzeit der Altersteilzeit eine Vergütung in unveränderter Höhe bezogen, liegt eine unverzinsliche Verpflichtung vor. Allgemeine Wertfortschreibungen, wie z. B. mögliche oder konkret vereinbarte Tarifierhöhungen, stellen keine Verzinslichkeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe e EStG dar.
- Die Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen sind versicherungsmathematisch oder mit Hilfe eines Pauschalwertverfahrens unter Verwendung von eigens entwickelten Barwertfaktoren zu bewerten.
- Die Abfindungsverpflichtung ist mit Beginn der Beschäftigungsphase mit dem versicherungsmathematischen Barwert oder nach Pauschalwertverfahren nach § 6 EStG unter Zugrundelegung des Zinssatzes von 5,5 % zurückzustellen. Das gilt auch dann, wenn der Nachteilsausgleich innerhalb der Freistellungsphase ausgezahlt werden soll. Die Rückstellung ist bis zum Ende der Beschäftigungsphase rätierlich anzusammeln. Die Anwendung des Pauschalwertverfahrens ist möglich.

5.5 Altersteilzeitrückstellung nach der KommHV-Doppik

5.5.1 Rückstellungsbildung dem Grunde nach

Wir empfehlen, die Altersteilzeitrückstellung je Arbeitnehmer gesondert zu berechnen und einzeln nachzuweisen.

Für Altersteilzeit im **Blockmodell** ist für den **Erfüllungsrückstand** und den **Aufstockungsbetrag** eine Rückstellung zu bilden (vgl. Nr. 6.6.4 Abs. 1 und 2 BewertR).

Für Altersteilzeit im **Teilzeitmodell** wird die Frage der Bildung von Rückstellungen vom Gesetzgeber nicht direkt beantwortet. Nach derzeitiger Ausführung von Schreml/Bauer/Westner, a. a. O., Erl. 5.2 zu § 74 KommHV-Doppik regelt Nr. 6.6.4 BewertR nur den Fall des Blockmodells.

Das trifft nur insofern zu, als Nr. 6.6.4 Abs. 1 BewertR die Bildung einer Rückstellung für den Erfüllungsrückstand behandelt. Ein Erfüllungsrückstand aber entsteht im Teilzeitmodell nicht.

Nr. 6.6.4 Abs. 2 BewertR regelt die Bildung von Rückstellungen für die Aufstockungsbeträge. Ob die BewertR die Bildung einer Rückstellung für den Aufstockungsbetrag nur im Falle des Blockmodells regeln wollte, bleibt aus der Formulierung offen. Dennoch erscheint die Bildung einer Rückstellung für den Aufstockungsbetrag auch im Teilzeitmodell sachgerecht. Dafür spricht auch, dass

- § 74 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KommHV-Doppik nicht zwischen Blockmodell und Teilzeitmodell unterscheidet,
- in beiden Fällen der Arbeitgeber eine Verpflichtung einget, aus der ihm künftig Auszahlungen entstehen werden,
- eine künftige Inanspruchnahme des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer sicher erscheint.

Im Ergebnis muss unseres Erachtens in beiden Fallkonstellationen eine Rückstellung für den **Aufstockungsbetrag** nach der Maßgabe von Nr. 6.6.4 Abs. 2 BewertR gebildet werden.

Die Rückstellung ist aus dem Grundgehalt, etwaigen Zulagen, Einmalzahlungen, den Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung und den Beiträgen zu Zusatzversorgungskassen sowie darauf entfallende Pauschalsteuern zu berechnen.

Gehalts- oder tarifliche Erhöhungen können aufgrund des Vorsichtsprinzips bei Kenntnis der Kommune berücksichtigt werden.

Für **potenzielle Altersteilzeitanwärter** ist keine Rückstellung zu bilden.

Soweit die Verpflichtung von der Kommune bereits erfüllt wurde, ist die Rückstellung in der Eröffnungsbilanz entsprechend zu vermindern (§ 74 Abs. 2 KommHV-Doppik i. V. mit Nr. 6.6.4 Abs. 3 Satz 1 BewertR).

Für die **Abfindungsverpflichtungen** nach § 4 AltTZG ist mit Vereinbarung der Altersteilzeit eine Rückstellung zu bilden. Bei dem Abzinsungserfordernis ist auf die Wesentlichkeit abzustellen (vgl. Nr. 6.6.1 Satz 4 BewertR).

Für **Betriebe gewerblicher Art** sind steuerrechtliche Vorschriften vorrangig, vgl. Nr. 6.6.4 Abs. 3 Satz 2 BewertR. Insbesondere sind die vom BFH in seinem o. a. Urteil vom 30.11.2005, ergänzt durch o. a. BMF-Schreiben vom 28.03.2007, entwickelten Grundsätze zu beachten.

5.5.2 Ratierliche Bildung und Auflösung

– Blockmodell

Für den Erfüllungsrückstand ist die Rückstellung ratierlich (je Beschäftigungsanteil im Haushaltsjahr, erstmalig mit Beginn der Beschäftigungsphase) zu bilden.

Der Aufstockungsbetrag ist ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeit zurückzustellen (Nr. 6.6.4 Satz 2 BewertR). Gleiches wird, allerdings ohne gesonderte Regelung, auch für den Abfindungsbetrag nach § 5 TV ATZ gelten.

Die Auflösung der Rückstellung für den Erfüllungsrückstand beginnt mit dem Eintritt des Mitarbeiters in die Freistellungsphase, und zwar ebenfalls ratierlich (spiegelbildlich zur Bildung). Der Aufstockungsbetrag wird dagegen mit Beginn der Beschäftigungsphase aufgelöst.

Die Rückstellung für den Abfindungsbetrag wird im Jahr der Zahlung der Abfindung aufgelöst.

– Teilzeitmodell

Im Teilzeitmodell wird keine Rückstellung für einen Erfüllungsrückstand gebildet. Im Übrigen gelten die Ausführungen zum Blockmodell.

5.5.3 Abzinsung

Rückstellungen sind gemäß Nr. 6.6.1 Satz 4 BewertR nur abzuzinsen, soweit die ihnen zu Grunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten und wenn die Auswirkung der Abzinsung auf das Bilanzergebnis wesentlich ist.

Der BFH führt in seiner vorgenannten Entscheidung aus, dass der zu bemessende Rückstellungsbetrag nicht auf den maßgeblichen Bilanzstichtag abzuzinsen ist, da er keinen Zinsanteil enthält. Altersteilzeitrückstellungen enthalten keinen Zinsanteil, da die Altersteilzeitvereinbarung eine gleich bleibende Vergütung über die gesamte Laufzeit vorsieht.

Deshalb werden Altersteilzeitrückstellungen regelmäßig nicht abzuzinsen sein. Wir schließen uns insoweit der Auffassung des BFH an. Die Vorgabe des BMF-Schreibens vom 28.03.2007, wonach Altersteilzeitrückstellungen grundsätzlich abzuzinsen sind, steht insoweit nicht im Widerspruch dazu. Die BewertR stellt vorrangig klar, dass eine Rückstellung nur dann abzuzinsen ist, wenn die zu Grunde liegende Verbindlichkeit einen Zinsanteil enthält (vgl. oben). Davon abweichende steuerrechtliche Regelungen sind nachrangig.

Ergänzend hierzu der Wortlaut der vorgenannten BFH-Entscheidung:

„Die genannten Grundsätze (Anmerkung: für ein Abzinsungserfordernis) gelten jedoch nicht, wenn eine Verbindlichkeit tatsächlich keinen Zinsanteil enthält, also unverzinslich ist ... Dies ist der Fall, wenn der Auszahlungsbetrag sich mit dem Rückzahlungsbetrag tatsächlich deckt ...“¹

¹ Die Vorinstanz ging von einer tatsächlichen Unverzinslichkeit der Zahlungsverpflichtung aus.

„Diese betreffe die gesamte während der Freistellungsphase zu entrichtende Vergütung einschließlich der Aufstockungsbeträge. Da Letztere mit der Grundvergütung ihren wesentlichen wirtschaftlichen Bezugspunkt ebenfalls in der Arbeitsleistung während der Beschäftigungsphase finden ..., ist hinsichtlich der Aufstockungsbeträge auch nicht von einem selbständig (unter Berücksichtigung einer Abzinsung) zu bewertenden ‚Rentenstammrecht‘ auszugehen ... Dass die künftig zu leistenden Vergütungen insgesamt keinen Zinsanteil enthielten, erweist sich überdies daran, dass die Arbeitnehmer während der gesamten Laufzeit der Altersteilzeit und damit beider Phasen – von möglichen Tarifänderungen abgesehen – eine Vergütung in unveränderter Höhe bezogen ..., der ‚Verfügungsbetrag‘ somit mit dem ‚Erfüllungsbetrag‘ identisch war.“

Im BMF-Schreiben vom 28.03.2007 heißt es dazu:

„Ob die Verpflichtung zur Leistungserbringung in der Freistellungsphase verzinslich ist, richtet sich nach der konkreten Vereinbarung im jeweiligen Einzelfall. Wird beispielsweise während der gesamten Laufzeit der Altersteilzeit eine Vergütung in unveränderter Höhe bezogen, liegt eine unverzinsliche Verpflichtung vor. Allgemeine Wertfortschreibungen, wie z. B. mögliche oder konkret vereinbarte Tarifierhöhungen, stellen keine Verzinslichkeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe e EStG dar.“

Übertragen auf den kommunalen Bereich bedeutet dies, dass Altersteilzeitrückstellungen keinen Zinsanteil enthalten, da die Altersteilzeitvereinbarung eine gleich bleibende Vergütung über die gesamte Laufzeit vorsieht. Insofern ist auf eine mögliche Wesentlichkeit der Abzinsung auf das Bilanzergebnis nicht mehr einzugehen.

Entsprechend den steuerrechtlichen Regelungen ist eine Abzinsung für Betriebe gewerblicher Art jedoch durchzuführen.

5.5.4 Korrekturfaktor für den Fall des Ablebens von Mitarbeitern

Gegen eine Korrektur der Altersteilzeitrückstellung in Höhe des vom BFH grundsätzlich nicht beanstandeten, aufgrund von biometrischen Faktoren ermittelten Abschlags wird bei doppelter kommunaler Buchführung dann nichts einzuwenden sein, wenn eine entsprechende Begründung hierfür vorgelegt werden kann.

Im BFH-Urteil wird auf die Berücksichtigung eines Abschlags wegen Todes wie folgt eingegangen:

„Dabei ist die Möglichkeit zu berücksichtigen, dass einzelne Berechtigte ihre bestehenden Ansprüche infolge Ablebens nicht geltend machen werden (‚Sterblichkeit‘). Nachdem andererseits der Anspruch auf die Differenz zwischen der erhaltenen Vergütung und dem Vollzeitentgelt bei Tod eines Arbeitnehmers auch den Erben zuzustehen (§ 5 Nr. 3 TarifV), hat das FG wegen der relativ untergeordneten Bedeutung der verbleibenden möglichen Minderung der Gesamtverpflichtungen der GmbH einen geschätzten pauschalen Abschlag von 2 v. H. vorgenommen. Dieser Abschlag ist revisionsrechtlich bereits deshalb nicht zu beanstanden, weil dieser Wertung des FG als Tatsacheninstanz auch insoweit Bindungswirkung für das Revisionsgericht zukommt.“

Ob deshalb in allen Fällen ein Pauschalabschlag in Höhe von 2 % vorgenommen werden muss bzw. kann oder ob auch andere Abschläge möglich sind, wurde vom BFH nicht entschieden.

5.5.5 Berücksichtigung künftiger Entlastungen des Arbeitgebers

Für Erstattungsleistungen der BA wurde in der BewertR keine gesonderte Regelung getroffen.

Mit Bescheid zugesagte Erstattungsleistungen der BA stellen Forderungen dar und sind auf der Aktivseite als „Sonstiger Vermögensgegenstand“ auszuweisen (so auch nach Schreml/Bauer/Westner, a. a. O., Erl. 5.2 zu § 74 KommHV-Doppik).

Eine Verrechnung beantragter Ersatzleistungen mit der Rückstellung (wie nach Erl. 5.2 zu § 74 KommHV-Doppik, a. a. O.) kommt unseres Erachtens nicht in Betracht und würde den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung widersprechen (vgl. Verrechnungsverbot gemäß § 72 Abs. 2 KommHV-Doppik).

Anders verhält es sich bei Beschäftigten, die einem Betrieb gewerblicher Art zugeordnet werden können. Hier ist nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 27.03.2007 ein Abzug von der Rückstellung vorzunehmen.

Ein unverbindliches Muster zur Berechnung von Altersteilzeitrückstellungen wird demnächst auf unserer Website veröffentlicht.

6 Buchhalterische Behandlung der Ablösung der Stellplatzpflicht

Der Bauherr kann die ihm nach Art. 47 Abs. 1 BayBO obliegende Verpflichtung, Stellplätze in ausreichender Zahl und Größe und in geeigneter Beschaffenheit herzustellen, nach Art. 47 Abs. 3 Nr. 3 BayBO auch durch die Ablösung der gesetzlichen Stellplatzpflicht gegenüber der Gemeinde (Ablösungsvertrag) erfüllen.

Die Gemeinde hat den Geldbetrag für die Ablösung notwendiger Stellplätze für

- die Herstellung zusätzlicher oder die Instandhaltung, die Instandsetzung oder die Modernisierung bestehender Parkeinrichtungen oder
- sonstige Maßnahmen zur Entlastung der Straßen vom ruhenden Verkehr einschließlich investiver Maßnahmen des öffentlichen Personennahverkehrs

zu verwenden (Art. 47 Abs. 4 BayBO).

6.1 Behandlung der Stellplatzablösebeträge beim Bauherrn

Entsteht die Verpflichtung zur Herstellung von Stellplätzen wegen der erstmaligen Errichtung einer baulichen Anlage, so zählen die Aufwendungen für die Ablösung der gesetzlichen Stellplatzpflicht nach Art. 47 Abs. 3 Nr. 3 BayBO (Stellplatzablösung) zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Denn die Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen steht grundsätzlich mit der Errichtung von baulichen Anlagen in Zusammenhang (Art. 47 Abs. 1 BayBO), wobei Anknüpfungspunkt regelmäßig die Baugenehmigung ist. Ist bei der Herstellung von baulichen Anlagen die Errichtung der notwendigen Stellplätze nicht möglich und wird aus diesem Grund die Verpflichtung nach Art. 47 Abs. 3 Nr. 3 BayBO abgelöst, sind diese Aufwendungen den

Herstellungskosten hinzuzurechnen (BFH, Urteil vom 08.03.1984 – IX R 45/80, BStBl II S. 702; BFH, Urteil vom 06.05.2003 – IX R 51/00, BStBl II S. 710).

Dagegen können Aufwendungen für die Stellplatzablösung wegen der Änderung oder Nutzungsänderung bereits bestehender baulicher Anlagen (Art. 47 Abs. 1 Satz 2 BayBO) nur dann als (nachträgliche) Herstellungskosten aktiviert werden, wenn die zur (Nutzungs-)Änderung führende Baumaßnahme als Herstellung im Sinne von § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik anzusehen ist. Soweit die der Änderung oder Nutzungsänderung zu Grunde liegende Baumaßnahme nicht den Herstellungskostenbegriff des § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik erfüllt, scheidet damit auch eine (Nach-)Aktivierung der Stellplatzablösebeträge aus.

6.2 Behandlung der Stellplatzablösebeträge durch die Kommune

Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung sind die Stellplatzablösebeträge von der Kommune als Einzahlung aus Investitionstätigkeit im Finanzhaushalt unter Kontenart 682 des KommKR zu vereinnahmen und als Sonderposten zu passivieren (vgl. Nr. 7.3.1.4 BewertR). Sie sind grundsätzlich nach den für Sonderposten geltenden Regelungen zu erfassen und zu bewerten (vgl. Nrn. 6.5, 7.3.2 BewertR) und unterliegen daher insbesondere auch der erstmaligen und laufenden Inventur (§ 70 Abs. 1 KommHV-Doppik). Dem der bayerischen Bewertungskonzeption zu Grunde liegenden Primat der Anschaffungs- oder Herstellungskosten folgend, dürfen Sonderposten höchstens mit dem erhaltenen Betrag, vermindert um die Auflösung zwischen dem Zeitpunkt des Erhalts und dem (Eröffnungs-)Bilanzstichtag, angesetzt werden (Nr. 7.3.2.1 i. V. mit Nr. 6.5.1 BewertR).

Nachdem Stellplatzablösebeträge nach Art. 47 Abs. 4 BayBO sowohl investiv als auch konsumtiv verwendet werden können, sind sie hinsichtlich ihrer bilanziellen Behandlung stets danach zu untersuchen, ob

- sie zur Deckung von Investitionen im Sinne des § 98 Nr. 38 KommHV-Doppik oder
- zur Deckung von Aufwendungen des Ergebnishaushalts verwendet wurden oder aber
- ihre zweckgerechte Verwendung im Sinne des Art. 47 Abs. 4 BayBO zum (Eröffnungs-) Bilanzstichtag noch aussteht.

6.2.1 Investive Verwendung

Werden Stellplatzablösebeträge zur Finanzierung einzelner in Art. 47 Abs. 4 BayBO genannter Investitionsmaßnahmen verwendet, sind sie den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen zuzuordnen. Die als „Sonstige Sonderposten“ passivierten Stellplatzablösebeträge sind nach deren Erwerb (Anschaffung) bzw. nach Abschluss der Baumaßnahme (Herstellung) auf „Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten“ (vgl. KommKR Kontenart 232) umzubuchen. Dabei ist zwischen auflösbaren und nicht auflösbaren Sonderposten zu unterscheiden. Dienen die Stellplatzablösebeträge der Finanzierung eines Vermögensgegenstandes, der nach § 79 Abs. 1 KommHV-Doppik der planmäßigen Abschreibung unterliegt, sind sie in einem auflösbaren Sonderposten zu erfassen (vgl. KommKR Kontenart 2322) und korrespondierend zur Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufzulösen. Wurden mit den Stellplatzablösebeträgen dagegen nicht abnutzbare Vermögensgegenstände finanziert, sind sie in einen nicht auflösbaren Sonderposten einzustellen (vgl. KommKR Kontenart 2321),

dessen Auflösung bis zum Abgang des Vermögensgegenstandes unterbleibt (Nr. 6.5.2 BewertR).

6.2.2 Konsumtive Verwendung

Dienen Stellplatzablösebeträge der Deckung von im Ergebnishaushalt zu veranschlagenden Aufwendungen für (Instandhaltungs-)Maßnahmen im Sinne des Art. 47 Abs. 4 BayBO, ist der Sonderposten entsprechend der im laufenden Haushaltsjahr anfallenden Aufwendungen ertragswirksam aufzulösen. Dadurch wird der Aufwand für die (Instandhaltungs-)Maßnahmen kompensiert. Erstreckt sich die (Instandhaltungs-)Maßnahme über mehrere Haushaltsjahre, ist grundsätzlich ein entsprechender „Passiver Rechnungsabgrenzungsposten“ für erhaltene Zuwendungen zu bilden, der periodengerecht aufzulösen ist.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch bei einer konsumtiven Verwendung eine Umbuchung der als Einzahlung aus Investitionstätigkeit im Finanzhaushalt vereinnahmten Stellplatzablösebeträge zu den Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Nrn. 1 bis 8 KommHV-Doppik) unterbleibt.

6.2.3 Ausstehende zweckgerechte Verwendung

Die zum Bilanzstichtag vereinnahmten, von der Kommune jedoch noch nicht im Sinne des Art. 47 Abs. 4 BayBO zweckgerecht verwendeten Stellplatzablösebeträge sind in der kommunalen Vermögensrechnung (Bilanz) als „Sonstiger Sonderposten“ (vgl. KommKR Kontenart 239, Unterkonto 23912) zu passivieren.

Sofern die vereinnahmten Stellplatzablösebeträge bis zu ihrer zweckgerechten Verwendung ertragbringend angelegt werden (vgl. § 22 Abs. 2 KommHV-Doppik), sollten sie nach der gewählten Anlageform unter der Position „Liquide Mittel“ (vgl. KommKR Kontengruppe 18) auf einem gesonderten Unterkonto erfasst werden.

6.2.4 Abbildung der Stellplatzablösebeträge in der Eröffnungsbilanz

Im Rahmen der erstmaligen Erfassung und Bewertung sind auch die in der kameraleen Haushaltswirtschaft vereinnahmten Stellplatzablösebeträge unter Beachtung der Ausführungen in Abschnitt 6.2 daraufhin zu untersuchen, ob sie konsumtiv oder investiv oder aber bis zum Eröffnungsbilanzstichtag noch nicht zweckgerecht im Sinne des Art. 47 Abs. 4 BayBO verwendet wurden. Für die Abgrenzung zwischen konsumtiven und investiven Maßnahmen ist dabei nicht auf die haushaltsrechtliche Behandlung in der kameraleen Haushaltswirtschaft und insbesondere nicht auf die Buchung der Maßnahme im kameraleen Verwaltungs- oder Vermögenshaushalt, sondern ausschließlich auf die Abgrenzungsgrundsätze nach der doppelten kommunalen Buchführung abzustellen.

In der Eröffnungsbilanz sind ausschließlich die aufgrund von Ablöseverträgen nach Art. 47 Abs. 3 Nr. 3 BayBO tatsächlich von der Kommune vereinnahmten Stellplatzablösebeträge zu erfassen. Nachdem der Abschluss von Ablöseverträgen im pflichtgemäßen Ermessen der Gemeinden steht (vgl. Simon/Busse, Bayerische Bauordnung, Stand Oktober 2009, Erl. 317 zu Art. 47 BayBO m. w. H.), scheidet bei der Ersterfassung und -bewertung im Hinblick auf den Einzelfallcharakter der Ablöseentscheidung die Verwendung von – gegebenenfalls pauschal ermittelten – Ersatzwerten unseres Erachtens generell aus.

- a) Die in kameralen Haushaltsjahren vereinnahmten und bis zum Eröffnungsbilanzstichtag in voller Höhe für (Instandhaltungs-)Maßnahmen im Sinne des Art. 47 Abs. 4 BayBO **konsumtiv** verwendeten Stellplatzablösebeträge sind in der kommunalen Eröffnungsbilanz nicht zu erfassen.
- b) Sofern die Stellplatzablösebeträge in der kameralen Haushaltswirtschaft zur Finanzierung von **Investitionsmaßnahmen** im Sinne des Art. 47 Abs. 4 BayBO verwendet wurden, sind sie den bezuschussten Vermögensgegenständen sachgerecht zuzuordnen. Die vereinnahmten Stellplatzablösebeträge dürfen dabei höchstens mit dem erhaltenen Betrag, vermindert um die Auflösung zwischen dem Zeitpunkt des Erhalts und dem Eröffnungsbilanzstichtag, angesetzt und als Sonderposten passiviert werden (Nr. 7.3.1.4, Nr. 7.3.2.1 i. V. mit Nr. 6.5.1 BewertR). Für den bilanziellen Ausweis sowie die Unterscheidung zwischen auflösbaren und nicht auflösbaren Sonderposten gelten die Ausführungen in Abschnitt 6.2.1 entsprechend.
- c) Die von der Kommune in der kameralen Haushaltswirtschaft vereinnahmten, zum Eröffnungsbilanzstichtag jedoch **noch nicht** im Sinne des Art. 47 Abs. 4 BayBO **zweckgerecht verwendeten Stellplatzablösebeträge** sind in der kommunalen Eröffnungsbilanz als „Sonstiger Sonderposten“ (vgl. KommKR Kontenart 239, Unterkonto 23912) zu passivieren (vgl. Nr. 7.3.1.4 BewertR). Wurden die vereinnahmten Beträge in der kameralen Haushaltswirtschaft in Sonderrücklagen nach § 20 Abs. 1 und 4 KommHV-Kameralistik gesammelt (sog. „kameraler Stellplatzrücklagen“) und gesondert angelegt (z. B. Sparbücher, Festgelder), bietet es sich – nicht zuletzt um in späteren Haushaltsjahren ihre zweckgerechte Verwendung dokumentieren zu können – an, diese Mittel unter der Position „Liquide Mittel“ (vgl. KommKR Kontengruppe 18) gesondert zu aktivieren.

7 Buchhalterische Behandlung der Investitionspauschale nach Art. 12 FAG

Die Gemeinden und Landkreise erhalten nach Art. 12 Abs.1 FAG pauschale Zuweisungen, die für die Finanzierung von Investitions-, Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen bestimmt sind (Investitionspauschalen). Die Investitionspauschalen werden je zur Hälfte zum 20.03. und 20.09. des Haushaltsjahres ausbezahlt (§ 12 FAGDV).

7.1 Buchung in der laufenden Haushaltswirtschaft

Auch wenn die Investitionspauschale nicht an bestimmte Vorhaben gebunden ist, ein Verwendungsnachweis nicht erstellt werden muss und die zweckgerechte Verwendung in der Selbstverantwortung des Zuweisungsempfängers liegt, dient sie nach dem Willen des Gesetzgebers der Finanzierung von Investitionen im Sinne des § 98 Nr. 38 KommHV-Doppik. Aus diesem Grund scheidet auch eine sofortige ertragswirksame Buchung der Investitionspauschale im Ergebnishaushalt in jedem Fall aus. Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der kommunalen Doppik wird die Investitionspauschale vielmehr stets im Finanzhaushalt als Einzahlung aus Investitionstätigkeit unter Konto 6811 „Investitionszuwendungen vom Land“ vereinnahmt

und auf dem Unterkonto 23911 als „Sonstiger Sonderposten“ passiviert. Für die ertragswirksame Auflösung dieses Sonderpostens ergeben sich unseres Erachtens grundsätzlich folgende Möglichkeiten:

- a) Soweit – was die Regel sein dürfte – die Investitionspauschale nicht konkret einzelnen Investitionsmaßnahmen zugeordnet werden kann, bestehen keine Bedenken, wenn der Sonderposten zum Schluss des Haushaltsjahres in voller Höhe ertragswirksam über das Konto 4171 als „Ertrag aus der Auflösung sonstiger Sonderposten“ aufgelöst wird. Eine – grundsätzlich denkbare – ertragswirksame Auflösung dieses sonstigen Sonderpostens über die durchschnittliche Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder aber über einen – gegebenenfalls vom Landesgesetzgeber festzusetzenden – pauschalen Zeitraum von z. B. zehn Jahren (vgl. Nr. 7.2.1.5 Satz 3 BewertR analog) halten wir nicht zuletzt, um den ohnehin bei der Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung deutlich gestiegenen Buchungsaufwand nicht noch weiter zu erhöhen und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich bei der Investitionspauschale nach Art. 12 FAG um eine jährlich wiederkehrende Zahlung handelt, nicht für erforderlich. Auch wenn in Ausnahmefällen im laufenden Jahr keine Investitionsmaßnahmen durchgeführt wurden, kann die im Haushaltsjahr vereinnahmte und als Sonderposten passivierte Investitionspauschale unseres Erachtens in voller Höhe ertragswirksam aufgelöst werden.
- b) Soweit die Investitionspauschale ausnahmsweise konkret einer Investitionsmaßnahme und damit einem Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zugeordnet werden kann, sind die als „Sonstige Sonderposten“ passivierten Beträge nach Anschaffung bzw. Herstellung auf „Sonderposten aus Zuwendungen“ (vgl. KommKR Kontenart 231) umzubuchen. Für den bilanziellen Ausweis sowie die Unterscheidung zwischen auflösbaren und nicht auflösbaren Sonderposten gelten die Ausführungen in Abschnitt 6.2.1 entsprechend. Unterliegt ein mit Mitteln der Investitionspauschale finanzierter Vermögensgegenstand nach § 79 Abs. 1 KommHV-Doppik der planmäßigen Abschreibung, sind die (anteiligen) Beträge in einen auflösbaren Sonderposten umzubuchen (vgl. KommKR Unterkonto 23121) und korrespondierend zur Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufzulösen. Wurden mit der Investitionspauschale dagegen nicht abnutzbare Vermögensgegenstände finanziert, sind sie in einen nicht auflösbaren Sonderposten einzustellen (vgl. KommKR Unterkonto 23111), dessen Auflösung bis zum Abgang des Vermögensgegenstandes unterbleibt (Nr. 6.5.2 BewertR).

7.2 Abbildung der Investitionspauschale in der Eröffnungsbilanz

Die Ausführungen in Abschnitt 7.1 gelten grundsätzlich auch für die Abbildung der in der kameralen Haushaltswirtschaft vereinnahmten Investitionspauschalen entsprechend. Grundsätzlich sind folgende Lösungsansätze denkbar:

- a) Nachdem es sich bei der Investitionspauschale nach Art. 12 FAG um eine regelmäßige, jährlich wiederkehrende Zahlung handelt, bestehen unseres Erachtens keine Bedenken, im Rahmen der Ersterfassung und -bewertung die in den Vorjahren erhaltenen Investitionspauschalen als verwendet anzusehen.
- b) Wurden die Investitionspauschalen in der kameralen Haushaltswirtschaft zur Finanzierung einzelner Investitionen im Sinne des § 98 Nr. 38 KommHV-Doppik verwendet, sind sie den bezuschussten Vermögensgegenständen sachgerecht zuzuordnen. Die vereinnahmten In-

vestitionspauschalen dürfen dabei höchstens mit dem erhaltenen Betrag, vermindert um die Auflösung zwischen dem Zeitpunkt des Erhalts und dem Eröffnungsbilanzstichtag, angesetzt und als Sonderposten passiviert werden (Nr. 7.3.2.1 i. V. mit Nr. 6.5.1 BewertR). Für den bilanziellen Ausweis sowie die Unterscheidung zwischen auflösbaren und nicht auflösbaren Sonderposten gelten die Ausführungen in Abschnitt 7.1 Buchstabe b entsprechend.

- c) Vorbehaltlich einer abweichenden Regelung durch den Landesgesetzgeber erscheint es auch vertretbar, die in den kameralen Haushaltsjahren vereinnahmten Investitionspauschalen anhand der Bescheide oder der in den kameralen Sachbüchern bei der HHSt. 900.361 nachgewiesenen Beträge zu erfassen und als Sonderposten zu passivieren. Dabei sollte – nicht zuletzt um den Erfassungsaufwand in Grenzen zu halten – in analoger Anwendung der Nr. 7.2.1.5 Satz 3 BewertR höchstens von einer (fiktiven) Bindungsfrist von zehn Jahren ausgegangen werden. In der Eröffnungsbilanz sind die Investitionspauschalen mit dem vereinnahmten Betrag, vermindert um die sich auf Grundlage der (fiktiven) Bindungsfrist ergebende Auflösung zwischen dem Zeitpunkt des Erhalts und dem Eröffnungsbilanzstichtag, anzusetzen. Aus Praktikabilitätsgründen ist diese Vorgehensweise jedoch kaum empfehlenswert.