

Bilanz/Gewinn- und Verlustermittlung der Eigenbetriebe und der Kommunalunternehmen

Ausgewählte Ausweis- und Bewertungsprobleme

Bearbeitet von
Monika Wager

erweitert, überarbeitet 2011. Taschenbuch. 212 S. Paperback

ISBN 978 3 415 04594 1

Format (B x L): 14,5 x 20,8 cm

[Wirtschaft > Verwaltungspraxis > Kommunal- und Regionalverwaltung](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Zweiter Abschnitt: Bilanz

I. Gliederung der Bilanz

Die Bilanz ist gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 EBV, § 23 Abs. 1 Satz 1 KUV nach Formblatt 1 VwvEBV zu gliedern. Die Gliederung entspricht im Wesentlichen § 266 HGB.

Die Entwicklung des Anlagevermögens ist nicht in der Bilanz, sondern im Anlagennachweis, der Bestandteil des Anhangs ist, entsprechend den Formblättern 2 und 3 VwvEBV darzustellen (vgl. Erläuterungen Aktivseite A 1. a). In den Anlagennachweis sind alle Posten des Anlagevermögens, also auch Finanzanlagen, aufzunehmen.

Die Entwicklung von Eigenkapital und Rückstellungen ist im Lagebericht darzustellen (§ 24 Nr. 4 EBV, § 26 Nr. 4 KUV). Wertberichtigungen auf der Passivseite sind nicht zulässig.

Haftungsverhältnisse

Nach § 251 HGB sind unter der Bilanz folgende Haftungsverhältnisse, sofern sie nicht passiviert werden müssen, zu vermerken:

- Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln,
- Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften,
- Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen,
- Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten.

Sie sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen können die Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB auch im Anhang angeben, denn für sie gilt das Wahlrecht des § 268 Abs. 7 HGB.

Besteht die Haftung oder Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen, ist dies bei den einzelnen Vermerken unter Angabe des Betrages anzugeben.

Sonderposten mit Rücklageanteil

Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F., der für die Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte einen entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz verlangte, wurde aufgehoben. Als Folge

entfallen die bisherigen korrespondierenden HGB-Regelungen. Sonderposten mit Rücklageanteil (z. B. für § 6 b EStG – Rücklage oder Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR 2008) dürfen in der Handelsbilanz nicht mehr gebildet werden; die §§ 247 Abs. 3, 270 Abs. 1 Satz 2 und 273 HGB a. F. sind durch das BilMoG entfallen. Das Formblatt 1 für die Bilanzgliederung weist als Passivposten B. den „Sonderposten mit Rücklageanteil“ aus. Grundsätzlich dürfte es deshalb nicht zu beanstanden sein, einen derartigen Posten – abweichend von den geänderten HGB-Bestimmungen – in der Handelsbilanz des Eigenbetriebs oder des Kommunalunternehmens neu zu bilden. Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen, die eine Strom- oder Gasversorgung betreiben, haben gemäß § 10 Abs. 1 EnWG einen Jahresabschluss nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB aufzustellen (vgl. Erläuterungen Vorbemerkung VII); für diese Unternehmen entfällt jedenfalls der Sonderposten.

Latente Steuern

Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber für den Ausweis der latenten Steuern Sonderposten eingeführt; eine Steuerbelastung wird am Ende der Passivseite unter „E. Passive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 3 HGB), eine Steuerentlastung am Ende der Aktivseite unter „D. Aktive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 2 HGB) ausgewiesen. Das Formblatt 1 ist derzeit noch nicht angepasst; wird dieser Sonderposten beansprucht, ist die Bilanz der Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen entsprechend zu ergänzen.

Übergangsregelungen durch das BilMoG/Gewinnrücklagen

Aufgrund der Übergangsregelungen durch das BilMoG sind gemäß Art. 67 Abs. 1, Abs. 3 und 4 EGHGB bestimmte Einstellungen in Gewinnrücklagen zulässig (z. B. nicht länger zulässige Rückstellungen). Die EBV und die KUV kennen keine Gewinnrücklagen. Deshalb wird man davon ausgehen, dass derartige Umbuchungen in die „Allgemeine Rücklage“ erfolgen können.

Die Bilanz ist wie folgt zu gliedern:

Bilanz

Aktivseite

A. Anlagevermögen

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände
 1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
 2. Geleistete Anzahlungen

- II. Sachanlagen
 1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit
 - a) Geschäfts-, Betriebs- und anderen Bauten
 - b) Bahnkörpern und Bauten des Schienenweges
 2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten
 3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten
 4. Bauten auf fremden Grundstücken, die nicht zu Nummern 1 und 2 gehören
 5. Erzeugungs-, Gewinnungs- und Bezugsanlagen¹⁾
 6. Verteilungsanlagen¹⁾
 7. Gleisanlagen, Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen
 8. Fahrzeuge für Personen- und Güterverkehr
 9. Maschinen und maschinelle Anlagen, die nicht zu Nummern 5 bis 8 gehören
 10. Betriebs- und Geschäftsausstattung
 11. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

- III. Finanzanlagen
 1. Anteile an verbundenen Unternehmen²⁾
 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen²⁾
 3. Beteiligungen
 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 5. Wertpapiere des Anlagevermögens
 6. Sonstige Ausleihungen

1) Anlagen der Energie- und Wasserversorgung.

2) Die Begriffsbestimmung des § 15 AktG findet sinngemäß Anwendung.

B. Umlaufvermögen

- I. Vorräte
 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
 2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
 3. fertige Erzeugnisse und Waren
 4. geleistete Anzahlungen
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen³⁾
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen²⁾
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 4. Forderungen an die Gemeinde/andere Eigenbetriebe⁴⁾
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 5. Sonstige Vermögensgegenstände
- III. Wertpapiere
 1. Anteile an verbundenen Unternehmen²⁾
 2. Sonstige Wertpapiere
- IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiro Guthaben, Guthaben bei Kreditinstituten

C. Rechnungsabgrenzungsposten

Passivseite

A. Eigenkapital

- I. Stammkapital
- II. Rücklagen
 1. Allgemeine Rücklagen
 2. Zweckgebundene Rücklagen

3) Unter Abgrenzung der Verbrauchsablesung auf den Bilanzstichtag.

4) Ohne Forderungen aus Wasser- und Energielieferungen; diese sind unter Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auszuweisen.

III. Gewinn/Verlust

Gewinn/Verlust des Vorjahres	
Verwendung für/Ausgleich durch	
	
Jahresgewinn/Jahresverlust

B. Sonderposten mit Rücklageanteil⁵⁾**C. Empfangene Ertragszuschüsse****D. Rückstellungen**

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
2. Steuerrückstellungen
3. Sonstige Rückstellungen

E. Verbindlichkeiten

1. Anleihen
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr
3. enthaltene Anzahlungen auf Bestellungen
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der
Ausstellung eigener Wechsel
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen²⁾
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein
Beteiligungsverhältnis besteht
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr
8. Verbindlichkeiten gegenüber der Gemeinde/anderen Eigenbetrieben
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr
9. Sonstige Verbindlichkeiten
davon
 - a) mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr
 - b) aus Steuern
 - c) im Rahmen der sozialen Sicherheit

F. Rechnungsabgrenzungsposten

5) Die Vorschriften, nach denen der Sonderposten gebildet wurde, sind im Anhang anzugeben.

II. Erläuterung der einzelnen Bilanzposten

AKTIVSEITE

A. Anlagevermögen

Im Anlagevermögen werden die Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB i. V. m. § 20 EBV, § 22 KUV). Das Anlagevermögen ist nach Formblatt 1 VwvEBV (Bilanz) dreigeteilt in

- immaterielle Vermögensgegenstände
- Sachanlagen und
- Finanzanlagen.

Durch das BilMoG wurde das Bilanzierungsverbot von nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB a.F.) aufgehoben. Nunmehr besteht diesbezüglich ein Aktivierungswahlrecht. Als Folge wurde in § 266 Abs. 2 HGB innerhalb der immateriellen Vermögensgegenstände ein Aktivposten A I 1 „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ aufgenommen. Das Formblatt 1 ist derzeit noch nicht angepasst. Wird dieser Posten beansprucht, ist die Bilanz der Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen entsprechend zu ergänzen.

Der Posten A I 3 „Geschäfts- oder Firmenwert“ aus § 266 Abs. 2 HGB fehlt im Gliederungsschema für Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen. Bei der Übernahme von kommunalen Unternehmen werden die Zahlungen auf die einzelnen Vermögensgegenstände (bis zum Sachzeitwert) verteilt. Zahlungen, die darüber hinausgehen und hier gesondert zu aktivieren sind, sind in Bayern nicht bekannt.

Übersicht

1. Nachweis	36
a) Grundregeln für den Anlagennachweis	36
b) Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz.	38
c) Geringwertige Wirtschaftsgüter	39
d) Einzelhinweise für den Anlagennachweis	40
2. Begriff und Ansatz des Anlagevermögens; Gliederungsvorschriften.	42
a) Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	42
b) Sachanlagen	46
c) Finanzanlagen	47

3. Bewertung des Anlagevermögens	51
a) Anschaffungskosten	51
b) Herstellungskosten	51
c) Abschreibungen	53
d) Komponentenansatz.	54
4. Abgrenzung des Hoheitsvermögens vom Vermögen eines „Betriebs gewerblicher Art“	55
a) Straßenbeleuchtungsanlagen	56
b) Abwasserbeseitigung	56
c) Straßenentwässerungsanlagen	56
d) Parkhäuser, Tiefgaragen	57
e) Abfallentsorgung.	58
5. Abgrenzung zwischen Aktivierung und Aufwand.	59
a) Abbruchkosten.	61
b) Anschlussbeiträge, Anschlusskosten	62
c) Baukostenzuschüsse an Vorlieferanten	62
d) Beratungskosten, Besichtigungskosten, Gutachterkosten	63
e) Fremdkapitalzinsen	63
f) Geldbeschaffungskosten	63
g) Grunderwerbsteuer	63
h) Kalkulatorische Kosten	64
i) Maklergebühren	64
j) Netzpläne.	64
k) Ortsnetze	65
l) Planungskosten	66
m) Prozesskosten	66
n) Umlagen	66
o) Vorsteuer	67
6. Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und in Gebäuden eingebaute Anlagen (steuerrechtlich: Betriebsvorrichtungen)	67
a) Allgemeines	68
b) Heil-, Kur-, Sport- und Freizeitbäder	69
c) Hochbehälter und Kläranlagen.	70
d) Mehrzweckhallen, Stadthallen.	70
7. Bilanzierung von EDV-Ausstattung	70
8. Bilanzierung von Hausanschlüssen	71
9. Bilanzierung von Leasing-Gegenständen beim Leasingnehmer	72
a) Vollamortisations(Finanzierungs)-Leasing-Verträge	73
b) Teilamortisations-Leasing-Verträge	74
c) Spezial-Leasing-Verträge	74
d) Behandlung im Jahresabschluss	75
10. Gemeinkosten	76

11. Behandlung der zur Anlagenerstellung angefallenen Fremdleistungen und -materialien	76
12. Aufwendungen zum Erwerb dinglich gesicherter Leitungsführungsrechte .	76
13. Bilanzierung des Fuhrparks von Versorgungs- und Entsorgungsunternehmen	76
14. Anlagenabgang – Definition und Ausweis	77
15. Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil und Übertragung auf ein Ersatzwirtschaftsgut	78
16. Einbuchung von Bp-Ergebnissen.	78
17. Wertberichtigungen auf Ausleihungen	80
18. Ausweis der Forderungen an leitende Personen	81
19. Ausweis der Erträge aus Genossenschaftsanteilen, die als „Sonstige Vermögensgegenstände“ aktiviert sind	81
20. Ausweis der Zinserträge aus langfristigen Ausleihungen.	81

1. Nachweis

a) Grundregeln für den Anlagennachweis

Der Bestand und die Entwicklung des Anlagevermögens werden in einem Anlagennachweis nachgewiesen. Der Anlagennachweis ist Bestandteil des Anhangs (§ 23 Abs. 2 EBV, § 25 Abs. 2 KUV) und damit Bestandteil des Jahresabschlusses. Er unterliegt der Abschlussprüfung gemäß Art. 107 GO i.V. mit § 25 Abs. 3 EBV, § 27 Abs. 3 KUV und ist öffentlich auszulegen (§ 25 Abs. 4 EBV, § 27 Abs. 4 KUV).

Der Anlagennachweis ist nach den Formblättern 2 und 3 VwvEBV zu gliedern. Formblatt 2 enthält die horizontale Gliederung; Danach sind neben der Postenbezeichnung die Entwicklung der Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie der Abschreibungen und die Restbuchwerte am Ende des Wirtschaftsjahres sowie am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres aufzuführen. Es gilt das Bruttoprinzip. Neben den gesamten (historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten sind auch die gesamten (kumulierten) Abschreibungen aufzunehmen. Außer den kumulierten Abschreibungen sind auch die Abschreibungen des Wirtschaftsjahres aufzunehmen. Des Weiteren sind die Kennzahlen „durchschnittlicher Abschreibungssatz“ und „durchschnittlicher Restbuchwert“ zu nennen. Formblatt 3 enthält die vertikale Gruppierung der Anlagengruppen; die Hauptgruppengliederung stimmt mit der Gliederung des Anlagevermögens in der Bilanz überein. Die Formblätter sind für Versorgungs- und Verkehrsbetriebe entwickelt worden,

sind aber sinngemäß auch von anderen Betrieben zu verwenden (VwvEBV Nr. 23 sowie Fußnote 1 zu Formblatt 3). Zu einem Muster für einen Anlagennachweis der Abwasserbeseitigung vgl. GKBay Randnummer 42/1996.

Der Anlagennachweis ist das Ergebnis der Anlagenbuchführung. Zu dieser Nebenbuchhaltung sind der Eigenbetrieb gemäß § 18 Abs. 1 Satz 4 EBV und das Kommunalunternehmen gemäß § 20 Abs. 1 Satz 2 KUV verpflichtet. Deshalb braucht eine jährliche körperliche Bestandsaufnahme des Anlagevermögens entsprechend § 240 HGB nicht durchgeführt zu werden. Die Einzelkonten der Anlagenbuchführung werden zweckmäßigerweise horizontal schon so gegliedert, wie der Anlagennachweis selbst, also nach Formblatt 2 VwvEBV. Die Gruppierung der Anlagenbuchführung sollte dem Formblatt 3 VwvEBV entsprechen. Der Anlagennachweis ist dann nur noch eine Zusammenstellung der Gruppenkonten.

In der Bilanz werden die Vermögensarten der einzelnen Betriebszweige zusammengefasst, während der Anlagennachweis nach Formblatt 3 VwvEBV als Einzelnachweis der Betriebszweige zu erstellen ist.

Zu beachten ist, daß auch die Finanzanlagen in den Anlagennachweis einzubeziehen sind (§ 23 Abs. 2 EBV, § 25 Abs. 2 KUV).

Diese speziellen Bestimmungen der EBV und der KUV über den Anlagennachweis gehen den handelsrechtlichen Bestimmungen des § 268 Abs. 2 HGB vor. Dort gilt für den Anlagennachweis (auch Anlagenspiegel oder Anlagengitter genannt) ebenfalls das Bruttoprinzip; das Wahlrecht des § 268 Abs. 2 HGB, die Entwicklung des Anlagevermögens in der Bilanz oder im Anhang zu zeigen, ist aber für Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen gemäß § 23 Abs. 2 EBV bzw. § 25 Abs. 2 KUV ausgeschlossen.

Auch nach dem Steuerrecht muß eine körperliche Bestandsaufnahme des beweglichen Anlagevermögens zum Bilanzstichtag nicht erfolgen, wenn der Bestand zum Bilanzstichtag durch Fortschreibung ermittelt werden kann, vgl. R 5.4 Abs. 4 EStR 2008. Das Bestandsverzeichnis muß jährlich fortgeschrieben werden und folgende Angaben enthalten:

R 5.4 Abs. 1 EStR 2008

- genaue Bezeichnung des Gegenstandes
- Bilanzwert (das ist der Buchwert) am Bilanzstichtag

R 5.4 Abs. 4 EStR 2008

- Tag der Anschaffung oder Herstellung des Gegenstandes
- Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Tag des Abgangs

Diese steuerlichen Vorschriften werden von der Anlagenbuchführung nach der EBV und der KUV erfüllt.

b) Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz

Wird in Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts in der steuerlichen Gewinnermittlung ein anderer Bilanzansatz als in der Handelsbilanz gewählt (vgl. Erläuterungen Vorbemerkung VI), bestehen gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG bestimmte Dokumentationspflichten. Nach dem BMF-Schreiben vom 12.03.2010⁶ bestehen folgende Aufzeichnungspflichten:

Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Nach § 5 Absatz 1 Satz 3 EStG müssen in den Verzeichnissen nachgewiesen werden:

- Tag der Anschaffung oder Herstellung
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und
- die vorgenommenen Abschreibungen

Dieses Verzeichnis ergänzt § 60 Abs. 2 EStDV und ist auch zu erstellen, wenn eine Steuerbilanz erstellt wird.

Eine besondere Form des Verzeichnisses ist dabei nicht vorgeschrieben. Soweit diese Angaben bereits im Anlagenverzeichnis oder in einem Verzeichnis für geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG enthalten sind oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend.

Die laufende Führung dieses Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen steuerlichen Wahlrechtes. Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, ist der Gewinn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsguts durch die Finanzbehörde so zu ermitteln, als wenn das Wahlrecht nicht ausgeübt wurde. Nach BMF vom 12.03.2010, Tz. 22, ist für die Bildung von steuerlichen Rücklagen (z. B. § 6 b EStG-Rücklage) eine Aufnahme in das besondere Verzeichnis nicht erforderlich, wenn die Rücklage in der Steuerbilanz abgebildet wird. Wird die Rücklage in einem folgenden Wirtschaftsjahr auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes übertragen, ist dieses Wirtschaftsgut mit den erforderlichen Angaben in das Verzeichnis aufzunehmen. Werden Zuschüsse erfolgsneutral (Absetzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten) behandelt, ist eine gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1

⁶ Az.: IV C 6 – S 2133/09/10001 (BStBl I S. 239), vgl. Internet: <http://www.bundesfinanzministerium.de>.

Satz 2 EStG erforderlich. Die Aufzeichnungspflicht entfällt, wenn die Zuschüsse als Betriebseinnahme angesetzt werden.

c) Geringwertige Wirtschaftsgüter

Die Regelungen bezüglich der geringwertigen Wirtschaftsgüter ergeben sich aus dem Steuerrecht (§ 6 Abs. 2 und Abs. 2 a EStG). Für geringwertige Wirtschaftsgüter, die erstmals nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt (oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden), gelten folgende Wahlrechte⁷:

Wahlrecht: bis 410 € (netto, ohne abziehbare Vorsteuer)

Diese Wirtschaftsgüter können gemäß § 6 Abs. 2 EStG im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung (oder Einlage oder Eröffnung des Betriebs) in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden. Wirtschaftsgüter bis 150 € (Einzelwert, Nettobetrag) brauchen nicht in den Anlagenachweis aufgenommen zu werden. Wirtschaftsgüter, deren Wert 150 € übersteigt, sind unter Angabe

- des Tages der Anschaffung, Herstellung (oder Einlage oder Eröffnung des Betriebs)
- der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

Wahlrecht: Sammelposten von 151 € bis 1.000 € (netto, ohne abziehbare Vorsteuer)

Für diese Wirtschaftsgüter kann gemäß § 6 Abs. 2 a EStG (als Alternative zu § 6 Abs. 2 EStG) jährlich ein Sammelposten gebildet werden, der im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen ist. Bei einem Anlagenabgang wird der Sammelposten nicht vermindert. Wirtschaftsgüter bis 150 € (Einzelwert, Nettobetrag) sind im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar.

In einem Wirtschaftsjahr kann nur jeweils eine der beiden Alternativen gewählt werden.

Nach der Stellungnahme HFA/IDW (vgl. IDW Fachnachrichten Nr. 10/2007 S. 506) ist die Übernahme des Sammelpostens in die Handelsbilanz

⁷ Vgl. Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009 (BGBl I S. 3950).

grundsätzlich möglich, wenn der Sammelposten von untergeordneter Bedeutung ist. Dies ist wohl bei kommunalen Betrieben der Fall. Die damit verbundene Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes nach § 252 Abs. 2 HGB ist unter Wirtschaftlichkeitsaspekten akzeptabel.

In der Praxis erweist es sich als zweckmäßig, für jeden Betriebszweig unter der Gruppe „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ einen Sammelposten auszuweisen. Im zusammengefassten Anlagennachweis sollte der Sammelposten nicht gesondert ausgewiesen werden. Anlagenabgänge sind am Ende des letzten Abschreibungsjahres zu erfassen. Erfolgt ein Anlagenabgang innerhalb des fünfjährigen Abschreibungszeitraums verbleibt der Vermögensgegenstand im Sammelposten; ein Ertrag aus Anlagenabgang wird in voller Höhe in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

d) Einzelhinweise für den Anlagennachweis

Finanzanlagen

In den Anlagennachweis sind auch die Finanzanlagen gemäß § 23 Abs. 2 EBV, § 25 Abs. 2 KUV aufzunehmen. Zu den Finanzanlagen der Eigenbetriebe und der Kommunalunternehmen gehören gemäß Formblatt 1 VwvEBV (Bilanz):

- Anteile an verbundenen Unternehmen
- Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- Beteiligungen
- Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- Wertpapiere des Anlagevermögens sowie
- sonstige Ausleihungen (z. B. langfristige Darlehen an Betriebsangehörige)

Reihenfolge der Einzelnachweise

Das Formblatt 3 VwvEBV berücksichtigt mehrere Betriebszweige. Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen mit mehr als einem Betriebszweig haben auch eine Erfolgsübersicht gemäß § 22 Abs. 3 EBV, § 24 Abs. 3 KUV (s. Formblatt 5 VwvEBV) zu erstellen. Die Reihenfolge der Betriebszweige sollte in Anlagennachweis und Erfolgsübersicht identisch sein. Der Anlagennachweis für die gemeinsamen Anlagen wäre nach dem letzten Betriebszweig (z. B. Freibad) einzuordnen.

Zusammenfassung der Einzelnachweise

Eine Zusammenfassung aller Anlagennachweise der einzelnen Betriebszweige ist zwar nach Formblatt 3 VwvEBV nicht ausdrücklich vorgeschrie-

ben. Auf diese Zusammenfassung sollte aber nicht verzichtet werden, um eine Abstimmung mit den Buchwerten des Anlagevermögens in der Bilanz zu erleichtern. Die Zusammenfassung sollte die Reihenfolge der Anlagenachweise aller Betriebszweige und der gemeinsamen Anlagen abschließen, also vor den „Anlagen im Bau und Anzahlungen auf Anlagen“ und den „Finanzanlagen“ erfolgen.

Zugänge und Abgänge

Es ist darauf zu achten, dass Zugänge und Abgänge nicht miteinander saldiert werden. Sie sind jeweils gesondert in den dafür vorgesehenen Spalten 3 und 4 von Formblatt 2 VwvEBV zu erfassen.

Absetzung der Ertragszuschüsse

Werden Ertragszuschüsse (Baukostenzuschüsse, Herstellungsbeiträge) in Ausübung des Wahlrechts nach § 21 Abs. 3 EBV, § 23 Abs. 3 KUV von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der bezuschussten Anlagen abgesetzt, geschieht dies in der Spalte 8 (Abschreibungen) von Formblatt 2 VwvEBV. Der Betrag sollte entsprechend gekennzeichnet (z.B. mit dem Zusatz „Z“) und getrennt aufsummiert werden. Nicht richtig ist es, die Zuschüsse von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten direkt abzusetzen, denn die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind mit ihrem vollen Zugangsbetrag fortzuführen (Bruttoprinzip). Die Absetzung der Ertragszuschüsse darf auch nicht als „Abgang“ (Spalte 4) gezeigt werden; ein Anlagenabgang liegt nur dann vor, wenn ein Vermögensgegenstand körperlich aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Zu achten ist des Weiteren darauf, dass die Ertragszuschüsse bevorzugt von Anlagegegenständen mit einer langfristigen Nutzungsdauer abgesetzt werden (z. B. Verteilungsanlagen).

Umbuchungen

Umbuchungen von Anlagen im Bau auf fertige Anlagen oder Umbuchungen innerhalb der fertigen Anlagen sind in einer gesonderten Spalte 5 zu zeigen.

Behandlung voll abgeschriebener Anlagegegenstände

Voll abgeschriebene Anlagegegenstände sind im Anlagenachweis bis zu ihrem körperlichen Abgang fortzuführen. Hier werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die kumulierten Abschreibungen fortgeschrieben. Das gilt auch für die geringwertigen Wirtschaftsgüter bis 410 €, die im Jahr des Zugangs gemäß § 6 Abs. 2 EStG voll abgeschrieben worden sind. Zum Anlagenabgang innerhalb eines Sammelpostens gemäß § 6 Abs. 2 a EStG vgl. Erläuterungen unter Abschnitt c).

Anlagen im Bau

Die Anlagen im Bau sind ebenfalls mit Anfangsbestand, Zugang usw. im Anlagennachweis fortzuschreiben. Die bloße Aufnahme des Bilanzwertes in den Anlagennachweis genügt nicht.

sog. Jahressammelposten

Versorgungsunternehmen dürfen im Anlagevermögen nachträgliche Herstellungskosten im Versorgungsnetz als sog. „Jahressammelposten“ zusammenfassen und wie ein fiktives selbständiges Wirtschaftsgut behandeln. Die Zusammenfassung erfolgt getrennt für jeden einzelnen Betriebszweig und für jedes Jahr. Diese Erleichterung sollte auch für Abwasserbeseitigungen, die als Eigenbetrieb oder Kommunalunternehmen geführt werden, in Anspruch genommen werden; vgl. auch Erläuterungen unter Aktivseite A Nr. 5 Buchst. k).

Dieser Jahressammelposten ist nicht zu verwechseln mit dem Sammelposten gemäß § 6 Abs. 2 a EStG (vgl. hierzu Erläuterungen unter Abschnitt c).

Planungskosten für nicht realisierten Bau

Planungskosten für eine nicht realisierte Baumaßnahme (z. B. Hochbehälter, Lagerhalle, Tiefbrunnen), die als „Anlagen im Bau“ in den Anlagennachweis aufgenommen worden waren, sind im Anlagennachweis als Abgang zu behandeln und in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand (üblich Posten 8 „Sonstige betriebliche Aufwendungen“) auszuweisen. Nicht richtig wäre die Behandlung als Abschreibung.

Abstimmung der Netzlängen

Besonders zu achten ist bei Versorgungs- und Entsorgungsunternehmen auf die Abstimmung der Netzlängen zwischen Anlagenbuchhaltung, technischen Abteilungen und graphischer Datenverarbeitung.

2. Begriff und Ansatz des Anlagevermögens; Gliederungsvorschriften

a) Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Nach § 248 Abs. 2 HGB a. F. durften nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz nicht angesetzt werden. Dieses Bilanzierungsverbot wurde mit dem BilMoG aufgehoben. Nunmehr besteht ein Wahlrecht, selbst geschaffene immaterielle Vermö-

gensgegenstände des Anlagevermögens in die Bilanz aufzunehmen. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Bei Ausübung des Wahlrechts sind diese immateriellen Vermögensgegenstände unter dem Aktivposten A I 1 „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ auszuweisen (§ 266 Abs. 2 HGB). Das Formblatt 1 VwvEBV ist derzeit noch nicht an die ergänzte Gliederung des HGB angepasst. Wird dieser Posten beansprucht, ist die Bilanz des Eigenbetriebs und des Kommunalunternehmens entsprechend anzupassen.

Aktiviert werden dürfen gemäß § 255 Abs. 2 a HGB nur die bei der Entwicklung des immateriellen Vermögensgegenstandes anfallenden Herstellungskosten. Nicht aktivierungsfähig sind hingegen die bei der Forschung anfallenden Aufwendungen. § 255 Abs. 2 a HGB definiert die beiden Begriffe wie folgt:

„Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.“

„Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.“

Laut Begründung zum Regierungsentwurf sind die Begriffe „Güter“ und „Verfahren“ weit zu fassen.

Schwierig festzustellen ist der Zeitpunkt des Übergangs von der Forschung zur Entwicklung, zumal die Prozesse der Forschung und Entwicklung nicht zwangsweise nacheinander folgen, sondern durchaus speziell in der Übergangszeit abwechselnd durchgeführt werden.

Ist es daher nicht möglich, Forschung und Entwicklung verlässlich zu unterscheiden und somit die aktivierungsfähigen Entwicklungskosten zu ermitteln, ist eine Aktivierung nach § 255 Abs. 2 a Satz 4 HGB ausgeschlossen.

Für kommunale Einrichtungen dürften Aufwendungen für die Forschung eher von untergeordneter Bedeutung sein, wohingegen die Entwicklung eigener Software für spezielle Problemlösungen durchaus üblich ist. Die Herstellungskosten betreffen im Wesentlichen selbst erstellte Software bzw. den Eigenanteil bei einem Dienstleistungsauftrag zur Erstellung von Soft-

ware. Andere selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte (z. B. Patente) dürften im kommunalen Bereich nur ausnahmsweise anfallen.

Laut Begründung zum Regierungsentwurf können die Entwicklungskosten jedoch nur dann aktiviert werden, wenn ein Vermögensgegenstand entsteht, d. h. wenn das selbst erstellte Gut einzeln verwertbar ist.

Zur Beurteilung der Aktivierbarkeit können die Voraussetzungen des IAS⁸ 38.57 (insbesondere technische Realisierbarkeit, Absicht und Fähigkeit, den Vermögensgegenstand zu nutzen oder zu verkaufen) herangezogen werden.

Hinsichtlich des Aktivierungszeitpunktes ist nicht notwendigerweise von dem Zeitpunkt der Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstandes auszugehen; ebenso wenig kann der Beginn der Entwicklungstätigkeiten angenommen werden. Vielmehr liegen die Voraussetzungen für die Aktivierung dann vor, wenn der Bilanzierende anhand einer zukunftsorientierten Betrachtung davon ausgeht, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit ein Vermögensgegenstand entsteht⁹, d. h. die o. a. Voraussetzungen erfüllt sein werden.

Erstreckt sich der Zeitraum der Entwicklung über mehrere Jahre, dürfen nach herrschender Meinung die zunächst als Aufwand angesetzten Entwicklungskosten der Vorperioden (die Aktivierbarkeit konnte in diesen Perioden noch nicht eindeutig bejaht werden) nachträglich nicht mehr aktiviert werden, auch wenn davon auszugehen ist, dass ein Vermögensgegenstand entstanden ist¹⁰.

Ungeachtet des Zeitpunktes der Aktivierung beginnt die Abschreibung des zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstandes mit der Beendigung der Herstellung, da erst dann vom Erreichen des betriebsbereiten Zustandes auszugehen ist¹¹.

Nach Art. 66 Abs. 7 EGHGB betrifft das Wahlrecht nur solche immateriellen Vermögensgegenstände, mit deren Entwicklung im ersten Jahr der Anwendung des BilMoG begonnen wurde. Erfolgt lediglich unwesentliche Teile der Entwicklung in einem Geschäftsjahr zuvor, dürfte unter Wesentlichkeitsaspekten nichts gegen eine Aktivierung sprechen; allerdings

8 International Accounting Standards

9 Vgl. Kozikowski/Huber in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., § 247 Tz. 380.

10 Vgl. Ellrott/Brendt in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., § 255 Tz. 489 mit weiteren Verweisen.

11 Laubach/Kraus/Bornhofen: „Zur Durchführung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Die Bilanzierung selbst geschaffener Vermögensgegenstände“ in Beilage Nr. 5/2009 zu DB Heft 23, S. 19 ff.