

PETER BECKER ♦ MARCO NICKE

Bewertung des Anlagevermögens öffentlicher Einrichtungen

Ein Leitfaden

Verlag Wissenschaft & Praxis





PETER BECKER ♦ MARCO NICKE

Bewertung des Anlagevermögens öffentlicher Einrichtungen

Ein Leitfaden

Verlag Wissenschaft & Praxis

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Becker, Peter :

Bewertung des Anlagevermögens öffentlicher Einrichtungen : ein Leitfaden. /

Peter Becker ; Marco Nicke. – Sternenfels : Verl. Wiss. und Praxis, 2000

ISBN 3-89673-074-6

*Die Veröffentlichung wurde unterstützt durch das
Meissen-Institut für angewandte Kommunal-
und Verwaltungswissenschaften*

ISBN 3-89673-074-6

© Verlag Wissenschaft & Praxis
Dr. Brauner GmbH 2000
Nußbaumweg 6, D-75447 Sternenfels
Tel. 07045/930093 Fax 07045/930094

Alle Rechte vorbehalten

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Printed in Germany

Vorwort

Die kommunalen Körperschaften investieren jährlich Milliardenbeträge in die Schaffung öffentlicher Einrichtungen. Die Vorschriften des Gemeindegewirtschafts- und Eigenbetriebsrechts, des Handels- und Steuerrechts, insbesondere aber die Bestimmungen über die Kalkulation von Benutzungsentgelten erlegen den Gemeinden, Landkreise und Zweckverbände umfangreiche Verpflichtung bei der Erfassung, Bewertung und Abschreibung dieses Vermögen auf. Voraussetzung dafür ist jedoch eine ordnungsgemäße Anlagenbuchführung.

Die Broschüre faßt den komplexen Stoff für die kommunale Praxis zusammen. Mit abgedruckt sind auch Abschreibungstabellen und Auszüge der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen. Durch zahlreiche Muster und Verfahrenshinweise wollen wir dem Verwaltungspraktiker damit ein leicht verständliches und dennoch umfassendes Werk an die Hand geben, das den Aufbau und die Führung einer Anlagenbuchhaltung ermöglicht und über viele Detailfragen Auskunft gibt.

Unser Dank gilt Frau Nora Blankenburg für die Unterstützung bei der Erstellung der Druckvorlagen.

Meissen, im Februar 2000

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Abkürzungsverzeichnis.....	X
Literaturverzeichnis.....	XII

1. TEIL GEGENSTAND UND UMFANG DER VERMÖGENS- BEWERTUNG.....	1
1.1 GESETZLICHE GRUNDLAGEN DER ANLAGENBUCHFÜHRUNG	1
1.1.1 Sinn und Zweck des Anlagenachweises.....	2
1.1.2 Umfang der Vermögensbewertungspflicht.....	3
1.1.3 Gegenstand des Vermögensnachweises	4
1.1.4 Gliederung des Gemeindevermögens.....	5
1.1.5 Zum Begriff der kostenrechnenden Einrichtung	9
1.1.6 Anlagenachweise und Vermögensrechnung.....	10
1.2 FORM, INHALT UND GLIEDERUNG DES ANLAGENACHWEISES	12
1.2.1 Form und Inhalt.....	12
1.2.2 Gliederung der Anlagekartei	13
2. TEIL DIE ERFASSUNG DER EINZELNEN VERMÖGENSGEGENSTÄNDE.....	14
2.1 GRUNDLAGEN DER ERFASSUNG	14
2.1.1 Allgemeine Voraussetzungen.....	14
2.1.2 Organisatorische Voraussetzungen	14
2.1.3 Gliederung des Anlagevermögens (Vermögensgruppen)	16
2.1.4 Zuordnung zu den Vermögensgruppen.....	17
2.1.5 Zusammenfassung von selbständigen Vermögenswerten	20
2.2 BESONDERHEITEN BEI DER ERFASSUNG VON KANALEINRICHTUNGEN DER ABWASSERBESEITIGUNGSANLAGE	22
3. TEIL DIE BEWERTUNG DES SACHANLAGEN.....	24
3.1 DIE KALKULATORISCHEN ABSCHREIBUNGEN	24
3.1.1 Zweck und Bedeutung der kalkulatorischen Abschreibungen,	

	Nutzungsdauer eines Anlagegutes.....	24
3.1.2	Abschreibungsdauer	24
3.1.3	Anpassung der Abschreibungssätze	25
3.1.4	Ausbuchung von Ersatzbeschaffungen	30
3.1.5	Abschreibungsmethoden	31
3.1.6	Bemessungsgrundlage für die kalkulatorische Abschreibung.....	33
3.1.7	Wiederbeschaffungswert	47
3.1.8	Vergleich zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Wiederbeschaffungszeitwerten als Grundlage der kalkulatorischen Abschreibungen	48
3.1.9	Abschreibungsbeginn und Dauer der Abschreibung.....	49
3.1.10	Berechnung der Abschreibung	50
3.1.11	Verminderung der Abschreibung bei Ertragszuschüssen.....	50

4. TEIL DIE BEWERTUNG VON ALTANLAGEN..... 55

4.1	ALLGEMEINE GRUNDLAGEN	55
4.1.1	Bewertung auf der Grundlage der Wiederbeschaffungszeitwerte.....	55
4.1.2	Bewertung auf der Grundlage des Restbuchwertes.....	56
4.2	BESONDERHEITEN BEI DER BEWERTUNG DES ANLAGE- VERMÖGENS EHEMALIGER VOLKSEIGENER BETRIEBE DER WASSERVERSORGUNG UND ABWASSERBEHANDLUNG (VEB WAB).....	57
4.2.1	Bewertung des Vermögens und der Schulden nach dem D - Markbilanzgesetz	57
4.2.2	Problemstellung.....	58
4.2.3	Historischer Überblick.....	59
4.2.4	Fehler bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanzen	63
4.2.5	Auswirkungen und Rechtsfolgen	71

5. TEIL HANDELSRECHTLICHE ASPEKTE BEI DER ANLAGEBEWERTUNG- BESONDERHEITEN BEI EIGENBETRIEBEN DER GEMEINDE..... 74

5.1	ÜBERBLICK ÜBER DEN HANDELSRECHTLICHEN VERMÖGENSNACHWEIS.....	74
5.2	UNMITTELBARE GELTUNG DER HANDELSRECHTLICHEN BESTIMMUNGEN BEI REGIE- UND EIGENBETRIEBEN.....	75
5.3	GELTUNG DES HANDELSRECHT FÜR EIGENBETRIEBE AUFGRUND	

	DER SÄCHSEIGENBVO.....	78
5.3.1	ABGRENZUNG DER EIGENBETRIEBE ZUM REGIEBETRIEB	78
5.3.2	GELTUNG DER HANDELSRECHTLICHEN BESTIMMUNG.....	79
5.3.3	Sondervorschriften über die Führung des Anlagenachweises bei Eigenbetrieben.....	79
5.4	Allgemeine handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze	81
5.4.1	Der Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)	81
5.4.2	Der Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)	82
5.4.3	Der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). 82	
5.4.4	Der Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)	83
5.4.5	Der Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)	83
5.4.6	Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)	83
5.5	BESONDERE BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE	84
5.5.1	Bewertung des Anlagevermögens	84
5.5.2	Besonderheit bei der Behandlung von Zuschüssen	84
5.5.3	Bewertung des Umlaufvermögens.....	86
	Anhänge.....	89

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AnwHiSächsKAG	Hinweise des Sächsischen Staatsministeriums des Innern zur Anwendung des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DMBilG	D- Markbilanzgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
ff	fortfolgende
HGB	Handelsgesetzbuch
i.d.R.	in der Regel
i.V.m.	in Verbindung mit
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung
Nr.	Nummer
Nm.	Nummern
X	

o.ä.	oder ähnliche
Rdn.	Randnummer
SächsBauO	Sächsische Bauordnung
SächsEigBG	Sächsisches Eigenbetriebsgesetz
SächsEigBVO	Sächsische Eigenbetriebsverordnung
SächsGemHVO	Sächsische Gemeindehaushaltsverordnung
SächsGemO	Sächsische Gemeindeordnung
SächsKAG	Sächsisches Kommunalabgabengesetz
SächsVwVfG	Sächsisches Verwaltungsverfahrensgesetz
SächsWG	Sächsisches Wassergesetz
u.a.	und andere
VEB	Volkseigener Betrieb
vgl.	vergleiche
VwV	Verwaltungsvorschrift
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WAB	Wasserversorgung und Abwasserbehandlung
Wbzw.	Wiederbeschaffungszeitwerte
z.Z.	zur Zeit

Literaturverzeichnis

- Budde/Forster*: D-Markbilanzgesetz, Kommentar, München 1991
- Baumbach, Adolf / Hopt, Klaus*: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 29. Auflage, 1995
- Becker, Peter / Fulte Thomas*: Kommunalabgabenrecht im Freistaat Sachsen 1998 (zitiert: Becker/Fulte)
- Budde, Wolfgang- Dieter*: Beck'scher Bilanzkommentar. Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, Das Dritte Buch des HGB, 3. Auflage 1995 (zitiert: Verfasser /Bilanzkommentar)
- Faiss, Friedrich/ Faiss, Konrad/ Giebler, Peter/ Lang, Manfred/ Schmid, Hansdieter*: Kommunales Wirtschaftsrecht in Baden Württemberg, 6. Auflage 1995 (zitiert: Faiss u.a.)
- Gern, Alfons*: Sächs. Kommunalrecht, Auflage 1994 (zitiert: Gern)
- Heßhaus, Matthias*: Bochumer Beiträge zum Berg- und Energierecht, Bd. 26, Kalkulation Kommunaler Bewertungsgebühren, 1997 (zitiert: Heßhaus)
- Graichen, Dieter u. a.* (Autorenkollektiv): Sozialistische Betriebswirtschaftslehre, Lehrbuch, 2. Auflage 1973
- Schaudigel, Christoph*: Der Betrieb nichtwirtschaftlicher kommunaler Unternehmen in der Rechtsform des Privatrechts, 1995 (zitiert: Schaudigel)
- Quecke/Schmid*: Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen, ergänzbarer Kommentar mit weiterführenden Vorschriften, Berlin 1993
- Wöhe, Günther*: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 18. Auflage 1993 (zitiert: Wöhe)
- Zeiß, Friedrich (Hrsg.)*: Das Recht der gemeindlichen Eigenbetriebe, 4. Auflage 1993 (zitiert: Zeiß)
- Lindenmaier / Möhring (Hrsg.)*: Nachschlagewerk des BGHZ, Loseblattsammlung (zitiert: Lindenmaier/Möhring)

1. Teil: Gegenstand und Umfang der Vermögensbewertung

1.1 Gesetzliche Grundlagen der Anlagebuchführung

Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind nach § 89 Abs. 3 Sächs-GemO ordnungsgemäß nachzuweisen. Diese Nachweispflicht wird für das **Anlagevermögen kostenrechnender Einrichtungen**¹ in § 38 GemHVO² konkretisiert und die Pflicht zu Führung von Anlagenachweisen auferlegt. Sie gilt aber nur für das Vermögen solcher Einrichtungen von Gemeinden und Zweckverbänden, die nach den Vorschriften der GemHVO geführt werden, also die **Regiebetriebe** sind.

Für **Eigenbetriebe** gelten hingegen diesbezüglich weitgehend die Vorschriften des Dritten Buchs des HGB. Sie haben ihr Vermögen deshalb wie Kaufleute nachzuweisen. Die **handelsrechtlichen Vorschriften** über den Vermögensnachweis sind darüber hinaus auch auf Regiebetriebe anzuwenden, wenn sie nach § 1 Abs. 1 HGB als **Kaufleute** gelten.

Die Regelungen ähneln sich jedoch weitgehend, weshalb zunächst auf die Vorschriften des klassischen Gemeindegewirtschaftsrechts eingegangen werden soll. Die handelsrechtlichen Besonderheiten sind im 5. Teil gesondert dargestellt.

Die ordnungsgemäße Führung der Anlagenachweise ist Gegenstand der Rechnungsprüfung (vgl. § 10 Abs. 2, Nr. 12 KomPrG³).

¹ Zum Begriff unten Tz. 1.1.4.

² Auszugsweise abgedruckt in Anhang 1.

³ Auszugsweise abgedruckt in Anhang 2.

1.1.1 Sinn und Zweck des Anlagenachweises

Die Form, in der das Anlagevermögen darzustellen ist, wird in § 38 Abs. 1 S. 1 GemHVO als Anlagenachweis bezeichnet (das Handelsrecht spricht wohl zutreffender vom Anlagenachweis). Grundsätzlich kommen dem Anlagenachweis zwei Aufgaben zu, nämlich die Bewertung und Wertfortschreibung sowie der Bestandsnachweis.

1.1.1.1 Bewertung- und Wertfortschreibung

Durch den Ausweis in den Anlagenachweisen sind die Gemeinden in der Lage, sich einen Überblick über das gesamte Sachvermögen ihrer kostenrechnenden Einrichtungen zu verschaffen, insbesondere also über bebaute und unbebaute Grundstücke, Wohneigentum oder Erbbaurechte, und zwar geordnet nach Menge und Wert. Durch die Wertfortschreibung in den Anlagenachweisen sind nicht nur die Zu- und Abgänge, sondern auch die Wertminderung der vorhandenen Gegenstände ablesbar.

Dies ist für die kommunale Finanzplanung von großer Bedeutung. Nur so kann die Gemeinde mit hinreichender Sicherheit abschätzen, wie lange Anlagegüter noch zur Verfügung stehen und wann und ggf. in welchem Umfang Mittel für eine Ersatzbeschaffung in den Haushalt eingestellt werden müssen. Anlagenachweise dienen also der Planungssicherheit.

Zwingend erforderlich sind sie darüber hinaus zumeist für das Abgaberecht, denn sie schaffen die Voraussetzung für die Berechnung der kalkulatorischen Kosten zum Zwecke der Gebührenkalkulation und bilden gleichzeitig eine wichtige Grundlage für die Kosten- und Leistungsrechnung in der Verwaltung. Deshalb beinhalten die Anlagenachweise einerseits die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder als Alternative hierzu die Wiederbeschaffungszeitwerte⁴ des jeweiligen Anlagegutes als Grundlage zur Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen.⁵

Andererseits sind auch die Restbuchwerte als Differenz der Investitionskosten und der Summe der aufgelaufenen Abschreibungen auszuweisen, die die Basis für die Kapitalverzinsung bilden.⁶

⁴ Zum Begriff unten Tz. 3.1.5.

⁵ Vgl. § 38 Abs. 1 Satz 2 GemHVO i.V.m. § 13 Abs. 1 SächsKAG.
Vor der Ermittlung der Abschreibung sind die Anlagewerte um die Ertragszuschüsse zu kürzen oder diese parallel dazu aufzulösen (zu den Einzelheiten vgl. 3.1.10).

⁶ Vgl. § 38 Abs. 1 Satz 2 GemHVO i.V.m. § 12 Abs. 1, 2 SächsKAG.

Schließlich gehen die in den Anlagenachweisen ausgewiesenen Werte in die **Vermögensrechnung** der Gemeinde ein.

1.1.1.2 Bestandsnachweis

Daneben übernehmen die Anlagenachweise gleichzeitig die Funktion des **Bestandsnachweises** i. S. d. § 37 Abs. 1 GemHVO, den die Gemeinde grundsätzlich⁷ über alle beweglichen und unbeweglichen Sachen und grundstücksgleichen Rechte, die ihr Eigentum sind oder ihr zustehen zu führen hat. Der Bestandsnachweis hat vor allem die Funktion, dem unmerkten Verlust und der Veruntreuung von Vermögensgegenständen entgegenzuwirken.

Anlagenachweise sind gegenüber den Bestandsnachweisen jedoch qualifizierte Vermögensnachweise, denn aus ihnen geht nicht nur Art, Menge sowie Lage oder Standort sondern auch der **Wert** des Vermögensgegenstandes hervor.

1.1.2 Umfang der Vermögensbewertungspflicht

§ 38 Abs. 1 GemHVO konkretisiert die Pflicht zur Führung von Anlagenachweisen.

Danach sind für **bewegliche Sachen, Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**, die **kostenrechnenden Einrichtungen** dienen, gesondert für **jede** Einrichtung Anlagenachweise zu führen sind.

Welche Vermögensgegenstände einer kostenrechnenden Einrichtung dienen, in welchem Rahmen bzw. Umfang dies geschieht, ist in der jeweiligen **Satzung** oder **Benutzungsordnung** festzulegen⁸.

Von den Restbuchwerten sind zur Kapitalverzinsung Beiträge sowie Zuweisungen und Zuschüsse Dritter, soweit sie als Kapitalzuschüsse gewährt wurden, und die Restbuchwerte der Ertragszuschüsse abzusetzen.

⁷ Ausgenommen sind neben den Sachen, deren Bestand sich aus Anlagenachweisen ergibt, bewegliche Sachen mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht mehr als 100 DM und bestimmte Vorräte (vgl. § 37 Abs. 2 GemHVO).

⁸ Becker/Fulte, RN 244 ff.