

fortsetzen. Bei Bedarf kann darüber hinaus die Zusammenlegung mehrerer gE zu einer gE vereinbart werden. Diese Regelung ermöglicht den Landkreisen in Sachsen eine Anpassung der Strukturen entsprechend der Kreisgebietsneugliederung.

Im Zuge der Neuorganisation wird auch die Betreuung und Vermittlung der Langzeitarbeitslosen durch die Kommunen in Eigenregie, die als Optionsmodell im Zuge einer Experimentierklausel in den vergangenen fünf Jahren erprobt wurde, dauerhaft gesichert; die Zahl der Optionskommunen kann um 41 auf künftig 110 erhöht werden. Darüber hinaus ist eine Regelung für die Ausweitung der Option für diejenigen Gebietskörperschaften erzielt worden, die nach der Erweiterung ihrer Kreisgebiete verschiedene Trägerformen zu verzeichnen haben. In Sachsen sind hiervon die Landkreise Bautzen, Görlitz, Leipzig, Meißen und Mittelsachsen betroffen, in denen derzeit 6 Optionen bestehen.

Die Option ist kein Modell mehr, sondern steht als Möglichkeit der Aufgabenerfüllung neben der gemeinsamen Einrichtung zwischen BA und Kommunen. Beide Organisationsformen sind verfassungsrechtlich abgesichert.

Für Gebietskörperschaften mit bestehender Option verlängert das BMAS die Zulassung über den 31.12.2010 hinaus unbefristet in einer Rechtsverordnung, sofern der zugelassene kommunale Träger bis zum 30.09.2010 gegenüber der obersten Landesbehörde ein Anerkenntnis zum Abschluss von Zielvereinbarungen mit der obersten Landesbehörde und zur Übermittlung von Daten an die Bundesagentur für Arbeit abgegeben hat.

Sofern der zugelassene kommunale Träger eine Erweiterung der Zulassung auf Grund von Kreisgebietsneugliederung stellen will, muss er sich zusätzlich verpflichten, eine besondere Einrichtung nach § 6a Abs. 5 SGB II zu schaffen (d. h. auch für den Bereich der bisherigen ARGE) und mind. 90 Prozent des Personals der Bundesagentur für Arbeit dauerhaft zu beschäftigen. Der Antrag

ist bis zum 01.09.2010 zu stellen und bedarf der Zustimmung der obersten Landesbehörde.

Die Neuzulassung kommunaler Träger nach § 6 a Abs. 2 SGB II kann bis zum 31.12.2010 mit Wirkung zum 01.01.2011 gestellt werden (alternativ bis zum 31.12.2015 mit Wirkung zum 1.1.2017, sofern die Anzahl zkt zum ersten Termin nicht ausgeschöpft wurde).

Derzeit ist noch offen, wie die insgesamt bundesweit zur Verfügung stehenden weiteren 41 Optionsplätze auf die Länder verteilt werden. Ein Verteilungsmodus wird derzeit unter den Ländern entwickelt. Es ist damit zu rechnen, dass dem Freistaat Sachsen noch ca. 2 weitere Optionsplätze zugerechnet werden.

Der Antrag auf Neuzulassung zur „Option“ ist an eine Vielzahl von Voraussetzungen geknüpft und bedarf u. a. in den dafür zuständigen Vertretungskörperschaften der kommunalen Träger einer Mehrheit von zwei Dritteln der Mitglieder. Auf diese Weise können die Interessen der kreisangehörigen Städte und Gemeinden in dem Verfahren mit berücksichtigt werden.

Das Interesse an der Option ist bundesweit groß. Auch in Sachsen gibt es bereits mehrere Landkreise, die einen Antrag auf Neuzulassung als kommunaler Träger stellen möchten. Es bleibt abzuwarten, ob die Anträge die Voraussetzungen für eine Zulassung erfüllen werden und welche Anträge ggf. im Rahmen des Ranking berücksichtigt werden können.

Unabhängig von der Organisationsform muss es künftig darum gehen, stärker den gemeinsamen Ansatz zu betonen. Erforderlich ist ein konstruktiver Austausch zwischen Option und gemeinsamer Einrichtung über die besten Wege zur Eingliederung von Langzeitarbeitslosen und eine engere Zusammenarbeit im Interesse der Arbeitslosen. Der künftig von den Jobcentern durchzuführende Kennzahlenvergleich kann dazu beitragen, die Effizienz der einzelnen Träger zu überprüfen und voneinander zu lernen.

Städtebauliche Maßnahmen im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen

Friederike Trommer
Sächsischer Städte- und Gemeindetag

Städtebauliche Maßnahmen nach dem Baugesetzbuch (BauGB) gehören in vielen Städten und Gemeinden zum Alltag. Neben der Abwicklung über den Kernhaushalt oder im Sondervermögen mit Sonderrechnung haben die Gemeinden auch die Möglichkeit, sich eines Beauftragten bei der Erledigung der Aufgaben einschließlich der Mittelbewirtschaftung zu bedienen. Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, der kommunalen Doppik, stellt sich die Frage, ob und wie die im Rahmen des städtebaulichen Vorhabens durch den Sanierungsträger wahrgenommenen Aufgaben in den Büchern der Gemeinden darzustellen sind. Der nachfolgende Beitrag soll zunächst den rechtlichen Rahmen des Treuhand-

verhältnisses nach dem BauGB und die Zusammenhänge zum kommunalen Haushalt aufzeigen und darüber hinaus Vorschläge für eine künftige Behandlung im doppischen Haushalt bieten. Die Vorschläge zur Verbuchung basieren dabei auf dem aktuellen Rechtsrahmen, welcher für einige praxisrelevanten Probleme noch keine geeigneten Lösungen bietet. Abschließend werden die Sachverhalte an Hand eines Beispiels dargestellt. Hier soll beispielhaft auf städtebauliche Sanierungsmaßnahmen nach §§ 136 ff. BauGB eingegangen werden. Die Buchungsvorschläge gelten nur für die Fälle, in denen sich die Gemeinden eines Beauftragten bedienen. Im letzten Abschnitt wird ferner auf die Darstellung im Haushalt eingegangen, wenn die Maßnahmen

über den kommunalen Haushalt durchgeführt werden und der Sanierungsträger nur als Dienstleister ohne treuhänderische Vermögensverwaltung eingebunden wird.

1 Das Treuhandverhältnis nach dem BauGB

Ziel der Sanierungsmaßnahmen ist die Behebung oder wesentliche Minderung städtebaulicher Missstände. Das Sanierungsgebiet wird durch Beschluss des Gemeinderates (§ 142 Abs. 1 BauGB) förmlich festgelegt. Die Gemeinde kann sich zur Durchführung städtebaulicher Sanierungsmaßnahmen gemäß § 157 Abs. 1 BauGB eines geeigneten Beauftragten (Sanierungsträger) bedienen. Will die Gemeinde Aufgaben i. S. v. § 157 Abs. 1 Satz 2 BauGB an einen Sanierungsträger übertragen, ist bei der Ausgestaltung des Sanierungsverhältnisses zu unterscheiden nach

1. der reinen Durchführung städtebaulicher Sanierungsmaßnahmen nach §§ 146 bis 148 BauGB und dem Erwerb von Grundstücken oder Rechten daran im Auftrag der Gemeinde zum Zwecke der Sanierung (§ 157 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 BauGB) und
2. der Bewirtschaftung der Sanierungsmittel (§ 157 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 BauGB).

Der Sanierungsträger steht der Gemeinde als Dienstleister bei den Aufgaben der Vorbereitung und Durchführung der Sanierungsmaßnahmen zur Seite. Bei dem Sanierungsträger unterscheidet das Gesetz zwischen dem Sanierungstreuhänder und dem Sanierungsunternehmer. Der Sanierungsträger erfüllt die übertragenen Aufgaben nach § 157 Abs. 1 Nr. 1 und 2 BauGB – je nach Ausgestaltung des Sanierungsverhältnisses – als Treuhänder, d. h. im eigenen Namen für Rechnung der Gemeinde, oder im eigenen Namen und für eigene Rechnung (Sanierungsunternehmer, § 159 Abs. 1 Satz 1 BauGB). Die Bewirtschaftung der Sanierungsmittel erfolgt stets in einem treuhänderischen Verhältnis (§ 159 Abs. 1 Satz 2 BauGB), soweit sie dem Sanierungsträger dem Grunde nach übertragen wurde.

Die Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen der Gemeinde und dem Sanierungsträger, insbesondere die Rechtstellung, in welcher der Sanierungsträger seine Aufgaben erbringt, werden durch schriftlichen Vertrag – den Sanierungsvertrag – geregelt (§ 159 Abs. 2 BauGB). Sehen die Partner im Sanierungsvertrag für die Erfüllung der Aufgaben nach § 157 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 BauGB ein Treuhandverhältnis vor und bewirtschaftet der Sanierungsträger die Sanierungsmittel, so erfüllt er diese Aufgaben in eigenem Namen jedoch für Rechnung der Gemeinde aus dem Treuhandvermögen. Das Treuhandvermögen hat der Sanierungsträger getrennt von anderem Vermögen zu verwalten (§ 160 Abs. 2 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehören alle Mittel, die die Gemeinde als Treugeber dem Sanierungsträger zur Erfüllung der Aufgaben zur Verfügung stellt und das Vermögen, welches der Treuhänder (Sanierungsträger) aus dem Treuhandvermögen bzw. nach § 160 Abs. 3 BauGB erwirbt. Im Rechtsverkehr soll der Sanierungsträger einen das Treuhandverhältnis kennzeichnenden Zusatz verwenden (§ 160 Abs. 1 Satz 3 BauGB).

Der Begriff des Treuhänders ist gesetzlich nicht definiert. Voraussetzung eines Treuhandverhältnisses ist jedoch, dass dem Treuhänder vom Treugeber Rechte eingeräumt werden, die jener im eigenen Namen ausüben kann. Der Treuhänder hat dabei die Interessen des Treugebers zu wahren. Der Treuhänder wird juristisch Eigentümer und Rechtsinhaber der übertragenen Güter und handelt grundsätzlich in eigenem Namen. Eine Bindung an die Interessen des wirtschaftlich Berechtigten erfolgt allein auf schuldrechtlicher, nicht aber auf dinglicher Ebene.¹

Durch das Treuhandverhältnis selbst wird der Sanierungsträger selbst nicht unternehmerisch tätig. Umsatzsteuerlich liegt lediglich eine „Vermittlertätigkeit“ i. S. v. § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG vor.

Besonderheiten ergeben sich für das Treuhandermögen auch im Falle der Insolvenz des Treuhänders. Bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des auf eigene Rechnung tätigen Treuhänders (Sanierungsträgers) kann die Gemeinde den mit ihm geschlossenen Vertrag kündigen. In diesem Fall kann sie gemäß § 159 Abs. 6 BauGB vom Insolvenzverwalter verlangen, ihr die im förmlich festgelegten Sanierungsgebiet gelegenen Grundstücke, die der Sanierungsträger nach Übertragung der Aufgaben zur Vorbereitung oder Durchführung der Sanierung erworben hat, gegen Erstattung der vom Sanierungsträger erbrachten Aufwendungen zu übereignen. Der Insolvenzverwalter ist verpflichtet, der Gemeinde ein Verzeichnis dieser Grundstücke zu übergeben. Ihren Anspruch kann die Gemeinde nur binnen sechs Monaten nach Übergabe des Grundstücksverzeichnisses geltend machen. Im Übrigen haftet die Gemeinde den Gläubigern von Verbindlichkeiten aus der Durchführung der Ordnungsmaßnahmen wie ein Bürge, soweit sie aus dem Vermögen des Sanierungsträgers im Insolvenzverfahren keine vollständige Befriedigung erlangt haben.

Gemäß § 161 Abs. 3 BauGB i. V. m. § 35 Abs. 1 InsO gehört das Treuhandvermögen nicht zur Insolvenzmasse in einem Insolvenzverfahren über das Vermögen des Sanierungsträgers. Kündigt die Gemeinde das Treuhandverhältnis, so hat der Insolvenzverwalter das Treuhandvermögen auf die Gemeinde zu übertragen und bis zur Übertragung zu verwalten. Mit der Übertragung haftet die Gemeinde anstelle des Sanierungsträgers für die Verbindlichkeiten, für die dieser mit dem Treuhandvermögen gehaftet hat. Die mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verbundenen Rechtsfolgen treten hinsichtlich der Verbindlichkeiten nicht ein.

2 Das Treuhandverhältnis im doppelischen Haushalt – Problemaufriss

Der Sanierungsträger erbringt im Zuge der Vorbereitung und Durchführung einer Sanierungsmaßnahme eine Reihe von Leistungen, die zu einer Vermögensänderung am Treuhandvermögen führen, beispielsweise:

- Bodenordnung (Erwerb, Tausch und Verkauf von Grundstücken und Grundstücksrechten),

1 Vgl. Schmitz in Spannowsky/Uechtritz, BauGB Kommentar, Verlag C. H. Beck, 2009, § 159 Rdnr. 1.1, § 160 Rdnr. 1, 2.

- Erwerb/Übernahme und Bewirtschaftung von bebauten und unbebauten Grundstücken,
- Beseitigung baulicher Anlagen und Beseitigung von Altlasten,
- Ausbau neuer sowie Erneuerung vorhandener Erschließungsanlagen sowie
- die Abwicklung des Zahlungsverkehrs einschließlich Rechnungslegung.

Für die Behandlung im doppischen Haushalt ergeben sich hieraus zumindest zwei komplexe Fragestellungen:

1. Sind und ggf. wie sind die vom Sanierungsträger bewirtschafteten Sanierungsmittel sowie die zugehörigen Verwaltungsvorfälle im kommunalen Haushalt auszuweisen?
2. Sind und ggf. wie sind die vom Sanierungsträger erworbenen/veräußerten Grundstücke bzw. Rechte daran und sonstige Vermögensänderungen im kommunalen Haushalt darzustellen?

Zu den Sanierungsmitteln, die vom Treuhänder bewirtschaftet werden, zählen neben den Finanzmitteln, die die Gemeinde dem Sanierungsträger zur Verfügung stellt, insbesondere auch gemeindeeigene Grundstücke und Städtebauförderungsmittel sowie das Vermögen, welches der Sanierungsträger aus dem Treuhandvermögen bezieht, beispielsweise Miet- und Pachtzinsen oder Ersatzleistungen.

Relevante Verwaltungsvorfälle können dabei sein:

- Hingabe von Zahlungen an den Sanierungsträger aus dem Gemeindehaushalt und deren Einordnung im Gemeindehaushalt (Vorschuss, laufende oder investive Zuwendung),
- Hingabe (Durchleitung) von Mitteln an den Sanierungsträger, die die Gemeinde selbst als Zuwendungsempfänger erhalten hat,
- Übernahme der vom Sanierungsträger erstellten Infrastruktureinrichtung und Bildung des zugehörigen Sonderpostens,
- Abwicklung von Zahlungen über die Verrechnungskonten zwischen Gemeinde (Kernhaushalt) und Treuhandvermögen,
- die Veränderungen und die Verwaltung von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem Treuhänder,
- die Abgrenzung von Erhaltungs- und Unterhaltungsaufwendungen von den Investitionsaufwendungen bei der Übernahme in den kommunalen Haushalt.

Gemäß § 36 Abs. 4 SächsKomHVO-Doppik ist Treuhandvermögen nicht aktivierungsfähig. Allerdings umfasst dieses Aktivierungsverbot nur Treuhandvermögen, welches von der Gemeinde selbst treuhänderisch verwaltet wird (vgl. § 92 SächsGemO).

Hier tritt die Gemeinde nicht als Treugeber sondern selbst als Treuhänder auf. Nicht darunter fallen Vermögensgegenstände, die die Gemeinde als Treugeber dem Stadt-sanierer treuhänderisch überlassen hat.² Für das treuhänderisch verwaltete Vermögen besteht beim Treuhänder ein Aktivierungsverbot. Im Umkehrschluss bedeutet dies, der Treugeber muss die notwendige Bilanzierung der Vermögensgegenstände vornehmen. Die Aktivierungsfähigkeit richtet sich damit nach den Grundsätzen des § 89 SächsGemO i. V. m. § 36 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik.

Entscheidend ist dabei auch die Frage, wem das wirtschaftliche Eigentum der Vermögensgegenstände zuzurechnen ist. Befindet sich das wirtschaftliche Eigentum weiterhin bei der Gemeinde, so muss diese die Vermögensgegenstände bilanzieren. Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums erweitert den formalrechtlichen Begriff des zivilrechtlichen Eigentums. Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ist wirtschaftlicher Eigentümer, wenn dauerhaft (d. h. über die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes)

- der Besitz,
 - die Gefahr des zufälligen Untergangs des Vermögensgegenstandes,
 - das Recht zur Ziehung von Nutzungen und
 - die Pflicht zum Tragen von Lasten
- zusteht.³

Wirtschaftliches Eigentum liegt ebenso vor, wenn der zivilrechtliche Eigentümer verpflichtet ist, den Vermögensgegenstand herauszugeben. Entscheidend ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse. Eine bestehende Verfügungsbefugnis allein begründet noch kein wirtschaftliches Eigentum. Sofern die genannten Voraussetzungen erfüllt sind, hat der wirtschaftliche Eigentümer und nicht der zivilrechtliche Eigentümer die Bilanzierung vorzunehmen. Im Falle einer treuhänderischen Vermögensverwaltung erwirbt der Treuhänder den Vermögensgegenstand (Treu-gut) vom Treugeber selbst oder für dessen Rechnung von einem Dritten zum vollen zivilrechtlichen Eigentum. Aufgrund der vertraglichen Vereinbarung darf der Treuhänder über das Treu-gut zwar in eigenem Namen nicht jedoch im eigenen Interesse verfügen.⁴ Hieraus ergibt sich eine Bilanzierung beim Treugeber.⁵ Im Steuerrecht findet sich hierzu eine ausdrückliche gesetzliche Regelung in § 39 Abs. 2 Satz 3 AO.

Die Gemeinde tritt bei städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen regelmäßig als Treugeber auf, der Sanierungsträger dagegen als Treuhänder. Die Mehrzahl der Verträge mit dem Sanierungsträger enthalten die Passage „Der Treuhänder hat alle Gegenstände, die er von der Gemeinde zur Ausführung der Sanierung erhält, gesondert vom eigenen Vermögen auszuweisen und zu verwalten.“ oder eine vergleichbare Formulierung. Diese folgt der Regelung des § 160 Abs. 2 BauGB. Werden beispielsweise

2 Vgl. Witt in Gemeindehaushaltsrecht Sachsen, Kommunal- und Schul-Verlag, Februar 2010, § 36 Rdnr. 25.

3 Vgl. Marettrek/Dörschell/Hellenbrand, Kommunales Vermögen richtig bewerten, Haufe, 2. Auflage, S. 16 m. w. N.

4 Vgl. Bellefontaine/Deisenroth/Höhlein/Meiborg/Röbber, Kommunale Doppik Rheinland-Pfalz, Kohlhammer Deutscher Gemeindeverlag, 2008, S. 318.

5 Vgl. Kresse/Leuz, Buchführung: Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht, Schäffer/Poeschel, 11. Auflage, S. 140.

Grundstücke in das Treuhandvermögen eingebracht oder durch den Treuhänder erworben, so werden die Grundstücke auf den Namen des Sanierungsträgers im Grundbuch eingetragen. Damit wird der Sanierungsträger zwar zivilrechtlicher Eigentümer, jedoch verbleibt das wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde.⁶ Gleiches gilt im Ergebnis für die eingebrachten Sanierungsmittel. Damit ist zunächst festzustellen, dass die im Treuhandvermögen befindlichen Vermögensgegenstände nach dem Prinzip der Vollständigkeit gemäß § 36 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik in der Vermögensrechnung der Gemeinde (§ 51 SächsKomHVO-Doppik) auszuweisen sind.

3 Rückblick – Darstellung im kameralen Haushalt

Auch im kameralen Haushalt waren Sanierungsmaßnahmen gesondert zu behandeln. Im Haushalt der Gemeinde waren Zahlungen erst auszuweisen, wenn eine endgültige Belastung durch die Ausgabe vorlag.⁷ Die Hingabe von liquiden Mitteln war deshalb zunächst haushaltsneutral im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge darzustellen. Eine Übernahme der Ausgaben in die Bücher der Gemeinde hatte bei Abrechnung durch den Sanierungsträger zu erfolgen. Unter Berücksichtigung von §§ 37, 38 KomKVO waren diese monatlich vorzunehmen, soweit im Einzelfall keine Ausnahme zugelassen wurde.

Die dem Sanierungsträger unmittelbar zufließenden Einnahmen und Ausgaben durften nicht unmittelbar im Haushalt der Gemeinde veranschlagt werden.

4 Lösungsansätze für den doppischen Haushalt

Die Trennung nach vorläufiger Behandlung während der Sanierungsphase und Übernahme in den Haushalt bei (Teil)Abrechnung wird auch im doppischen Konzept fortgeführt. Allerdings werden hier ausgehend von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, insbesondere den Grundsätzen der Vollständigkeit und Transparenz, auch die vorläufigen Verwaltungsvorfälle in der Vermögens- und der Finanzrechnung abgebildet.

Generell muss im Vorfeld der Erstellung der Eröffnungsbilanz eine Einzelfallbetrachtung der abgeschlossenen Sanierungsverträge und eine Analyse der Finanzierungsstrukturen vorgenommen werden. Dabei muss insbesondere geprüft und dokumentiert werden, inwieweit es zu einer Übertragung von Vermögensgegenständen gekommen ist. Da diese Informationen in der Kameralistik nur eine untergeordnete Rolle gespielt haben, liegen sie der Finanzverwaltung häufig nicht vor und müssen frühzeitig vom Fachamt oder dem Sanierungsträger beschafft werden.

Ebenso müssen für die Eröffnungsbilanz die in der Vergangenheit geleisteten Zahlungen an den Sanierungsträger ermittelt werden. Soweit diese Zahlungen zu Anschaffungs- und/oder Herstel-

lungskosten geführt haben, ist das Vermögen zu aktivieren. Übersteigen die Zahlungen das aktivierungsfähige Vermögen, war darin auch ein Aufwandsteil enthalten, welcher nicht bilanzierungsfähig ist. Dieser ist damit für die Eröffnungsbilanz auszuweisen. Den Wert des aktivierungsfähigen Vermögens muss der Treuhänder in seinen Rechnungsunterlagen dokumentieren.

Schwieriger gestaltet sich die Beantwortung der Frage, wie die im Treuhandvermögen befindlichen Grundstücke in der Vermögensrechnung der Gemeinde auszuweisen sind. Hierbei ist stark auf den konkreten Zweck und die Zielstellung der Sanierungsmaßnahme im Einzelfall abzustellen.

Die städtebauliche Sanierung hat die Beseitigung städtebaulicher Missstände, zumindest aber deren Minderung zum Ziel. Unter städtebaulichen Missständen werden sowohl Substanzschwächen als auch Funktionsschwächen verstanden (§ 136 Abs. 2 BauGB). Die Sanierungsmaßnahme soll entsprechend einen Beitrag zur Entwicklung der baulichen Struktur leisten, daneben gehören Maßnahmen zur Verbesserung der Wirtschafts- und Agrarstruktur und zur Anpassung der Siedlungsstruktur (§ 136 Abs. 4 BauGB) zu den Zielstellungen. Gegenstand der Sanierung wird damit in den meisten Fällen auch eine raumordnerische (Neu)Verteilung von Grundstücken und siedlungsbedingte Nachverdichtung oder Entflechtung von bebauten Flächen sein. Grundstücke und die Bebauung sind eine Art „Handelsware“, deren Zuschnitt und Wert sich im Zuge der Sanierungsmaßnahme ändern kann.

Werden Grundstücke in das Treuhandvermögen gegeben oder für das Treuhandvermögen erworben, welche zur (Weiter)Veräußerung bestimmt sind, dienen diese Grundstücke nicht mehr unmittelbar der dauernden Aufgabenerfüllung der Gemeinde (§ 59 Nr. 3 SächsKomHVO-Doppik), deshalb ist eine Bilanzierung im Anlagevermögen ausgeschlossen. Es erfolgt die Umgliederung in das Umlaufvermögen (§ 59 Nr. 48 SächsKomHVO-Doppik wegen der vorübergehenden Nutzung). Der Bewertungsleitfaden Brandenburg (BewertL Bbg, Stand September 2009) sieht die Zuordnung zum Umlaufvermögen generell für Grundstücke im Treuhandvermögen vor. Auch in der Literatur wird vereinzelt vorgeschlagen, die Grundstücke als unfertige Erzeugnisse oder Leistungen auszuweisen.⁸ Diese Regelung ist jedoch nicht unbeschränkt übertragbar. Gibt die Gemeinde Grundstücke in das Treuhandvermögen, welche auch nach Abschluss der Sanierung noch für öffentliche Zwecke genutzt werden (müssen) (z. B. Verwaltungsgebäude, Schulen, öffentliche Einrichtungen), kommt ein Ausweis im Umlaufvermögen nicht in Betracht. Diese Grundstücke verbleiben im Anlagevermögen. Es erfolgt auch nicht zwingend der Ausweis der Grundstücke in der Position „Anlagen im Bau“. Hierbei ist auf den Einzelfall abzustellen. Die bei den Gebäuden und Aufbauten entstehenden Anschaffungs- und Herstellungskosten werden zunächst in der Position „Anlagen im Bau“ erfasst. Erst mit der Fertigstellung bzw. Inbetriebnahme erfolgt die Umbuchung in die Bilanzposition „Bebaute Grundstücke“ oder „Infrastruktur-

⁶ Vgl. auch Schmitz in Spannowsky/Uechtritz, BauGB Kommentar, Verlag C. H. Beck, 2009, § 160 Rdnr. 9.1., Ernst-Zinkahn-Bielenberg, BauGB Kommentar, Stand 01.10.2009, § 159 Rdnr. 15.

⁷ Vgl. Quecke/Schmid, Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen, § 86 Rdnr. 230.

⁸ Vgl. Witt, FN 2, § 38 Rdnr. 100.

vermögen“, da ab diesem Zeitpunkt auch die Abschreibungen zu bilden sind und etwaige Sonderposten zugeordnet werden können (§ 40 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik). Vor der Erfassung und Zuordnung der Grundstücke im Treuhandvermögen sollte deshalb stets die Zielbestimmung der Sanierung in Bezug auf die einzelnen Grundstücke geprüft werden. Steht die Veräußerung (vor oder nach Abschluss der Sanierung) im Vordergrund, so ist eine Zuordnung zum Umlaufvermögen verpflichtend. Ist die Verkaufsabsicht nur mögliches Nebenziel oder besteht eine solche nicht, sind die Grundstücke im Anlagevermögen auszuweisen. Im Hinblick auf die Prüfung der Eröffnungsbilanz und der Folgebilanzen sind die getroffenen Annahmen zu dokumentieren. Bei der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen sind auch die Folgen für die Berücksichtigung von wertbeeinflussenden Faktoren nach § 44 SächsKomHVO-Doppik zu beachten.

4.1 Behandlung in der Eröffnungsbilanz

Ausgangspunkt ist hierbei zunächst die Frage der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen. Für die Einordnung der Grundstücke im Umlaufvermögen kommt die Kontenart 084 (Waren) mit einem geeigneten Unterkonto (beispielsweise: „Grundstücke zur Sanierung“ oder „Grundstücke zur Entwicklung“) in Betracht. Alle Aufwendungen des Sanierungsträgers in diese Grundstücke führen zu einer Steigerung des Bilanzansatzes. Abgänge reduzieren diesen entsprechend. Wichtig für die Bewertung in der Eröffnungsbilanz ist, dass die sanierungsbedingten Werterhöhungen bei der Wertermittlung zunächst – das heißt bis zum Abschluss der Sanierungsmaßnahme – nicht zu berücksichtigen sind. Es ist der historische Wert des Grundstückes vor Beginn der Sanierung zu ermitteln und auf den Bewertungsstichtag fortzuschreiben.

Bei einer Einordnung im Anlagevermögen sind die Kontengruppen 01 bis 03 heranzuziehen.

Die dem Treuhandvermögen zuzuordnenden Zuwendungen können erst mit der (Teil-)Abrechnung des Sanierungsgebietes als Sonderposten passiviert werden, da erst zu diesem Zeitpunkt die Aktivierung der Vermögensgegenstände (Gebäude, Aufbauten ggf. auch Grundstücke) im Anlagevermögen erfolgt und damit eine Zuordnung des Sonderpostens möglich ist (vgl. auch § 40 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik). Dementsprechend sind die Zuwendungen bis zur Abrechnung als Verbindlichkeiten zu passivieren (vgl. § 42 Abs. 3 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik, Konto „Sonstige Verbindlichkeiten“ in der Kontenart 279). Die erhaltenen, aber noch nicht zweckgerecht verwendeten Zuwendungen, sind von den übrigen erhaltenen Anzahlungen (§ 42 Abs. 3 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik) abzugrenzen.

„Erhaltene Anzahlungen“ sind handelsrechtlich Vorleistungen auf eine spätere von der bilanzierenden Einrichtung zu erbringende Hauptleistungspflicht. Sie können nach § 812 Abs. 1 Satz 2 BGB zurückgefordert werden. Die Passivierung ist erforderlich, weil die aus der Anzahlung resultierende Vermögensposition entweder mit der Erfüllungspflicht oder mit der Rückzahlungsverpflichtung belastet ist.⁹ Die Erfüllungspflicht

stellt bei städtebaulichen Maßnahmen regelmäßig die Sanierungspflicht dar.

In der Eröffnungsbilanz stehen damit den Vermögensgegenständen auf der Aktivseite die an den Treuhänder weitergeleiteten Zuwendungen auf der Passivseite gegenüber.

Beide Positionen werden in der Regel nicht deckungsgleich sein, da der Betrag der Zuwendungen, die Investitionskosten nicht deckt und zusätzliche Eigenmittel der Gemeinde erforderlich sind. Sind die an den Treuhänder insgesamt ausgereichten Mittel (Zuwendungen und Eigenmittel) geringer als der Wertansatz der Vermögensgegenstände, dürfte das Treuhandkonto eine Unterdeckung ausweisen. Diese Unterdeckung ist durch die Gemeinde noch auszugleichen. Die Unterdeckung stellt damit eine passivierungspflichtige Verbindlichkeit (sonstige Verbindlichkeiten, Kontenart 279) dar.

Es ergeben sich folgende Fallkonstellationen:

Fall 1: Der bei Erstellung der Eröffnungsbilanz ermittelte Wertansatz des übertragenen Anlagevermögens (abgeschlossene Sanierungs[teil]-leistungen) ist höher als der Betrag der geleisteten Zahlungen. Für die Differenz besteht eine Ausgleichspflicht der Gemeinde, der keine weitere Vermögensübertragung mehr gegenüber steht. Die Differenz ist entsprechend als Verbindlichkeit zu passivieren, da die Gemeinde gegenüber dem Sanierungsträger noch zur Aufbringung der Mittel verpflichtet ist.

Ausweisung in Eröffnungsbilanz

bebaute/unbebaute Grundstücke (Kontengruppen 01 bis 03)	an	Basiskapital (keine Buchung, ergibt sich als Residualgröße) Sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279)
---	----	---

Fall 2: Der in die Eröffnungsbilanz einzustellende Wert des Anlagevermögens ist geringer als die bisher geleisteten Zahlungen. Hieraus kann abgeleitet werden, dass die Vermögensübertragung möglicherweise noch nicht abgeschlossen ist. Deshalb ist der Differenzbetrag als noch abzuwickelnder Geschäftsvorfall zu aktivieren.

Ausweisung in Eröffnungsbilanz

bebaute/unbebaute Grundstücke (Kontengruppen 01 bis 03)	an	Basiskapital (keine Buchung, ergibt sich als Residualgröße)
Anlagen im Bau (Kontenart 096)		
<i>für Grundstücke im Umlaufvermögen:</i>		
Waren, Grundstücke zur Sanierung (Kontenart 084)	an	Basiskapital (keine Buchung, ergibt sich als Residualgröße)
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte (Kontenart 087)		

⁹ Vgl. Brixner, Harms, Noe, Verwaltungskontenrahmen, C. H. Beck, 2003, Rdnr. F 532.

Fall 3: Bei Erstellung der Eröffnungsbilanz ist bereits abzusehen, dass die noch offenen Vermögensübertragungen (vgl. Fall 2) nicht den Wert der bereits geleisteten Zahlungen erreichen werden. In diesem Fall dürfen als „Anlagen im Bau“ bzw. „Geleistete Anzahlungen“ nur Werte aktiviert werden, die nach vernünftigen kaufmännischen Prinzipien erwartet werden können. Das Basiskapital reduziert sich damit entsprechend. Diese Darstellung entspricht dem Wirklichkeitsprinzip sowie dem kaufmännischen Imparitätsprinzip. Die über den Wertansatz geleisteten Zahlungen dürften in der Regel Aufwendungen des Sanierungsträgers aus vergangenen Perioden darstellen; die nicht in der Eröffnungsbilanz zu berücksichtigen sind.

4.2 Behandlung in den Folgebilanzen

Die für die Eröffnungsbilanz ermittelten Bilanzansätze sind in den Folgebilanzen fortzuschreiben. Hierzu hat der Treuhänder mindestens jährlich seine Abrechnungen zum Stichtag 31.12. vorzulegen (vgl. §§ 35 ff. SächsKomKBVO). In den nachfolgend dargestellten Beispielen wird unterstellt, dass es sich bei den Grundstücken um Grundstücke mit öffentlicher Nutzung handelt, die nicht dem Umlaufvermögen zugeordnet wurden. Im Falle einer anderen Verfahrensweise wird ausdrücklich darauf hingewiesen. Bei einer Zuordnung zum Umlaufvermögen sind die Aktivkonten entsprechend zu ändern.

In den Büchern abzubilden sind folgende Geschäftsvorfälle:

1. Unmittelbare Einzahlungen beim Treuhänder (z. B. Erlöse aus Grundstücksverkäufen); diese sind durch die Gemeinde als Forderung gegenüber dem Treuhänder abzubilden. Da gleichzeitig ein Abgang in Höhe des Bilanzwertes des Grundstückes im Treuhandvermögen und ggf. ein darüber hinausgehender Ertrag zu verzeichnen sind, erfolgt die Gegenbuchung im zugehörigem Grundstückskonto und dem Ertragskonto im außerordentlichen Ergebnis. Bei anderen Einzahlungen ist danach zu differenzieren, ob es sich um zu periodisierende Erträge oder Einzahlungen im investiven Bereich handelt.

Buchungssatz bei Veräußerung eines Grundstücks durch den Treuhänder

Sonstige Forderungen (Kontenart 162 ¹⁰)	an	Grundstücke (Kontengruppen 01 bis 03) oder Grundstücke zur Sanierung (Kontenart 084)
		außerordentlicher Ertrag (Konto 5061)

2. Unmittelbare Auszahlungen des Treuhänders für Sanierungsmaßnahmen (Kosten der Sanierung, Modernisierung, Honorar des Sanierungsträgers, ebenso der Erwerb von Grundstücken)

stellen Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten auf den Vermögensgegenstand dar und sind entsprechend dem Bilanzkonto zuzuschreiben:

Buchungssatz

Anlagen im Bau (Kontenart 096)	an	Sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279)
Grundstückserwerb zum Zwecke der Veräußerung (Ausweis im Umlaufvermögen):		
Grundstücke zur Sanierung (Kontenart 084)	an	Sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279)

Zu beachten ist, dass die vorstehende Darstellung nur in Frage kommt, wenn tatsächlich Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorliegen. Leistet der Sanierungsträger dagegen Zahlungen, die lediglich der Unterhaltung bzw. Erhaltung des Treuhandvermögens dienen, ist eine Nachaktivierung im Anlagevermögen ausgeschlossen. Mit der Abrechnung des Sanierungsträgers sind die Zahlungen als Aufwand in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen (vgl. Buchungsfall 7). Zur Abgrenzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten und den Erhaltungsaufwand wird auf die Hinweise des SMI (FAQ 2.28) sowie den Erlass des BMF zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden vom 18.07.2003 verwiesen.

3. Die Weitergabe von Zahlungen (Zuwendungen) an den Sanierungsträger zur Verwendung für investive Zwecke im Sanierungsgebiet wird im Folgenden dargestellt.

Buchungssätze für die Weitergabe einer Zuwendung:

Ausweis der Zuwendung und der Verwendungsverpflichtung bei der Gemeinde:		
Forderungen aus Transferleistungen (bei Eingang des Zuwendungsbescheides) (Kontenart 154)	an	Sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279)
Bank (bei Zahlungseingang, Konto 1711, zzgl. Einzahlungskonto aus Finanzrechnung Kontenart 681)	an	Forderungen aus Transferleistungen (Kontenart 154)
Buchung der Weiterleitung und Ausweis der Forderung aus der weitergeleiteten Zuwendung gegenüber dem Treuhänder:		
Geleistete Anzahlungen (Kontenart 091)	an	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 251, bei Einbuchung der Durchleitung)
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 251, bei erfolgter Durchleitung)	an	Bank (Konto 1711, zzgl. Auszahlungskonto aus Finanzrechnung Kontenart 785)

¹⁰ Nach dem unverbindlichen Arbeitsentwurf des Sächsischen Staatsministeriums des Innern (SMI) ist für die Position „sonstige privatrechtliche Forderungen“ künftig die Kontenart 169 vorgesehen. Vgl. hierzu Döcher, Franz in Sachsenlandkurier 02/2010, Die Bilanzierung von Forderungen im neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen.

Buchungssätze nach erfolgter Erfüllung der Zuwendungsbestimmung:

Ausbuchung der Forderung gegenüber dem Sanierungsträger und Aktivierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten:		
Grundstücke (Kontengruppen 01 bis 03) oder Grundstücke zur Sanierung (Kontenart 084)	an	Geleistete Anzahlungen (Kontenart 091 bzw. 087)
Umbuchung der Verbindlichkeit aus der erhaltenen Zuwendung in den Sonderposten:		
Sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279)	an	Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen (Kontenart 211)

4. Die Übertragung von Grundstücken in das Treuhandvermögen nach Beginn der doppischen Rechnungslegung:

Buchungssatz bei Veräußerung an den Treuhänder:

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Einbuchung der Forderung, Kontenart 161)	an	sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279) ¹¹
Bank (bei Zahlungseingang, Konto 1711, zzgl. Einzahlungskonto aus Finanzrechnung, Kontenart 682)	an	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 161)
Anlagen im Bau (Kontenart 096) oder Grundstücke zur Sanierung (Kontenart 084)	an	Grundstücke (Kontengruppen 01 bis 03)

Buchungssatz bei bloßer Einbringung zum Buchwert:

Anlagen im Bau (Kontenart 096) oder Grundstücke zur Sanierung (Kontenart 084)	an	Grundstücke (Kontengruppen 01 bis 03)
---	----	---------------------------------------

5. Zuführung von Eigenmitteln der Gemeinde (Finanzierungsanteile einschließlich Kredite, nicht Zuwendungen, vgl. Beispiel 3) in das Treuhandvermögen, welche der Finanzierung von Investitionen dienen. Zu beachten ist hierbei, dass die Eigenmittel häufig keinem einzelnen Anlagegut zugeordnet werden können, sondern insgesamt der Finanzierung der Sanierungsmaßnahme dienen. Eine Zuordnung ist zumeist erst bei der Abrechnung einzelner Maßnahmen und damit mit deren Aktivierung möglich. Deshalb sollte hier zunächst eine Darstellung unter der Bilanzposition „geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen“ (bei Zuordnung des Treugutes zum Anlagevermögen, Kontenart 091) erfolgen. Eine Ausweisung bei den „Anlagen im Bau“ kann dann erfolgen, wenn mit der Leistung an den

Sanierungsträger eine hinreichend konkrete Zuordnung der Auszahlung bereits möglich ist. Zu unterscheiden sind Anzahlungen von den Anlagen im Bau dahingehend, dass es sich bei Anzahlungen um eine Vorleistung auf erst in absehbarer Zeit zu aktivierendes Vermögen handelt, wohingegen Anlagen im Bau durch die Gemeinde bzw. in deren Auftrag hergestellt werden und hierfür bereits Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind.

Buchungssätze:

Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen (Kontenart 091)	an	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 251)
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 251)	an	Bank (Konto 1711) zzgl. Auszahlungskonto aus Finanzrechnung (Kontenart 782 oder 785)
Ausweis der Forderung gegenüber dem Sanierungsträger zur Erfüllung des Sanierungszwecks:		
Sonstige Forderungen (Kontenart 162 ¹²)	an	sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279)

Erfolgt alternativ eine Bereitstellung der Eigenmittel aus der investiven Schlüsselzuweisung sind folgende Buchungen vorzunehmen:

Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen (Kontenart 091)	an	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 251)
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 251)	an	Bank (Konto 1711) zzgl. Auszahlungskonto aus Finanzrechnung (Kontenart 782 und 785)
Sonstige Forderungen (Kontenart 162 ¹³)	an	sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279)
Rücklage aus nicht ertragswirksam aufzulösenden Zuwendungen (Kontenart 203)	an	Basiskapital (Kontenart 201)

Mit der Verwendung der investiven Schlüsselzuweisung für Zwecke der Stadtsanierung ist gemäß § 36 Abs. 7 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik eine entsprechende Umbuchung aus dem Bilanzkonto der Rücklage für nicht ertragswirksam aufzulösende Zuwendungen in das Konto für das Basiskapital vorzunehmen.

6. Entsprechend dem Finanzierungskonzept der Maßnahme müssen bei Abschluss der Gesamtmaßnahme bzw. der (Rück-)Übertragung einer Teilleistung die eingebrachten Mittel dem aktivierungsfähigen Treuhandvermögen gegenübergestellt werden. Übersteigen die ausgereichten Mittel den Wert des aktivierungsfähigen Treuhandvermögens

11 Da die Gemeinde auch im Falle der zahlungswirksamen „Veräußerung“ an den Treuhänder wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes bleibt und lediglich das zivilrechtliche Eigentum übergeht, kommt eine Buchung gegen die Position Grundstücke nicht in Betracht. Die zivilrechtliche Rückkaufverpflichtung der Gemeinde ist entsprechend als Verbindlichkeit zu passivieren.

12 Vgl. FN 10.

13 Vgl. FN 10.

gemessen an den Anschaffungs- und Herstellungskosten so ist ein (außerordentlicher) Aufwand entstanden, der in den Büchern der Gemeinde ergebniswirksam abzubilden ist (Fall 1). Ist der Wert des Treuhandvermögens höher als die eingebrachten Mittel – was in der Praxis eine Ausnahme darstellen dürfte – so muss die Aktivierung bzw. Umbuchung des Anlagevermögens in Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen. Der Differenzbetrag ist als Sonderposten zu passivieren (Fall 2). Fall 2 setzt voraus, dass der Differenzbetrag aus einer „anderen Quelle“ finanziert wurde. Da bei der Wertermittlung nur auf Anschaffungs- und Herstellungskosten abgestellt wird, müssen die Zahlungen tatsächlich erfolgt sein. Es handelt sich hierbei nicht um fiktive Wertsteigerungen. Als „andere Quelle“ sind dabei nicht die von der Gemeinde weitergeleiteten Zuwendungen zu verstehen. Diese werden wie im Fall 3 dargestellt behandelt.

Vorausgesetzt wird, dass die an den Sanierungsträger ausgereichten Mittel entsprechend dem Beispiel 5 in den Büchern der Gemeinde erfasst wurden.

Buchungssätze:

Fall 1		
bebaute/unbebaute Grundstücke (Kontengruppen 01 bis 03)	an	Anlagen im Bau (Kontenart 096) oder Geleistete Anzahlungen (Kontenart 091)
außerplanmäßige Abschreibung (Kontenart 513)		
Fall 2		
bebaute/unbebaute Grundstücke (Kontengruppen 01 bis 03)	an	Anlagen im Bau (Kontenart 096) oder Geleistete Anzahlungen (Kontenart 091)
		Sonstige Sonderposten (Kontenart 214)
Ausbuchung der Forderung gegenüber dem Sanierungsträger:		
sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279)	an	Sonstige Forderungen (Kontenart 162)

Der Sonderposten ist entsprechend § 40 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik sachgerecht dem Anlagegut zuzuordnen und über die korrespondierende Nutzungsdauer ergebniswirksam aufzulösen.

- Der Sanierungsträger verwaltet während der Sanierungsmaßnahme Immobilien, erzielt Erlöse und zahlt die Bewirtschaftungsaufwendungen aus dem Treuhandkonto. Da die Bilanzierung der Immobilien bei der Gemeinde erfolgt, sind die damit im Zusammenhang stehenden Ein- und Auszahlungen ergebniswirksam zu berücksichtigen. Typischerweise fallen hierunter Miet- und Pachteinahmen, Vorauszahlungen auf Nebenkosten, sonstige Bewirtschaftungserlöse sowie Kosten der Gebäudeunterhaltung und die Verwaltergebühren. Mit der Abrechnung durch

den Sanierungsträger entsprechend den Regelungen der SächsKomKBVO erfolgt die Übernahme in die Bücher der Gemeinde. Die Abrechnung zwischen Gemeinde und Sanierungsträger erfolgt regelmäßig bargeldlos, d. h. mittels Verrechnung der geleisteten Auszahlungen und der erhaltenen Einzahlungen. Dies ist in der Buchführung entsprechend zu berücksichtigen.

Buchungssätze:

Fall 1 Mieteinzahlungen u.ä.		
Bank (Konto 1711) zzgl. Auszahlungskonto aus Finanzrechnung (Konto 6411) oder Forderungen aus LuL ¹⁴ (Kontenart 161) (im Falle der Verrechnung)	an	Erträge aus Mieten und Pachten (Konto 3411)
Fall 2 Vorauszahlungen auf Betriebskosten (laufendes Haushaltsjahr)		
Bank (Konto 1711) zzgl. Einzahlungskonto aus Finanzrechnung (Konto 6411) oder Forderungen aus LuL (Kontenart 161) (im Falle der Verrechnung)	an	Erhaltene Anzahlungen (Kontenart 252)
Fall 3.1 Abrechnung der Vorauszahlungen im Folgejahr (Guthaben)		
Erhaltene Anzahlungen (Kontenart 252)	an	Bewirtschaftung der Grundstücke (Konto 4241)
		Bank (Konto 1711) zzgl. Auszahlungskonto aus Finanzrechnung (Konto 7241) oder Forderungen aus LuL (Kontenart 161) (im Falle der Verrechnung)
Fall 3.2 Abrechnung der Vorauszahlungen im Folgejahr (Nachzahlung)		
Erhaltene Anzahlungen (Kontenart 252)	an	Bewirtschaftung der Grundstücke (Konto 4241)
Bank (Konto 1711) zzgl. Einzahlungskonto aus Finanzrechnung (Konto 6411) oder Forderungen aus LuL (Kontenart 161) (im Falle der Verrechnung)		
Fall 4 Bewirtschaftungsaufwand		
Bewirtschaftung der Grundstücke (Konto 4241)	an	Bank (Konto 1711) zzgl. Auszahlungskonto aus Finanzrechnung (Konto 7241) oder Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 251) (im Falle der Verrechnung)

Fall 5 Bargeldlose Verrechnung der Geschäftsvorfälle ¹⁵		
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 251)	an	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Kontenart 161)

Die Verrechnung der Geschäftsvorfälle wird dabei regelmäßig nicht gegen Null gehen. Die Verbuchung des Differenzbetrages wird von der vertraglichen Ausgestaltung abhängen. Soweit der Sanierungsträger „Gewinne“ an die Gemeinde überweist, erfolgt eine Einbuchung des Ertrags (Kontenart 341) über das Konto Bank. Entsprechend wird ein Aufwand (Kontenart 424) gebucht, wenn die Gemeinde eine Unterdeckung des Treuhandkontos ausgleicht. Bleibt der Differenzbetrag offen, so verbleibt dieser entweder als Forderung oder als Verbindlichkeit in der Vermögensrechnung der Gemeinde bestehen.

4.3 Behandlung von sanierungsbedingten Wertsteigerungen

Sanierungsmaßnahmen sollen zu einer Wertsteigerung bei den Grundstücken führen. Diese Bodenwertsteigerungen ergeben sich gemäß § 154 Abs. 2 BauGB aus dem Unterschied zwischen dem Bodenwert ohne Sanierung (Anfangswert) und dem Bodenwert, der sich durch die Neuordnung im Rahmen des Sanierungsverfahrens ergibt (Endwert). Die Differenz ist die Wertsteigerung bzw. der Ausgleichsbetrag. Die Entwicklung der Bodenwerte kann dabei regelmäßig nur durch einen Vergleich der Grundstückspreise innerhalb und außerhalb des Sanierungsgebietes vorgenommen werden. Bei der Gegenüberstellung bleiben Werterhöhungen aus konjunkturellen Entwicklungen unberücksichtigt. Gleiches gilt im Umkehrschluss bei gesunkenen Bodenwerten. Hier ist dann zu ermitteln, ob der Bodenwert eines Grundstückes innerhalb eines Sanierungsgebietes weniger stark gesunken ist, als außerhalb. Die Vorschriften zur Wertermittlung ergeben sich im Einzelnen aus der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV)¹⁶.

Bilanziell ist zu beachten, dass sich die Wertermittlung zunächst auf den Anfangswert richten muss, welcher auf den Bilanzstichtag fortgeschrieben wird. Der Endwert wird nach dem Realisationsprinzip erst mit der Abrechnung des Sanierungsgebietes in die Vermögensrechnung der Gemeinde übernommen. Ergeben sich Wertminderungen durch gesunkene Bodenwerte, so sind diese entsprechend § 44 Abs. 7 i. V. m. § 37 Abs. 1 Nr. 2 SächsKomHVO-Doppik bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu beachten, soweit die Grundstücke dem Umlaufvermögen zugeordnet sind (Kontenart 084, Grundstücke zur Sanierung). Bei Grundstücken des Anlagevermögens hat eine Wertberichtigung nur zu erfolgen, wenn diese dauerhaft besteht (§ 44 Abs. 6 SächsKomHVO-Doppik). Dies erfordert eine entsprechende Ermittlung und Dokumentation, die sachgerecht durch den Sanierungsträger vorbereitet werden kann.

Eine Wertminderung müsste in den Büchern der Gemeinde wie folgt ausgewiesen werden:

bei Grundstücken, die dem Anlagevermögen zugeordnet sind:		
außerplanmäßige Abschreibung (Konto 5139)	an	bebaute/unbebaute Grundstücke (Kontengruppen 01 bis 03) oder Anlagen im Bau (Kontenart 096)
bei Grundstücken, die dem Umlaufvermögen zugeordnet sind:		
außerplanmäßige Abschreibung (Konto 5139)	an	Grundstücke zur Sanierung (Kontenart 084)

Bei Wertsteigerungen nach Abschluss der Sanierungsmaßnahme ist danach zu differenzieren, ob die Grundstücke dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zugeordnet sind. Bei Grundstücken im Umlaufvermögen erfolgt die Bilanzierung zum Marktwert (Verkehrswert). Entsprechend sind Wertzuwächse zu berücksichtigen. Die darüber hinausgehende ergebniswirksame oder bilanzielle Erfassung des Wertzuwachses bei Grundstücken im Anlagevermögen ist mit Blick auf das Realisationsprinzip ausgeschlossen (§§ 37 Abs. 1 Nr. 3, 38 SächsKomHVO-Doppik).

4.4 Behandlung von Ausgleichsbeiträgen

Die Gemeinde erhebt gemäß § 154 BauGB vom Eigentümer einen Ausgleichsbeitrag. Der Ausgleichsbeitrag soll der durch die Sanierung bedingten Erhöhung des Bodenwertes des Grundstückes entsprechen (§ 154 Abs. 1 Satz 1 BauGB). Dabei handelt es sich um eine Wertabschöpfung an privatem Eigentum für Leistungen der Gemeinde, die in der Vergangenheit liegen. Da der Anspruch der Gemeinde regelmäßig erst bei Abschluss der Sanierungsmaßnahme und mit Versand des Bescheides entsteht, kommt eine vorherige Erfassung als Forderung nicht in Betracht. Erst mit Abschluss der gesamten Sanierungsmaßnahme oder eines Teilabschnittes bzw. bei Aufhebung der Sanierungssatzung und unter Berücksichtigung etwaiger satzungsrechtlicher örtlicher Vorschriften (§ 154 Abs. 2a BauGB) kann die Gemeinde bilanziell eine Forderung gegenüber den Eigentümern geltend machen. Dies gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch dann, wenn der Sanierungsträger selbst Eigentümer von Grundstücken ist.¹⁷ Die Wertabschöpfung an privatem Eigentum berücksichtigt Leistungen der Gemeinde, die in der Vergangenheit liegen. Bei der Frage, wie die Wertabschöpfung zu behandeln ist, muss geprüft werden, ob die Leistungen der Gemeinde, welche dem Ausgleichsbeitrag zu Grunde liegen, einen Aufwand oder eine Investition darstellen. Die Sanierung ist vorrangig auf Investitionen bzw. auf die Förderung von Investitionen gerichtet. Entsprechend sind Ausgleichsbeiträge bis zur Höhe der Gesamt-

15 Mit dieser Buchung erfolgt die bargeldlose Verrechnung der zuvor in den Fällen 1 bis 4 aufgelaufenen Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem Sanierungsträger. Die nach der Verrechnung verbleibende Forderung oder Verbindlichkeit müsste bei Eliminierung aller sonstigen Zahlungsvorgänge auf dem Treuhandkonto dem Bestand des Treuhandkontos zum Abrechnungsschichttag entsprechen.

16 Die Wertermittlungsverordnung vom 06.12.2008 (WertV) ist zum 01.07.2010 außer Kraft getreten.

17 Vgl. auch Schmitz in Spannowsky/Uechtritz, BauGB Kommentar, Verlag C. H. Beck, 2009, § 159 Rdnr. 17.

investitionen im Sanierungsgebiet unter Berücksichtigung der empfangenen Zuwendungen als Sonderposten zu passivieren und aufzulösen. Nur die darüber hinausgehenden Ausgleichsbeiträge sind als ordentlicher Ertrag zu behandeln.

Buchungssatz:

öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (Kontenart 151 ¹⁸)	an	Sonderposten für Investitionsbeiträge (Kontenart 212) ¹⁹
Bank (bei Zahlungseingang, Konto 1711, zzgl. Einzahlungskonto aus Finanzrechnung, Kontenart 688)	an	öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (Kontenart 151)

Generell ist zu unterscheiden, ob es sich bei den Maßnahmen der Gemeinde um Investitionen oder Aufwand handelt. Liegt eine Investition vor, so ist wie vorstehend beschrieben zu verfahren (Einbuchung der Wertsteigerung als Sonderposten). Der Sonderposten, bestehend aus den erhaltenen Investitionszuwendungen und den Ausgleichsbeiträgen, darf den Wert des Aktivpostens der im Sanierungsgebiet belegenen Anlagegüter nicht übersteigen. Darüber hinausgehende Ausgleichsbeträge sind als Ertrag im ordentlichen Ergebnis auszuweisen.

Buchungssatz:

öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (Kontenart 151 ²⁰)	an	öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (Kontengruppe 33 ²¹)
Bank (bei Zahlungseingang, Konto 1711, zzgl. Einzahlungskonto aus Finanzrechnung, Kontenart 688)	an	öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (Kontenart 151)

Etwas anderes gilt, wenn die Gemeinde die vorzeitige Ablösung des Ausgleichsbetrages vorgesehen hat (§ 154 Abs. 3 Satz 2 BauGB). Die Ablösevereinbarung wird zwischen der Gemeinde und dem Eigentümer in Form eines öffentlich-rechtlichen Vertrages nach § 54 ff. VwVfG vereinbart. Die wirksame Ablösevereinbarung bedeutet, dass ein Anspruch der Gemeinde auf Zahlung des Ausgleichsbetrages nach Abschluss der Sanierung nicht mehr entsteht. Die Vereinbarung trifft endgültig und abschließend eine Regelung zur Höhe des Ablösebetrages. Mit Abschluss der Ablöse-

vereinbarung kann die Gemeinde die entsprechende Forderung einbuchen, gleichzeitig entsteht jedoch die Verpflichtung, die Mittel entsprechend für Zwecke der Sanierung zu verwenden.

Buchungssatz:

öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (Kontenart 151 ²²)	an	Sonstige Verbindlichkeiten (Kontenart 279)
Bank (bei Zahlungseingang, Konto 1711, zzgl. Einzahlungskonto aus Finanzrechnung, Kontenart 688)	an	öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (Kontenart 151)

Nach Erfüllung der Sanierungspflicht, d. h. mit Aktivierung der Anlagegüter, erfolgt die Umbuchung der Verbindlichkeiten (Kontenart 279) in den Sonderposten aus Investitionsbeiträgen (Kontenart 212).

4.5 Leistung von Vorschüssen an den Sanierungsträger

Im kameralen System war es gängige Praxis, dass der Sanierungsträger von der Gemeinde Vorschüsse erhalten hat. Entgegen der Verbuchung im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge (vgl. Abschnitt 3) wurden die Vorschüsse überwiegend sofort als Ausgaben des Vermögenshaushaltes in den Büchern der Gemeinde erfasst. Hierbei wurde – auch bedingt durch die eher nebensächlichen Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich – vielfach nicht nach Ausgaben des Verwaltungshaushaltes und denen des Vermögenshaushaltes differenziert. Eine solche Handhabung ist im doppischen System nicht mehr sachgerecht.

Mit der Auszahlung eines Vorschusses an den Sanierungsträger entsteht bei der Gemeinde eine Forderung (vgl. Beispiele im Abschnitt 4.2). Rechnet der Sanierungsträger die erbrachten Leistungen ab, erfolgt die positionengenaue Zuordnung der Leistungen zur Ergebnisrechnung und/oder Finanzrechnung. Problematisch ist hierbei, dass bereits mit der Auszahlung des Vorschusses über das Bankkonto ein Konto in der Finanzrechnung angesprochen werden muss (statistische Mitführung der Finanzrechnung). Damit müssen bereits zu diesem Zeitpunkt die Zahlungsmerkmale hinsichtlich der Zuordnung zu einem Konto der Finanzrechnung bekannt sein. Eine „pauschale“ Auszahlung des Vorschusses lässt sich in der Finanzrechnung nicht bzw. nur mit erheblichem Kor-

18 Wegen der Einordnung als beitragsähnliche Geldleistung.

19 Die Zuordnung des Sonderpostens muss sachgerecht zu den im Sanierungsgebiet belegenen Anlagegütern erfolgen. In analoger Anwendung von § 61 Abs. 9 SächsKomHVO-Doppik sollte eine Auflösung des Sonderpostens nach einem durchschnittlichen Auflösungssatz erfolgen.

20 vgl. FN 18.

21 Die vorgeschlagen Kontengruppe soll der Orientierung dienen. Eine eindeutige Zuordnung zu einer Kontenart bzw. zu einem Konto ist nach Auffassung der Verfasserin auf Grundlage des aktuellen Kontenrahmens der VwV KomHSys nicht möglich. Gegebenenfalls muss hier im Zusammenhang mit der Evaluierung der VwV KomHSys eine Anpassung der Konten bzw. Berücksichtigung dieses Sachverhaltes erfolgen. Bezogen auf die Ergebnisrechnung soll eine Zuordnung zum ordentlichen Ergebnis erfolgen, da es sich hierbei nicht um Verkaufserlöse oder vergleichbare Zahlungen handelt, die dem außerordentlichen Ergebnis zuzuordnen sind.

22 Vgl. FN 18.

rekturaufwand abbilden (vgl. § 31 SächsKomHVO-Doppik). Um diesen zu vermeiden, ist es angezeigt, dass die Mittelanforderungen des Sanierungsträgers bereits maßnahmebezogen und hinsichtlich der Frage der Aufteilung nach Investitions- oder Erhaltungsaufwand aufgeschlüsselt aufgestellt werden. Entsprechend kann einer Bilanzierung als „Geleistete Anzahlung“ oder „Anlagen in Bau“ oder eine ergebniswirksame Aufwandsbuchung (z. B. Bewirtschaftung der Grundstücke, Konto 4241) erfolgen.

5 Zuschüsse an Dritte

Die Gemeinden haben die Möglichkeit Zuschüsse an private Dritte zur Erfüllung der Sanierungszwecke auszureichen. Soweit diese Zuschüsse der Finanzierung von Investitionen dienen, kommt der Gemeinde ein Aktivierungswahlrecht zu (§ 36 Abs. 8 SächsKomHVO-Doppik). Geleistete Investitionszuschüsse dürfen danach als aktive Sonderposten bilanziert werden. Diese Sonderposten stellen Bilanzierungshilfen dar, um die geleisteten Zahlungen und den mit der Investitionsförderungsmaßnahme verbundenen Ressourcenverbrauch periodengerecht zu erfassen. Alternativ kommt nur eine sofortige Erfassung als Aufwand in der Ergebnisrechnung in Betracht. Damit würde der Haushalt in den einzelnen Jahren übermäßig stark belastet. Die Bildung eines Sonderpostens führt entsprechend zu einer zeitlichen Streckung der Ergebnisbelastung.²³

Das Aktivierungswahlrecht ist als Kann-Bestimmung ausgestaltet. Hierbei ist die Gemeinde an den Grundsatz der Bilanzstetigkeit gebunden. Macht die Gemeinde von ihrem Bilanzierungswahlrecht Gebrauch, so muss sie dies einheitlich wahrnehmen. Eine Beschränkung auf bestimmte Bereiche oder Gebiete der kommunalen Aufgabenerfüllung bzw. eine zeitlich begrenzte Ausübung des Wahlrechtes sind ab dem Stichtag der Eröffnungsbilanz ausgeschlossen. Es wird jedoch als zulässig erachtet, eine allgemeine Wertgrenze für die Einstellung eines aktiven Sonderpostens zu definieren.²⁴

Der Sonderposten wird in der Regel mit der Erstellung des Zuwendungsbescheides durch die Gemeinde zu aktivieren sein. Abweichend zu den passiven Sonderposten wird der aktive Sonderposten Nutzungsdauerunabhängig aufgelöst. Bezugszeitraum ist die Zweckbindungsfrist des Zuschusses. Ist eine solche im Bescheid nicht bestimmt, so ist von einer Auflösungsdauer von 10 Jahren auszugehen.²⁵

Zuschüsse, die der Finanzierung von laufenden Aufwendungen dienen, dürfen nicht aktiviert werden.

Für die Eröffnungsbilanz darf die Gemeinde ebenfalls von ihrem Aktivierungswahlrecht Gebrauch machen. Dies setzt jedoch voraus, dass die in der Vergangenheit an Dritte geleisteten Zuschüsse vollständig ermittelt werden (können). Werden die Zuschüsse in der Eröffnungsbilanz nicht aktiviert, spiegeln sie sich in einem reduzierten Basiskapital wieder.

Im Falle der Aktivierung des Sonderpostens sind in den Folgebilanzen folgende Buchungen erforderlich:

Buchungssatz:

Sonderposten für geleistete Investitionszuwendungen (Kontenart 003)	an	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (Kontenart 261)
Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (Kontenart 261)	an	Bank (bei Überweisung, Konto 1711, zzgl. Auszahlungskonto aus Finanzrechnung, Kontenart 781)

Soweit neben den eigenen Zahlungen auch Mittel der Stadtsanierung (Zuwendungen) an private Dritte weitergeleitet werden, sind auch diese Finanzierungsanteile als aktiver Sonderposten auszuweisen. Dabei wird zunächst unterstellt, dass die der Gemeinde zugeflossenen Mittel der Stadtsanierung mit Zugang des Zuwendungsbescheides als sonstige Verbindlichkeiten erfasst wurden (Buchung vgl. Abschnitt 4.2 Beispiel 3). Hat der private Dritte die Mittel zweckentsprechend verwendet, erfolgt eine Umbuchung der Verbindlichkeiten in den passiven Sonderposten. Der Sonderposten für geleistete Investitionszuwendungen ist wie vorstehend erläutert zu aktivieren.

6 Komplexes Veranschlagungs- und Buchungsbeispiel

Ausgangssachverhalt:

- Im Zeitraum 2007 bis 2010 wurden an den Sanierungsträger Mittel i. H. v. 5 Mio. Euro, davon 3,4 Mio. Euro Zuwendungen für Investitionen in öffentliche Einrichtungen, ausgereicht. Das vom Sanierungsträger verwaltete Treuhandvermögen weist einen Wertansatz i. H. v. 6,1 Mio. Euro aus. Davon entfallen 580 TEuro auf die in das Treuhandvermögen eingebrachten Grundstücke. Die Gemeinde hat ferner für Investitionen Dritter Zuschüsse i. H. v. 750 TEuro bewilligt und ausgezahlt. Zum 01. Januar 2011 soll die Eröffnungsbilanz erstellt werden. Die Gemeinde macht von ihrem Aktivierungswahlrecht in § 36 Abs. 8 SächsKomHVO-Doppik Gebrauch.

Eröffnungsbilanz 01.01.2011 – Auszug (in Euro)			
Sonderposten für geleistete Investitionszuwendungen	750.000	anteiliges Basiskapital	2.930.000
Bebaute Grundstücke	6.100.000	Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen	3.400.000
		Sonstige Verbindlichkeiten	520.000 ²⁶
	<u>6.850.000</u>		<u>6.850.000</u>

23 Vgl. Witt, FN 2, § 36 Rdnr. 75.

24 Vgl. Witt, FN 2, § 36 Rdnr. 92.

25 Vgl. Entwurf Bewertungsrichtlinie, Stand 29.11.2008, Abschnitt 6.2.1 Absatz 5.

26 Der Betrag der sonstigen Verbindlichkeiten wurde wie folgt ermittelt: Wertansatz Treuhandvermögen 6.100.000 Euro abzgl. eingebrachte Grundstücke 580.000 Euro. Bereits geleistete Zahlungen 5.000.000 Euro. Damit ist der Wertansatz höher als der Betrag der geleisteten Zahlungen (vgl. Abschnitt 4.1, Fall 1).

2. Im Haushaltsjahr 2011 sind nach dem Finanzierungsplan folgende Zahlungen im Haushalt der Gemeinde veranschlagt und werden wie dargestellt bewirtschaftet.

Produkt 511108 Städtebauliche Sanierung, Auszug Teilfinanzhaushalt (vgl. Muster 10 Anlage 6 VwV KomHSys) (in Euro)

Einzahlungen aus Investitionszuwendungen	1.200.000
= anteilige Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	1.200.000
Auszahlungen für Baumaßnahmen	1.800.000
Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen	400.000
= anteilige Auszahlungen für Investitionstätigkeit	2.200.000
= anteiliger Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit	-1.000.000

Im Januar hat die Gemeinde die Zusage für die Städtebaumittel des Jahres 2011 über 1.200.000 Euro erhalten.

Der Sanierungsträger fordert im Mai 2011 Zahlungen i. H. v. 600.000 Euro, diese setzen sich wie folgt zusammen:

- Verwalterhonorar Mietwohnungen	5.000 Euro
- Trägerhonorar	95.000 Euro
- Grunderwerb für Treuhandvermögen	110.000 Euro
- Nebenkosten für Grunderwerb	10.000 Euro
- Modernisierungskosten Mietwohnungen	60.000 Euro
- Erschließungskosten	320.000 Euro

Die Investitionszuwendungen werden in 2011 plangemäß ausgezahlt. Der Sanierungsträger rechnet gegenüber der Gemeinde Erträge aus Mieten i. H. v. 230.000 Euro ab. Diese sollen bargeldlos mit den Aufwendungen verrechnet werden. Ein Überschuss verbleibt auf dem Verwalterkonto (Anfangsbestand 01.01.2011 0 Euro).

Es ergibt sich folgendes Buchungsjournal (in Euro):

1	Forderungen aus Transferleistungen an sonstige Verbindlichkeiten	1.200.000
2	Bebaute Grundstücke (Treuhandvermögen) an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	535.000
3	Aufwand Unterhaltung und Bewirtschaftung Gebäude an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	65.000
4	Geleistete Investitionszuwendungen an Verbindlichkeiten aus Transferzahlungen	400.000
5	privatrechtliche Forderungen an Erträge aus Mieten und Pachten	230.000

nach Abwicklung Zahlungsvorgänge ergeben sich folgende Buchungen:

zu 1	Bank (Einzahlungen aus Investitionszuwendungen) an Forderungen aus Transferleistungen	1.200.000
	Sonstige Verbindlichkeiten an Sonderposten für Investitionszuwendungen	1.200.000
zu 2	Bank (Auszahlungen für Baumaßnahmen/ Grundstückserwerb) an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	535.000
zu 3	entfällt, da bargeldlose Verrechnung des Aufwandes	
zu 4	Verbindlichkeiten aus Transferzahlungen an Bank (Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen)	400.000
zu 5	entfällt, da bargeldlose Verrechnung des Ertrages	
	Verrechnungsbuchung: Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen an privatrechtliche Forderungen	65.000

Daraus ergeben sich folgende Werte für den Jahresabschluss (in Euro):

Teilergebnisrechnung²⁷

Aufwand Bewirtschaftung	65.000	Erträge aus Mieten	230.000
anteiliges ordentliches Ergebnis	165.000		
Summe	230.000		230.000

Vermögensrechnung 31.12.2011 – Auszug²⁸ (in Euro)

Investitionszuwendungen	750.000	anteiliges Basiskapital	2.930.000
	+400.000	anteiliges Ergebnis	165.000
=	1.150.000		
bebaute Grundstücke	6.100.000	Sonderposten	3.400.000
	+535.000	Zuwendungen	+1.200.000
=	6.635.000		= 4.600.000
privatrechtliche Forderungen	230.000	sonstige Verbindlichkeiten	520.000
	-65.000		
=	165.000		
Bank	1.200.000		
	-535.000		
	-400.000		
=	265.000		
	8.215.000		8.215.000

27 Aus Gründen der Vereinfachung und Übersichtlichkeit wurden die Abschreibungen auf das Anlagevermögen sowie die Auflösung der Sonderposten nicht berücksichtigt. Die Darstellung erfolgt in Kontenform.

28 Vgl. FN 24.

7 Darstellung von Sanierungsmaßnahmen bei Abwicklung über den Haushalt der Gemeinde

Soweit eine Sanierungsmaßnahme über den Haushalt der Gemeinde abgewickelt wird und der Sanierungsträger lediglich als Verwaltungshelfer eingebunden ist, gestaltet sich die Ausweisung in der Eröffnungsbilanz einfacher. Im Wesentlichen konzentrieren sich die Bilanzierungsfragen darauf, wie die Zahlungsströme gegenüber dem Sanierungsträger im Haushalt zu erfassen sind.

Die Bilanzierungspflicht für das Vermögen verbleibt bei der Gemeinde. Damit sind auch alle wertbeeinflussenden Maßnahmen (Veräußerungen, Anschaffungs- und Herstellungskosten) im Bilanzansatz der Eröffnungsbilanz und den Folgebilanzen zu berücksichtigen. Den Gemeinden dürften hierfür aussagefähige Abrechnungsunterlagen der Sanierungsträger vorliegen, so dass die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten mit vergleichsweise geringem Aufwand zu realisieren ist. Da in diesem Fall auch die rein monetäre Abwicklung über den Haushalt der Gemeinde erfolgt, werden alle Ein- und Auszahlungen in der Finanzrechnung der Gemeinde abgebildet. Soweit es bei der Gemeinde ein gesondertes „Stadtsanierungskonto“ gibt, wird dieses unter der Position „Liquide Mittel“ aktiviert. Die Saldenbestandsänderungen spiegeln sich unmittelbar in der Finanzrechnung wieder. Auf der Passivseite sind mit der Erstellung der Eröffnungsbilanz entsprechende Positionen für weitergeleitete, aber noch nicht zweckentsprechende Mittel der Stadtsanierung (sonstige Verbindlichkeiten, Kontenart 279) sowie Sonderposten für Investitionen (vgl. Abschnitt 4.2 Beispiel 3) auszuweisen. Zur Frage der Aktivierung von Sonderposten für geleistete Investitionszuwendungen wird auf Abschnitt 5 verwiesen.

8 Weitere Fragen der Bilanzierung

8.1 Angaben im Anhang

Der Jahresabschluss ist gemäß § 88 Abs. 2 Satz 2 SächsGemO i. V. m. § 52 SächsKomHVO-Doppik um einen Anhang zu erweitern. Aus dem Sanierungsverhältnis können sich verschiedene Problematiken ergeben, die in den Anhang aufzunehmen und zu erläutern sind.

§ 52 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik bestimmt, dass zunächst die zu einzelnen Positionen der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Vermögensrechnung vorgegebenen Angaben aufzunehmen sind. Beispielfaß soll hier auf § 47 SächsKomHVO-Doppik verwiesen werden. Eine Pflicht zu Darstellung und Begründung im Anhang bestünde u. a. dann, wenn die Gemeinde aus Transparenzgründen das Treuhandvermögen in einer gesonderten Position der Vermögensrechnung ausweisen möchte. Nach § 47 Abs. 4 SächsKomHVO-Doppik ist eine weitere Untergliederung von vorgegebenen Positionen möglich. Die Ergänzung ist jedoch im Anhang anzugeben und zu begründen.

Darüber hinaus benennt § 52 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik weitere Sachverhalte, die im Anhang anzugeben sind. Relevant könnten hierbei insbesondere sein:

- Nr. 3 ausgeübte Wahlrechte in Bezug auf die Erfassung und Bewertung und ihre Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, soweit diese wesentlich sind;

- Nr. 4 wesentliche Einschränkungen der Verfügbarkeit oder Verwertung des in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Grund und Bodens sowie der Gebäude und anderer Bauten und
- Nr. 12 sonstige Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen ergeben können.

Ein nach Nr. 3 ausgeübtes Wahlrecht stellt u. a. die Aktivierung von geleisteten Zuwendungen für Investitionen als Sonderposten dar. Darüber hinaus gehört hierzu auch die Methode der Ermittlung der Herstellungskosten (vgl. § 38 Abs. 2 und 3 SächsKomHVO-Doppik) sowie die Festlegung ortsspezifischer Nutzungsdauern für das Anlagevermögen innerhalb der Von-bis-Spanne nach 44 Abs. 3 i. V. m. der Anlage zur SächsKomHVO-Doppik.

Eingeschränkte Verfügbarkeiten können in Sanierungsgebieten insbesondere bei Grundstücken und Gebäuden bestehen (vgl. § 144 BauGB). Als sonstige Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen ergeben können, kommen beispielsweise besondere Erstattungspflichten (vgl. §§ 150, 156a BauGB) in Betracht, die zum Zeitpunkt der Erstellung der Vermögensrechnung aber noch nicht näher bestimmt werden können.

8.2 Passivierung von Aufwendersatzansprüchen nach § 160 Abs. 5 BauGB

Gemäß § 160 Abs. 5 BauGB sind Grundstücke im förmlich festgelegten Sanierungsgebiet vom Sanierungsträger auf Verlangen der Gemeinde gegen Ersatz seiner Aufwendungen in das Treuhandvermögen zu überführen. Dies gilt nur für Grundstücke, die der Sanierungsträger vor oder nach Übertragung der Aufgabe mit Mitteln, die nicht zum Treuhandvermögen gehören, oder unter Hergabe von eigenem Austauschland, erworben hat. Dabei sind als Grundstückswerte die Werte zu berücksichtigen, die sich in Anwendung des § 153 Abs. 1 BauGB ergeben.

Soweit die Gemeinde an den Sanierungsträger herantritt und die Übertragung der Grundstücke in das Treuhandvermögen fordert, entsteht eine passivierungspflichtige Verbindlichkeit bei der Gemeinde. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob eine Rückstellung aus vertraglichen Verpflichtungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 10 i. V. m. § 51 Abs. 3 Nr. 3 Buchst. i SächsKomHVO-Doppik) zu bilden ist oder eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen (§ 51 Abs. 3 Nr. 4 Buchst. d SächsKomHVO-Doppik) zu passivieren ist. Die Abgrenzung erfolgt danach, ob sowohl Höhe als auch Zeitpunkt der Fälligkeit des Aufwendersatzanspruches bei Aufstellung der Vermögensrechnung bereits bekannt sind. In diesem Fall ist eine Verbindlichkeit zu passivieren. Sind Höhe und/oder Fälligkeit der Leistung noch ungewiss, ist eine Rückstellung zu bilden.

Mit der Übertragung der Grundstücke in das Treuhandvermögen sind diese bei der Gemeinde zu aktivieren.

8.3 Passivierung von Rückstellungen im Falle der Insolvenz der Sanierungsträgers

Wie im Abschnitt 1 dargestellt, kann die Gemeinde im Insolvenzfall die Herausgabe der im Sanierungsgebiet belegenen Grundstücke verlangen. Ihren Anspruch muss sie gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend machen. Die Herausgabe

bzw. Übereignung erfolgt dabei gegen Erstattung der Aufwendungen (§ 159 Abs. 6 BauGB). Macht die Gemeinde von ihrem Anspruch Gebrauch, muss sie prüfen, ob die in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Verbindlichkeiten gegenüber dem Sanierungsträger ausreichen, um die zu erwartenden

Aufwendungen zu decken. Ist dies nicht der Fall – weil bisher keine Verbindlichkeiten passiviert wurden oder der Betrag zur Deckung nicht ausreicht – muss hierfür eine Rückstellung gebildet werden (§ 85a Abs. 1 SächsGemO i. V. m. § 41 SächsKomHVO-Doppik).

Was tut die Gemeindefinanzkommission? Ein Zwischenstand im Sommer 2010

Helmut Dedy

Deutscher Städte- und Gemeindebund

Seit März diesen Jahres gibt es wieder eine Gemeindefinanzkommission. Die Bundesregierung hat sie eingesetzt, um über eine Neuordnung der Gemeindefinanzierung und über Möglichkeiten zu beraten, die kommunale Handlungsfähigkeit zu verbessern. Das klingt auf den ersten Blick nicht schlecht, doch steckt dahinter auch das Ziel, die Gewerbesteuer abzuschaffen und durch ein Zuschlagsmodell bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer zu ersetzen. Das klingt weit weniger gut!

Nach zwei Kommissionssitzungen im März und im Juli bietet sich ein Blick auf die bisherigen Arbeiten der Kommission an. Kurz gesagt, es gibt noch keine Ergebnisse, aber viele Papiere. Und eine durchaus wichtige Veränderung ist feststellbar: Der Bund scheint nunmehr auch zu Lastenverschiebungen zwischen den Ebenen bereit zu sein. Während in dem Kabinettsbeschluss zur Einsetzung der Gemeindefinanzkommission¹ noch dargelegt wurde, es dürfe nicht zu Lastenverschiebungen zwischen dem Bund einerseits und Ländern/Kommunen andererseits kommen, hielt Bundesfinanzminister Schäuble diese Haltung in der zweiten Sitzung nicht mehr aufrecht!

Die Kommission hat drei Arbeitsgruppen, von denen die AG Kommunalsteuern wiederum drei Arbeitskreise eingesetzt hat. Schauen wir auf die einzelnen Gremien der Kommission:

1. Arbeitsgruppe Kommunalsteuern

Diese AG und die ihr zugeordneten Arbeitskreise haben sich im Wesentlichen mit der Prüfung des von der FDP vorgeschlagenen Modells befasst, wie es sich im Koalitionsvertrag findet. Dieses Koalitionsmodell wird in seiner jetzigen Form von niemandem in der Arbeitsgruppe als möglicher Ersatz der Gewerbesteuer angesehen. Selbst die Befürworter des Modells gestehen angesichts der Ergebnisse der ersten Berechnungen – die ein Milliardendefizit für die öffentlichen Haushalte insgesamt ausweisen! – ein, dass das Modell in der jetzigen Form nicht brauchbar ist; man hat allerdings die Hoffnung, durch Veränderungen am Modell zu anderen Ergebnissen zu gelangen.

In die weitere Arbeit der Arbeitsgruppe wird nunmehr auch das Kommunalmodell einbezogen. Zudem sollen Teile des Modells der Stiftung Marktwirtschaft geprüft werden.

Arbeitskreis Administrierbarkeit

Der Zwischenbericht kommt zu dem Ergebnis, dass das Prüfmodell administrativ umsetzbar ist. Allerdings kann dies frühestens im Jahr 2014 geschehen, die Mehrheit im Arbeitskreis hält eine Umsetzung frühestens im Jahr 2016 für realistisch. Der administrative Aufwand bei der Steuerverwaltung und bei Arbeitgebern wird nach dem Ergebnis der Untersuchung erheblich ansteigen.

Es ist unstrittig, dass für die Umsetzung des Koalitionsmodells eine Änderung des Grundgesetzes erforderlich ist, so dass die Koalition 2/3-Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat braucht!

Arbeitskreis Quantifizierung

Der Zwischenbericht dieses Arbeitskreises ist das derzeit wohl wichtigste Dokument in der Gemeindefinanzkommission. Zentrales Ergebnis der Arbeiten ist die Darstellung der finanziellen Auswirkungen des zu prüfenden Modells; zu finden ist diese Tabelle auf Seite 8 des Zwischenberichts. Die Berechnungen kommen zum Ergebnis, dass die Umsetzung des Prüfmodells zu einem Gesamtdefizit bei Bund und Ländern von -5 bis -6 Mrd. Euro jährlich führen würde.

Hinzu kommt, dass die kommunale Steuerbasis grundlegend verändert werden würde:

- Bezogen auf das Jahr 2010 würde die Abschaffung der Gewerbesteuer zu einem Einnahmeverlust von -25,92 Mrd. Euro führen, während der Kommunalzuschlag zur Körperschaftsteuer lediglich +5,72 Mrd. Euro ausmachen würde.
- Der Wegfall des heutigen Einkommensteueranteils würde zu Mindereinnahmen von -20,95 Mrd. Euro führen, während der Zuschlag zur Einkommensteuer +27,11 Mrd. Euro Mehreinnahmen brächte.

¹ Alle erwähnten Unterlagen sind auf www.dstgb.de im Schwerpunkt „Gemeindefinanzkommission“ abrufbar.