

**Kommunales Haushaltsrecht;  
Hinweise zur Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO)**

1. Um Zweifeln bei der Auslegung der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) entgegen zu treten und die einheitliche Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Praxis zu erleichtern, werden nach Anhörung der kommunalen Spitzenverbände die nachfolgenden Hinweise erlassen.
2. Soweit die Vorschriften der Hessischen Gemeindeordnung (HGO) und der GemHVO sowie die nachfolgenden Hinweise zu einem konkreten Sachverhalt keine Regelungen enthalten, können bei der Beurteilung von Zweifelsfragen die entsprechenden handels- und steuerrechtlichen Regelungen sowie die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ einbezogen werden.
3. Dieser Erlass tritt am Tage nach der Veröffentlichung in Kraft.

Wiesbaden, den 27.09.2021

HESSISCHES MINISTERIUM  
DES INNERN UND FÜR SPORT  
IV 2 - 15 i 01.04  
(StAnz. 2021 S. XXX)

**Zu § 1: Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen**

1. Der Stellenplan ist Bestandteil des Haushaltsplans und in die Beschlussfassung über die Haushaltssatzung (§ 94 HGO) einbezogen. Änderungen des Stellenplans sind nur durch den Erlass einer Nachtragssatzung möglich. Die Ausführung etwaiger Regelungen in der Haushaltssatzung über die Bewirtschaftung des Stellenplans erfordert keine Änderung des Stellenplans durch eine Nachtragssatzung.
2. Der Vorbericht soll im Wesentlichen einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft geben (§ 6 GemHVO).
3. Die Übersicht nach § 1 Abs. 5 Nr. 4 GemHVO bildet zusammen mit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die wesentliche Grundlage für die Genehmigung der Verpflichtungsermächtigungen nach § 102 Abs. 4 HGO. Für die Übersicht gilt das Muster 3. Werden aus Verpflichtungsermächtigungen Auszahlungen in späteren als den von der mittelfristigen Planung erfassten Jahren fällig, ist das Muster 3 entsprechend zu erweitern. In diesen Fällen muss mindestens der Betrag der vorgesehenen Kreditaufnahmen und der erwarteten Investitionszuweisungen und -zuschüsse, z.B. des Landes, aus der Übersicht ersichtlich sein.
4. Bei den Übersichten über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten (Muster 4) und der Rücklagen und Rückstellungen (Muster 5) sind in der Spalte „Stand zu Beginn des Vorjahres“ die entsprechenden Bestände aus der Bilanz anzugeben. Die Verbindlichkeiten müssen nicht einzeln aufgeführt werden; die Angabe der Summen zu den Arten der Verbindlichkeiten reicht aus.
5. Für die Übersicht über die den Fraktionen der Gemeindevertretung zur Verfügung gestellten Mittel gilt Muster 6. Die Angaben zu Nr. 2 und 3 des Musters sind für jede Fraktion zu machen.
6. Die nach § 1 Abs. 5 Nr. 8 GemHVO dem Haushaltsplan beizufügenden Unterlagen zum letzten Jahresabschluss umfassen die Vermögensrechnung (Bilanz), die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung (§ 112 Abs. 2 HGO); die daneben beizufügenden Unterlagen zum letzten zusammengefassten Jahresabschluss umfassen die zusammengefasste Ergebnisrechnung und die zusammengefasste Vermögensrechnung (§ 53 Satz 1 GemHVO).
7. Neben den Wirtschaftsplänen der Sondervermögen mit Sonderrechnung für das Jahr des Haushaltsplans sind deren neueste Jahresabschlüsse beizufügen. Dabei reicht es aus, die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, ggfs. die Kapitalflussrechnung und den Lagebericht (Kurzfassung) beizufügen.

8. Die in § 1 Abs. 5 Nr. 10 GemHVO genannten Unterlagen eines Unternehmens mit eigener Rechtspersönlichkeit sind dem Haushaltsplan beizufügen, wenn der Gemeinde die Mehrheit der Anteile dieses Unternehmens gehört. Als Anteile der Gemeinde gelten auch Anteile, die Unternehmen gehören, bei denen die Gemeinde die Mehrheit der Anteile hält (mittelbare Beteiligung). § 123a HGO bleibt unberührt.
9. Der Finanzstatusbericht (§ 1 Abs. 5 Nr. 11 GemHVO und Muster 20) ist von der Gemeinde zu erstellen und der Aufsichtsbehörde mit der Haushaltsvorlage auch elektronisch zur Verfügung zu stellen. Es ist sicherzustellen, dass die inhaltlichen Angaben im Finanzstatusbericht mit den entsprechenden Festsetzungen der beschlossenen Haushaltssatzung bzw. Haushaltsplan übereinstimmen. Der Finanzstatusbericht fasst die wesentlichen Haushaltsdaten zusammen und dient der Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit der Gemeinde. Die jeweils aktuellste Fassung des Musters zum Finanzstatusbericht steht auf der Internetseite [www.hmdis.hessen.de](http://www.hmdis.hessen.de) zum Abruf zur Verfügung.
10. Der Gemeinde ist freigestellt, dem Haushaltsplan weitere Anlagen beizufügen.

#### **Zu § 2: Ergebnishaushalt**

1. Im Ergebnishaushalt wird der Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) dem Ressourcenaufkommen (Erträge) gegenübergestellt. Die dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde wird maßgeblich vom Haushaltsausgleich im ordentlichen Ergebnis des Ergebnishaushalts bestimmt.
2. Erlöse und Kosten aus internen Leistungsbeziehungen sind in den Teilergebnishaushalten abzubilden (§ 4 Abs. 3 GemHVO).
3. Der in § 58 Nr. 6 GemHVO erläuterte Begriff „Außerordentliche Aufwendungen und Erträge“ ist eng auszulegen. In Zweifelsfällen hat vorrangig eine Veranschlagung bzw. Buchung als ordentliche Erträge und Aufwendungen zu erfolgen.
4. In einem Haushaltsjahr vorgenommene Korrekturbuchungen von ordentlichen Erträgen und Aufwendungen aus vorherigen Haushaltsjahren, die z.B. auf Feststellungen der Rechnungsprüfung beruhen, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzuordnen. Eine Behandlung als periodenfremde bzw. außerordentliche Vorgänge kommt nicht in Betracht. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen. Um Fehler in den finanzstatistischen Meldungen infolge des zeitlichen Auseinanderfallens von fehlerhaften Buchungen und Korrekturbuchungen zu vermeiden, ist das Hessische Statistische Landesamt gegebenenfalls über den Sachverhalt zu informieren.

#### **Zu § 3: Finanzhaushalt**

1. Wesentliche Funktion des Finanzhaushalts ist die zusammengefasste Darstellung aller zahlungswirksamen Vorgänge. Dabei wird zwischen der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit unterschieden.
2. Gewährt das Land der Gemeinde Zuwendungen für einzelne Investitionen (§ 48 HFAG) sind die mit dem Vorhaben zusammenhängenden Einzahlungen und Auszahlungen unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips (vgl. Hinweis Nr. 1 S. 3 zu § 10 GemHVO) im Finanzhaushalt zu veranschlagen. Entsprechendes gilt für Zuwendungen anderer Zuwendungsgeber, die zur Förderung von investiven Projekten bewilligt werden.
3. Der Finanzhaushalt hat ferner die geplante Entwicklung des Zahlungsmittelbestandes aufzuzeigen. Dabei sind die Gründe für ein Zahlungsmitteldefizit anzugeben.
4. Nach § 92 Abs. 5 Nr. 2 HGO, § 92 Abs. 6 Nr. 2 HGO und § 3 Abs. 2 GemHVO soll der Zahlungsmittelfluss aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Nr. 19 GemHVO) mindestens dem Gesamtbetrag aus der ordentlichen Tilgung für Kredite (§ 58 Nr. 33a GemHVO) sowie der Auszahlungen an das Sondervermögen „Hessenkasse“ entsprechen. Die ordentliche Tilgung ist die Leistung des im Haushaltsjahr zurückzuzahlenden Betrages bis zu der in den Rückzahlungsbedingungen festgelegten Mindesthöhe und ergibt sich insofern aus dem Tilgungsplan zum Kreditvertrag. Die außerordentliche Tilgung entspricht der über die ordentliche Tilgung hinausgehenden Kreditrückzahlung einschließlich Umschuldung.
5. Im Hinblick auf die ordentliche Tilgung sollen mit dem Zahlungsmittelfluss aus laufender Verwaltungstätigkeit nur die tatsächlich von der Gemeinde zu tragenden ordentlichen Tilgungsleistungen abgedeckt werden. Der zu berücksichtigende Betrag der ordentlichen Tilgung kann um der Gemeinde für Tilgungsleistungen gewährte zweckgebundene Schuldendiensthilfen (z.B. aus Förderprogrammen des Landes), die nach § 3 Abs. 1 Nr. 20 GemHVO unter der Position „Einzahlungen aus Investitionszuweisungen, -zuschüssen und Investitionsbeiträgen; davon zweckgebundene Einzahlungen für die ordentliche Tilgung von Investitionskrediten“ zu veranschlagen sind, vermindert werden.
6. Die Einhaltung der Vorgaben in § 92 Abs. 5 Nr. 2 HGO, § 92 Abs. 6 Nr. 2 HGO und § 3 Abs. 2 GemHVO kann in Muster 8, soweit im Haushaltsjahr keine außerordentlichen Tilgungen geplant sind, durch eine Gegenüberstellung folgender Positionen nachgewiesen werden:

	Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit (Zeile 19)
./.	Auszahlungen für die ordentliche Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen sowie an das Sondervermögen Hessenkasse (Zeile 32)
+	zweckgebundene Einzahlungen für die ordentliche Tilgung von Investitionskrediten (davon-Position Zeile 20)

+	ggf. zweckgebundene Einzahlungen für die Auszahlungen an das Sondervermögen Hessenkasse
---	---

Der sich aus dem Zahlungsmittelfluss ergebende Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit soll die ordentliche Tilgung von Krediten (§ 58 Nr. 33 a GemHVO) sowie die Auszahlungen an das Sondervermögen „Hessenkasse“ vollumfänglich abdecken, um die Inanspruchnahme von Liquiditätskrediten zu vermeiden. Damit wird u.a. eine Verschiebung von investiven Krediten zu Liquiditätskrediten vermieden. Für die Gewährleistung der finanziellen Leistungsfähigkeit ist die Erwirtschaftung ausreichender Liquidität für die ordentliche Kredittilgung sowie der Auszahlungen an das Sondervermögen „Hessenkasse“ wesentlich.

7. Soweit der Zahlungsmittelfluss aus laufender Verwaltungstätigkeit (Saldo) den abzudeckenden Betrag der ordentlichen Tilgung sowie der Auszahlungen an das Sondervermögen „Hessenkasse“ übersteigt, soll der übersteigende Betrag zunächst zur Rückzahlung von Liquiditätskrediten verwendet werden. Ein danach noch verbleibender Restbetrag ist vorrangig zum Aufbau der Liquiditätsreserve nach § 106 Abs. 1 S. 2 HGO zu verwenden (vgl. Hinweis Nr. 2 zu § 106 HGO).
8. Maßgeblich für die Berechnung des im § 4 der Haushaltssatzung auszuweisenden Höchstbetrages der Liquiditätskredite ist eine Liquiditätsplanung. Zur bedarfsgerechten Festsetzung des Höchstbetrages der Liquiditätskredite sollte das Muster zur Liquiditätsplanung im Finanzstatusbericht (Muster 20 zu § 60 GemHVO) Anwendung finden, das auf der Internetseite des HMdIS unter <https://innen.hessen.de/kommunales/kommunale-finanzen/downloads> zum Download bereitsteht (vgl. Hinweis Nr. 3 zu § 105 HGO).
9. Auf Nr. 11 der Hinweise zu § 4 GemHVO wird hingewiesen.

#### **Zu § 4: Teilhaushalte, Budgets**

1. Die Teilhaushalte sind produktorientiert aufzustellen. Nicht mehr der Aufgabenbereich der Gemeinde, sondern die erbrachten Dienstleistungen sind das Kriterium für die systematische Gliederung des Haushalts. Gliederungseinheiten sind die Produktbereiche, die Produktgruppen und die Produkte. Die Teilhaushalte können alternativ nach der örtlichen Organisationsstruktur produktorientiert gegliedert werden. In diesen Fällen ist von der Gemeinde sicherzustellen, dass die finanzstatistischen Anforderungen in der dafür geltenden Systematik der Erhebungsmerkmale erfüllt werden.

2. Für die Zuordnung einzelner kommunaler Leistungen zu den betreffenden Produktbereichen und Produktgruppen hat eine Arbeitsgruppe aus Vertretern des Hessischen Rechnungshofs, des Hessischen Statistischen Landesamts, des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport, der Hochschule für Polizei und Verwaltung, der kommunalen Spitzenverbänden sowie der Rechnungsprüfungsämter ein Produktbuch mit Erläuterungen zum Produktbereichsplan (§ 60 Nr. 11 GemHVO) erarbeitet. Das Produktbuch soll für die Gemeinden eine Hilfestellung sein bei der Zuordnung ihrer Aufgaben bzw. Produkte zu den Produktbereichen und Produktgruppen.

Den Gemeinden wird dringend empfohlen, sich bei der Zuordnung ihrer Aufgaben bzw. Produkte zu den Produktbereichen und Produktgruppen an den Erläuterungen des Produktbuchs zu orientieren.

3. Die produktorientierte Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Vorgänge erfordert eine Darlegung, welche Ziele die Gemeinde mit den Produkten und Dienstleistungen erreichen will. Damit verbunden ist eine Kontrolle der Zielerreichung. Um dies zu ermöglichen sind Produktziele zu definieren und zumindest bei den wesentlichen Produkten in den Teilhaushalten anzugeben. Die Kontrolle der Zielerreichung wird durch zu definierende Kennzahlen erleichtert, die Auskunft darüber geben, ob und in welchem Maße die gesteckten Ziele erreicht worden sind.

4. Ziele sind Aussagen über erreichbare, angestrebte Zustände, die als Ergebnisse von Entscheidungen durch die Realisierung von Produkten bzw. Maßnahmen eintreten sollen. Ziele werden durch drei Bestimmungsgrößen (Zieldimensionen) ausreichend konkretisiert:

- Zielinhalt: konkrete Zielbeschreibung des Charakters bzw. Gegenstandes des Zieles,
- Zielhorizont: bis wann soll das Ziel realisiert werden; üblich ist hier eine Differenzierung in Jahresziele (kurzfristige Ziele) und Mehrjahresziele (mittelfristige oder langfristige Ziele),
- Zielvorschrift: gewünschtes Ausmaß des Zielinhaltes.

Ist eine dieser Bestimmungsgrößen nicht im notwendigen Maße konkretisiert, kann die Steuerungsfunktion der Ziele beeinträchtigt werden. Um die Zielerreichung messbar bzw. kontrollierbar zu machen, werden dafür geeignete Kennzahlen benötigt. Jedes Ziel sollte mindestens mit einer Kennzahl zur Zielerreichung in Beziehung gesetzt werden.

5. An folgenden Produkten werden mögliche Produktziele beispielhaft aufgezeigt.

- Bei dem Produkt "Betreuung bzw. Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen" könnten z.B.
  - die Einführung der Mittagsverpflegung bis zum 1. September des Haushaltsjahres,

- die Entwicklung eines Betreuungs- und Förderungskonzepts für die Einrichtung mit Eltern, Personal und anderen interessierten Gruppen bis zum ...,
- die Erhöhung des Angebots an Betreuungsplätzen für Kinder unter drei Jahren um jährlich 10 v. H.,
- die Steigerung der Mindestbesuchszeit der Einrichtung vor dem Schuleintritt von 16 Monaten auf 24 Monate innerhalb der nächsten drei Jahre

Produktziele sein.

- Bei dem Produkt "Förderung von Gewerbe und Industrie" (Produktbereich 15 „Wirtschaft und Tourismus“, Produktgruppe „Wirtschaftsförderung“) könnten z.B.
  - die Entwicklung einer Standortanalyse im Stadtgebiet bis zum 31. Dezember des laufenden Haushaltsjahres,
  - der Ausbau der Kontakte (Bestandspflege) zu ansässigen mittelständischen Unternehmen in den nächsten Jahren,
  - die Steigerung der Vermarktung von kommunalen Gewerbeflächen um jährlich 10 v. H.,
  - die Entwicklung eines Ansiedlungskonzepts für neue Unternehmen in der Region gemeinsam mit zwei Nachbargemeinden in den nächsten 18 Monaten

Produktziele sein.

- Bei dem Produkt "Hilfe für behinderte Menschen" (Produktbereich 05 „Soziale Leistungen“, Produktgruppe „Grundversorgung und Hilfen nach dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch“) könnten
  - die Durchführung von mindestens fünf Präventionsveranstaltungen pro Jahr zur Vorbeugung gegen bestehende Behinderungsrisiken,
  - die Organisation einer gemeindenahen bedarfsgerechten Versorgung bis zum 01. Januar 20..,
  - die Integration von Behinderten in die Gesellschaft durch vierteljährliche von der Gemeinde organisierte Kontakte zwischen Behinderten und Nichtbehinderten,
  - die Erhöhung des Anteils am betreuten Wohnen um insgesamt 15 v. H. in den nächsten beiden Jahren

Produktziele sein.

6. Die Kennzahlen sollen Auskunft über die produktorientierte Zielerreichung geben. Z. B. können als Kennzahlen beim Produkt "Betreuung und Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen" genannt werden: Anzahl der Betreuungsplätze für Kinder unter drei Jahren, durchschnittliche tatsächliche Mindestbesuchszeit der Einrichtung vor dem Schuleintritt, die zur Verfügung stehenden pädagogischen Fachkräfte je Gruppe, durchschnittliche Anzahl der Fortbildungsmaßnahmen je pädagogischer Fachkraft im Haushaltsjahr.  
Außerdem soll der Haushaltsplan Kennzahlen zur Produktmenge enthalten und um Qualitätskennzahlen ergänzt werden.
7. Für jeden Produktbereich sind die Erträge und Aufwendungen bzw. Einnahmen und Auszahlungen zusammengefasst darzustellen.
8. Die Teilergebnishaushalte müssen die in § 2 Abs. 1 GemHVO vorgegebene Mindestgliederung der Erträge und Aufwendungen aufweisen. Eine Position, unter der für das Haushaltsjahr und die beiden Vorjahre kein Betrag auszuweisen ist, muss nicht angegeben werden. Außerdem besteht nach § 4 Abs. 3 GemHVO die Verpflichtung, die Erlöse und Kosten aus internen Leistungsbeziehungen in den Teilergebnishaushalten abzubilden. Dazu gehören z.B. die Leistungen der Fachbereiche „Personalangelegenheiten“, „Gemeindekasse“, „Bau- und Betriebshof“ für andere Fachbereiche, z.B. „Verwaltung der Kindertageseinrichtungen“, „Verwaltung der gemeindeeigenen Liegenschaften“. Im Rahmen der Verrechnungen aus internen Leistungsbeziehungen sind auch die kalkulatorischen Zinsen auf das Anlagekapital gem. § 10 Abs. 2 Kommunalabgabengesetz (KAG) zu berücksichtigen.

Die Grundsteuer für gemeindeeigene Grundstücke und die dafür anfallenden Benutzungsgebühren (Abwassergebühr, Müllabfuhrgebühr, Straßenreinigungsgeld etc.) gehören nicht zu den internen Leistungsbeziehungen. Sie sind in dem betreffenden Teilergebnishaushalt als Aufwand zu veranschlagen und in der Teilergebnisrechnung nachzuweisen und als Ertrag in den Ansätzen „Grundsteuer“ und „Benutzungsgebühr“ zu berücksichtigen. Das Aufkommen der Grundsteuer ist ein wesentlicher Faktor bei der Ermittlung der Steuerkraft der Gemeinde, die Einfluss auf die Berechnung der Schlüsselzuweisung hat (vgl. §§ 21 und 27 HFAG), und muss vollständig angegeben werden, um Fehlleitungen von Mitteln des Finanzausgleichs insoweit auszuschließen.

Bei der Kalkulation der Benutzungsgebühr, z.B. bei der Abwasserbeseitigung, sind bei der Verteilung der Kosten auf die gesamte Abwassermenge die Abwassermengen der gemeindeeigenen Grundstücke einzubeziehen. Würde dies unterbleiben, wäre es ein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip, weil die Gebührenzahler im Ergebnis mit den Kosten der Beseitigung der Abwassermengen der gemeindeeigenen Grundstücke belastet würden.

9. Die produktorientierte Gliederung der Teilhaushalte nach den vorgegebenen Produktbereichen kann entsprechend dem anschließenden Beispiel erfolgen:

Produktbereich: Kinder-, Jugend- und Familienhilfe  
Produktgruppe: Tageseinrichtungen für Kinder  
Produkt: Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen  
Produkt-Nr.: 06. ...

10. Teilhaushalte können auch nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden. Folgendes Beispiel soll den Aufbau eines produktorientierten Teilhaushalts nach der örtlichen Organisation verdeutlichen:

Fachbereich: Soziales und Kultur  
Fachgruppe: Soziales  
Produkt: Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen  
Produkt-Nr.: ...

11. Die Ansätze für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sowie für die Finanzierungstätigkeit (Tilgung von Krediten) sind zugleich die Auszahlungsermächtigungen (§ 96 Abs. 1 HGO).
12. Die Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Kreditaufnahmen, Tilgung von Krediten) können wegen des Gesamtdeckungsprinzips (§ 18 GemHVO) nicht einzelnen Teilfinanzhaushalten zugeordnet werden. Deshalb sind sie in einem eigenen Teilhaushalt des Produktbereichs „16 - Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu veranschlagen. Kreditzinsen sind im Produktbereich 16 zu veranschlagen.

Die Aufnahme von Liquiditätskrediten und deren Rückzahlung sind nicht im Finanzhaushalt zu veranschlagen, sondern in der Finanzrechnung als haushaltsunwirksame Zahlungsvorgänge auszuweisen.

13. Nach § 50 Abs. 3 Satz 1 HFAG ist von kreisangehörigen Gemeinden, die nicht Schulträger sind, ein Zuschlag zur Kreisumlage zu erheben (Schulumlage). Das Aufkommen aus der Schulumlage darf die Belastung des Landkreises aus der Schulträgerschaft nicht übersteigen, aber auch nicht unterschreiten. Die Schulumlage ist daher vollständig kostendeckend zu erheben. Die Schulumlage ist vom Landkreis wegen der Zweckbindung (§ 19 Abs. 1 GemHVO) im Produktbereich 03 „Schulträgeraufgaben“ als Ertrag zu veranschlagen. Die umlagepflichtigen Gemeinden veranschlagen die Schulumlage als Aufwand im Produktbereich 16 „Allgemeine Finanzwirtschaft“.
14. Maßgeblich für die Zuordnung von Aufwandspositionen zur Schulumlage sind die §§ 151 bis 165 HSchG. Kosten der inneren Schulverwaltung werden vom Land, Kosten der äußeren Schulverwaltung werden von den kommunalen Schulträgern (§ 138 Abs. 1 bis 4 HSchG) als Pflichtaufgabe getragen.

Zur äußeren Schulverwaltung gehören Schulbau und Schulunterhaltungsmaßnahmen, ebenso wie die Ausstattung der Schulen mit Sachmitteln. Dies umfasst u.a. die Errichtung, Ausstattung, Verwaltung und Unterhaltung der Schulgebäude und -anlagen sowie der Sport- und Spielanlagen, ihre Ausstattung mit Lehrmitteln und Büchereien, die Aufbewahrung der Lernmittel sowie die Errichtung und Fortführung der Medienzentren. Zur äußeren Schulverwaltung gehören weiterhin sämtliche in § 156 HSchG aufgeführten Personalkosten, anteilige Pensionsrückstellungen und auch Kosten für Leitungspersonal.

15. Für die Ermittlung der in die Schulumlage einzubeziehenden Kosten sind die dem Produktbereich 03 (Schulträgeraufgaben) des Produktbereichsplanes (Muster 11 zu § 4 Abs. 2 GemHVO) zuzuordnenden Positionen einschließlich anteiliger Finanzierungskosten zu berücksichtigen. Diese beinhalten Aufwendungen für Fremdkapitalzinsen. Anstelle von nach Satz 1 berücksichtigungsfähigen Abschreibungen können auch Tilgungsleistungen i.S.d. § 3 Abs. 2 GemHVO in die Finanzierungskosten einbezogen werden. Eine Berücksichtigung von Tilgungsleistungen neben Abschreibungen kommt nicht in Betracht. Interne Leistungsbeziehungen sind zu berücksichtigen. Es können auch dem Produktbereich 03 zuzuordnende Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen einbezogen werden.
16. Der Schulumlage zuzuordnen sind Kosten und Aufwendungen für:
- Schulsozialarbeit
  - Schülerbeförderung nach § 161 HSchG
  - Betreuungsangebote der Schulträger nach § 15 Abs. 2 HSchG sowie ganztägige Angebote nach § 15 Abs. 3 und 4 HSchG, z.B. im Rahmen des Programmes Pakt für den Nachmittag
  - Schülerversicherung nach § 150 HSchG.
17. Erhaltene oder geleistete Gastschulbeiträge nach §§ 163 und 165 HSchG sind ebenso innerhalb der Schulumlage zu berücksichtigen wie Erstattungen des Landes für die Beschulung von Schülerinnen und Schülern aus einem anderen Bundesland nach § 164 HSchG.
18. Dem Schulumlagebedarf sind dagegen nicht zuzurechnen:
- die Überlassung von Sportanlagen für Vereine
  - die Volkshochschulen.

19. Zur Darstellung der dem Schulumlagebedarf zuzuordnenden Aufwendungen ist dem Haushaltsplan und dem Jahresabschluss eine besondere Übersicht nach § 4 Abs. 2 Satz 4 GemHVO beizufügen. Diese entspricht den Inhalten der Muster 9 und 16 GemHVO. Die Übersicht wird als verbindliches Muster auf der Internetseite „<https://innen.hessen.de/kommunales/kommunale-finanzen/downloads>“ zur Verfügung gestellt.
20. Verschiebungen von der Kreis- zur Schulumlage führen regelmäßig zu einer entsprechenden Entlastung des Kreisumlagebedarfs/-aufkommens.
21. In Anbetracht der Fehleranfälligkeit eines so umfangreichen Werkes wie des Haushaltsplans führt ein unrichtiges Umlagesoll infolge unzutreffender Zuordnung zu Kreis- und Schulumlage von weniger als 1 %-Punkt des Umlagesatzes (Umlagesoll / Hebesatz) nicht grundsätzlich zur Beanstandung oder sogar zur Nichtigkeit der Haushaltssatzung (vgl. Urteil OVG Thüringen v. 18.12.2008, Az.: 2 KO 994/06).

#### **Zu § 5: Stellenplan**

1. Der Stellenplan ist entsprechend den gebildeten Teilhaushalten zu gliedern. Auf Muster 13 wird hingewiesen. Die Anzahl der Beamtinnen und Beamten im Vorbereitungsdienst, der Auszubildenden und der Praktikantinnen und Praktikanten sind nur im „Teil D: Zusammenstellung“ anzugeben.
2. Bei der Aufstellung des Stellenplans sind die besoldungs- und tarifrechtlichen Vorschriften in der jeweils geltenden Fassung zu beachten.
3. § 73 Abs. 1 Satz 2 und § 98 Abs. 2 Nr. 5 und Abs. 3 Nr. 3 HGO und § 46 Abs. 1 Satz 2 HKO sind zu beachten. Die personalwirtschaftlichen Grundsätze des Landes (§ 49 Abs. 1 und 2 i. V. m. § 118 LHO) gelten auch für Beamtinnen und Beamte der Gemeinden. Sie bestimmen im Wesentlichen, dass der Beamtin und dem Beamten ein Amt nur zusammen mit der Einweisung in eine besetzbare Planstelle verliehen werden darf.
4. Durch Vermerk im Haushaltsplan kann zugelassen werden, dass bei organisatorischen Änderungen in dem dadurch erforderlichen Umfang Planstellen umgesetzt werden (vgl. Nr. 1 der Hinweise zu § 1 GemHVO). Die Umsetzungen sind in den Stellenplan der nächsten Haushaltssatzung oder Nachtragssatzung aufzunehmen.
5. Für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die als Aushilfe, für eine kurze Zeit oder für einen auf kurze Zeit begrenzten Zweck beschäftigt werden, ist eine Stelle im Stellenplan nicht erforderlich.
6. In den Fällen des § 40a Abs. 1 und 4 HGO ist im Stellenplan Teil D durch einen Vermerk eine Leerstelle auszubringen; z.B. eine Leerstelle BesGr/EntgeltGr...für eine zur Bürgermeisterin gewählte Beamtin/Arbeitnehmerin bzw. zum Bürgermeister gewählten Beamten/Arbeitnehmer (§ 40a Abs. 1 und Abs. 4 HGO).

7. Im Falle eines Haushaltsplans für zwei Jahre (§ 94 Abs. 3 S. 2 HGO) ist die Gemeinde verpflichtet, die Besetzung zum 30. Juni des ersten Haushaltsjahres sowohl der Vertretungskörperschaft als auch der Aufsichtsbehörde spätestens zum 1. September des ersten Jahres mitzuteilen.

#### **Zu § 6: Vorbericht**

1. Im Vorbericht sollen insbesondere folgende Sachverhalte dargestellt werden: Entwicklung der wichtigsten Ertrags- und Aufwandsarten; Übertragung von Ermächtigungen (§ 21 GemHVO); Entwicklung des Vermögens und der Schulden; ordentliche und außerordentliche Ergebnisse; Entwicklung des Zahlungsmittelüberschusses bzw. des Zahlungsmittelbedarfs aus laufender Verwaltungstätigkeit unter Berücksichtigung der Anforderungen des § 92 Abs. 5 Nr. 2 und Abs. 6 Nr. 2 sowie des § 3 Abs. 2 GemHVO; geplante Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen mit ihren finanziellen Auswirkungen auf die künftigen Haushaltsjahre; Inanspruchnahme von Liquiditätskrediten und deren Rückführung, Einhaltung der Verpflichtung nach § 106 Abs. 1 S. 2 HGO, Einsatz flüssiger Mittel zur Leistung von Auszahlungen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Rückstellungen, Aufnahme von Investitionskrediten zur Finanzierung von Auszahlungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 10 bis 17 GemHVO, wesentliche Auswirkungen der wirtschaftlichen Betätigung auf den Haushalt der Gemeinde (Gv).
2. Im Vorbericht ist anzugeben, in welchen Haushaltsjahren und in welcher Höhe Fehlbeträge entstanden sind oder zum Ende des laufenden Haushaltsjahres ein Fehlbetrag zu erwarten ist. Hierbei sind die ordentlichen und außerordentlichen Fehlbeträge getrennt darzustellen. Die ordentlichen Fehlbeträge sind gemäß § 92 Abs. 5 Nr. 1 HGO im Haushaltsausgleich zu berücksichtigen.
3. Ferner soll im Vorbericht dargestellt werden, in welcher Weise sich die erwartete Bevölkerungsentwicklung auf die Gemeinde und ihre Einrichtungen voraussichtlich auswirken wird und mit welchen Maßnahmen den Auswirkungen begegnet werden soll.

#### **Zu § 7: Haushaltsplan für zwei Jahre**

1. Stellt die Gemeinde einen Haushaltsplan für zwei Jahre auf, sind die Muster 1, 4 bis 10 und 13 jeweils um eine weitere Jahresspalte zu ergänzen.
2. Ist ein „Doppelhaushalt“ aufgestellt worden, hat der Gemeindevorstand die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung um ein weiteres Planungsjahr vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres des „Doppelhaushalts“ der Gemeindevertretung vorzulegen und die neuesten Unterlagen nach § 1 Abs. 5 Nr. 9 und 10 GemHVO beizufügen.

3. Der Finanzstatusbericht für das erste Jahr eines Doppelhaushalts ist der Aufsichtsbehörde mit dem Haushaltsplan einzureichen. Für das zweite Jahr ist der Finanzstatusbericht spätestens zum 30. November des ersten Jahres der Vertretungskörperschaft sowie der Aufsichtsbehörde vorzulegen.

#### **Zu § 8: Nachtragshaushaltsplan**

1. Nachtragshaushaltspläne sollen neben den haushaltswirtschaftlichen Vorgängen, die nach § 98 HGO zum Erlass einer Nachtragssatzung verpflichten, für den Zeitraum der Haushaltsplanung und der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nur wesentliche Änderungen bei den Erträgen und Aufwendungen und den Einzahlungen und Auszahlungen enthalten. Von geringfügigen Änderungen sollte grundsätzlich abgesehen werden.
2. § 8 Abs. 1 Satz 2 GemHVO setzt voraus, dass § 100 Abs. 1 HGO eingehalten ist, wonach über- und außerplanmäßige Aufwendungen bzw. Auszahlungen u. a. nur zulässig sind, wenn ihre Deckung gewährleistet ist; § 100 Abs. 2 HGO bleibt unberührt.

#### **Zu § 9: Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

1. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist Bestandteil des Ergebnis- und Finanzhaushaltes.
2. Für Sondervermögen nach § 115 Abs. 1 Nr. 3 und 4 HGO gilt der Erlass vom 23. Februar 2018 (StAnz. S. 402).
3. Für den Inhalt des Investitionsprogramms enthält § 9 Abs. 2 GemHVO Mindestanforderungen. Die Fortführungsmaßnahmen sind von den neuen Maßnahmen zu trennen. Bei einer Zusammenfassung von Vorhaben mit für die Gemeinde geringer finanzieller Bedeutung muss die Trennung nach Jahren beibehalten werden. Die weitere Ausgestaltung des Investitionsprogramms ist freigestellt.
4. Zusätzliche Angaben, z.B. über die Höhe der erwarteten Zuweisungen des Landes für die vorgesehenen Investitionen, dürften die Beratung und Beschlussfassung in der Gemeindevertretung und in den Ausschüssen erleichtern. Die Finanzierung einer Maßnahme durch die Landeszuweisung kann aber erst als gesichert angesehen werden, wenn ein Bewilligungsbescheid vorliegt.

#### **Zu § 10: Allgemeine Planungsgrundsätze**

1. Aufwendungen und Erträge sind dem Ergebnishaushalt des Haushaltsjahres zuzuordnen, in dem sie wirtschaftlich verursacht werden. Sie sind somit unabhängig von den Zeitpunkten der tatsächlichen Zahlungen zu veranschlagen. Dagegen sind die Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzhaushalt des Jahres vorzusehen, in dem sie voraussichtlich geleistet werden (Kassenwirksamkeitsprinzip). Ausnahmen von der Periodenabgrenzung (Abs. 2) gelten für die Rückzahlungen von Abgaben, abgabenähnlichen Erträgen und allgemeinen Zuweisungen (§ 16 Abs. 1 GemHVO).
2. Werden für Vorhaben Investitionszuweisungen des Landes beantragt, sollen sie entsprechend den Förderungsanträgen getrennt nach den Maßnahmen veranschlagt werden. Die Trennung gleichartiger Maßnahmen (z.B. Neubau von mehreren Gesamtschulen) kann je nach Bedeutung und Umfang durch weitere Unterteilung der Produktbereiche bzw. Produktgruppen vorgenommen werden.
3. Im Übrigen sollten gleichartige Maßnahmen nach Möglichkeit im Interesse der Übersichtlichkeit zusammengefasst werden.
4. Die Ansätze für Erträge bzw. Einzahlungen (z.B. zweckgebundene Zuweisungen, Beiträge) sind für das betreffende Vorhaben zweckgebunden zu veranschlagen. Erlöse aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen und Kapitalrückflüsse sind dem Produktbereich zuzuordnen, in dem sie entstehen.

#### **Zu § 11: Verpflichtungsermächtigungen**

1. Die Festlegung von Wertgrenzen für die Zusammenfassung von Verpflichtungsermächtigungen kann in der Haushaltssatzung oder durch die Ausbringung eines Vermerkes im Haushaltsplan bestimmt werden.
2. Die Inanspruchnahme der Verpflichtungsermächtigungen ist gemäß § 27 Abs. 4 GemHVO zu überwachen.
3. Verpflichtungsermächtigungen sind nicht übertragbar. Die Ermächtigung zur Inanspruchnahme erlischt mit der Bekanntmachung der Haushaltssatzung für das folgende Haushaltsjahr (§ 102 Abs. 3 HGO).
4. Die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen ist nur zulässig, wenn für die Maßnahme im Haushaltsjahr rechtliche Verpflichtungen eingegangen werden sollen, Zahlungen daraus aber erst nach dem Ende des Haushaltsjahres fällig werden. Im Haushaltsplan des Jahres, in dem diese Zahlungen geleistet werden, müssen die erforderlichen Ansätze für Auszahlungen veranschlagt sein.

#### **Zu § 12: Investitionen, Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen**

1. § 12 GemHVO konkretisiert den Haushaltsgrundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit (§ 92 Abs. 2 HGO). Bei der Ermittlung der wirtschaftlichsten Lösung sind nicht nur die Gesamtkosten (einschließlich Folgekosten), sondern auch der Gesamtnutzen der Maßnahme zu berücksichtigen. Ein Muster für die Berechnung jährlicher Folgekosten ist als Anlage 1 beigefügt. Bei Maßnahmen mit längerfristigen Auswirkungen können erforderlichenfalls andere Berechnungsmethoden, z.B. dynamische Investitionsrechnungen, angewendet werden. In geeigneten Fällen soll eine Nutzen-Kosten-Untersuchung erstellt werden.
2. Aus Instandhaltungsmaßnahmen resultieren Aufwendungen, die erforderlich sind, um einen Vermögensgegenstand der Gemeinde betriebsbereit zu erhalten (bspw. Wartungskosten, Inspektionskosten). Aus Instandsetzungsmaßnahmen resultieren Aufwendungen, die erforderlich sind, um einen Vermögensgegenstand der Gemeinde wieder betriebsbereit zu machen (z.B. Reparaturkosten).
3. Die Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen ist nur zulässig, wenn die Maßnahmen auch tatsächlich im Haushaltsjahr durchgeführt oder begonnen werden können und voraussichtlich Zahlungen zu leisten sein werden.
4. Zur eindeutigen Bestimmung von Investitionen von erheblicher Bedeutung ist von der Gemeinde eine betragliche Wertgrenze entsprechend den örtlichen Verhältnissen festzulegen. Das Gleiche gilt für Maßnahmen i.S. von § 12 Abs. 3 GemHVO. Bei der Festlegung der Wertgrenze sollten neben dem Haushaltsvolumen der Gemeinde auch die zukünftig zu erwartenden zahlungswirksamen und nichtzahlungswirksamen Auswirkungen der Maßnahmen auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde berücksichtigt werden.
5. Die Wirtschaftlichkeitsvergleiche und Folgekostenrechnungen sind der Gemeindevertretung vollständig vorzulegen.

#### **Zu § 13: Verfügungsmittel**

1. Verfügungsmittel dürfen nur für dienstliche Zwecke, für die keine zweckbezogenen Aufwendungen veranschlagt sind, vorgesehen werden.
2. Sind für denselben Zweck besondere Mittel veranschlagt, dürfen Verfügungsmittel hierfür nicht herangezogen werden.
3. Für den Vorsitzenden der Gemeindevertretung sind Verfügungsmittel zu veranschlagen, soweit dies erforderlich ist (vgl. § 57 Abs. 5 HGO), für den Gemeindevorstand oder für den Bürgermeister können sie veranschlagt werden.
4. Verfügungsmittel sollen in der Regel insgesamt 0,1 vom Tausend der ordentlichen Erträge der Ergebnisrechnung des letzten Jahresabschlusses nicht überschreiten.

#### **Zu § 14: Kosten- und Leistungsrechnung**

1. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist in allen Produktbereichen der Gemeinde zu führen. Die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung in den einzelnen Produktbereichen ist von der Gemeinde nach ihren Bedürfnissen zu bestimmen.
2. Bestandteile der Kostenrechnung sind die Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung und die Kostenträgerrechnung.
3. Mit der Kosten- und Leistungsrechnung wird eine wirksame Steuerung und Kontrolle des Haushaltsvollzugs und der Haushaltsplanung ermöglicht. Durch die von der Kosten- und Leistungsrechnung zur Verfügung gestellten Informationen wird die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit bei der Aufgabenerfüllung unterstützt. Sie kann zudem als Grundlage für eine umfassende Steuerungsunterstützung (Controlling) genutzt werden.
4. Mit den Ergebnissen der Kosten- und Leistungsrechnung wird transparent, welche Kosten der Gemeinde für die Produkte und Dienstleistungen entstehen. Diese Kostentransparenz ist insbesondere bei der Festlegung von kostendeckenden Gebühren und Entgelten unverzichtbar.

#### **Zu § 15: Fremde Zahlungsmittel**

1. Die fremden und durchlaufenden Zahlungsmittel betreffen nicht die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und sind deshalb nicht im Haushaltsplan als Ertrag oder Aufwand zu veranschlagen (haushaltsunwirksame Vorgänge).
2. Es handelt sich z.B. um finanzwirtschaftliche Vorgänge, die von der Gemeinde im Rahmen der für einen Verband (Zweckverband, Wasser- und Bodenverband), bei dem sie Mitglied ist, übernommenen Geschäftsführung, abgewickelt werden. Auch die Beitreibung der Beiträge zur Tierseuchenkasse, die den Landkreisen und kreisfreien Städten übertragen ist (§ 5 Abs. 9 HAGTierSG), betreffen fremde (durchlaufende) Zahlungsmittel.
3. Führt die Gemeinde einen Betrieb gewerblicher Art (z. B. Hallenbad) in ihrem Haushalt, werden im Falle der Vorsteuerabzugsberechtigung (§ 15 UStG) die auf seine Erträge und Einzahlungen entfallende Umsatzsteuer und die bei den Aufwendungen und Auszahlungen anfallende Vorsteuer als haushaltsunwirksame Vorgänge gebucht und zu den Zahlungsterminen mit dem Finanzamt abgerechnet.
4. Die fremde und durchlaufende Zahlungsmittel betreffenden Vorgänge sind in der Finanzrechnung zu dokumentieren (s. Muster 15, Nr. 35 bis 37).
5. Am Tag des Jahresabschlusses vorhandene Bestände sind in dem aktiven Bilanzposten 2.4 „Flüssige Mittel“ nachzuweisen und im Anhang zu erläutern.

#### **Zu § 16: Weitere Vorschriften für Erträge und Aufwendungen**

Die Rückzahlung von Abgaben ist von den Erträgen abzusetzen, weil es sich dabei nicht um einen Aufwand, sondern um die Korrektur eines Ertrages handelt. Damit

wird sichergestellt, dass das tatsächliche Steueraufkommen eines Zeitraumes bei den Berechnungen des Kommunalen Finanzausgleichs berücksichtigt wird. Dabei ist es unerheblich, für welches Jahr die Steuer veranlagt worden ist. Dies stellt eine Ausnahme von den Grundsätzen der Bruttoveranschlagung und der Periodenabgrenzung dar.

### **Zu § 17: Erläuterungen**

1. Mit der Erläuterung der größeren Haushaltsansätze wird die Transparenz des Haushalts verbessert und die Beratung in der Gemeindevertretung und ihren Ausschüssen erleichtert.
2. Die Erläuterungen sollen möglichst in knapper Form über die Notwendigkeit eines Haushaltsansatzes Auskunft geben.
3. Die aufgrund einer von der Gemeindevertretung festgelegten Wertgrenze zusammengefassten Verpflichtungsermächtigungen für mehrere Investitionsvorhaben sind zu erläutern (vgl. § 11 GemHVO).
4. Bei den Angaben zur Nebentätigkeit sind die datenschutzrechtlichen Anforderungen zu beachten.
5. Haushaltsvermerke sind einschränkende oder erweiternde Bestimmungen zu Ansätzen des Haushaltsplans, insbesondere Vermerke über Deckungsfähigkeit, Übertragbarkeit, Zweckbindung und Sperren.
6. Die Höhe der Kreisumlage und der Schulumlage sind im Einzelnen zu erläutern. Bei Hebesatzerhöhungen zur Kreis- und Schulumlage sind die Umlageverpflichteten verpflichtend vorher anzuhören (§ 50 Abs. 5 Satz 2 HFAG). Dabei ist die Erforderlichkeit der beabsichtigten Erhöhung im Einzelnen darzustellen. Um dieser Verpflichtung nachzukommen, ist es unerlässlich, den Umlageverpflichteten frühzeitig, d.h. vor Beratung in den Ausschüssen des Kreistages, die Möglichkeit einer schriftlichen Stellungnahme einzuräumen.

Die schriftlichen Stellungnahmen der Umlageverpflichteten sowie die Stellungnahme der Verwaltung hierzu sind den jeweiligen Kreistagsausschüssen und Kreistagen vor Verabschiedung des Haushaltes vorzulegen. Den Aufsichtsbehörden sind die Stellungnahmen zusammen mit den verabschiedeten Haushalten vorzulegen.

Steigt das Aufkommen aus den Summen beider Umlagen, soll der Landkreis ebenso den Umlageverpflichteten erläutern, weshalb Hebesatzsenkungen nicht beabsichtigt sind.

### **Zu § 19: Zweckbindung**

1. Die Zweckbindung von Erträgen bzw. Einzahlungen ist eine Ausnahme vom Grundsatz der Gesamtdeckung (§ 18 GemHVO) und bedarf eines Vermerks im Haushaltsplan. Sie ist auf zahlungswirksame Erträge beschränkt. Die Voraussetzungen für eine Zweckbindung sind bei staatlichen Investitionshilfen (z.B. nach dem HFAG), Spenden, Benutzungsgebühren und Beiträgen nach BauGB und KAG gegeben.
2. Die zweckentsprechende Verwendung dieser Mittel ist in der Regel gegenüber der bewilligenden Stelle nachzuweisen.
3. Zweckgebundene Mehrerträge dürfen für entsprechende Mehraufwendungen verwendet werden; sie gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen (§ 100 HGO), die eine Zustimmung der Gemeindevertretung oder des Gemeindevorstandes erfordern würden (unechte Deckungsfähigkeit).
4. In geeigneten Fällen kann die unechte Deckungsfähigkeit durch Haushaltsvermerk zugelassen werden. Davon ausgenommen sind Erträge aus Steuern, allgemeinen Zuweisungen und allgemeinen Umlagen. Bei der Gewerbesteuer kann jedoch zugelassen werden, dass Mehrerträge zu entsprechenden Mehraufwendungen bei der Gewerbesteuerumlage berechnen.

#### **Zu § 20: Deckungsfähigkeit**

1. Die Deckungsfähigkeit kraft Verordnungsregelung gilt innerhalb eines Budgets (Teilhaushalt) und kann von der Gemeindevertretung durch Haushaltsvermerk eingeschränkt bzw. ausgeschlossen werden.
2. Die Anwendung der Regelung nach § 20 Abs. 2 GemHVO begründet eine selbstständige Bewirtschaftungseinheit (Budget) im Sinne von § 4 Abs. 1 GemHVO. Die Deckungsfähigkeit nach § 20 Abs. 2 und 3 GemHVO wird durch Vermerk im Haushaltsplan zugelassen.
3. Die mit der Zweckbindung von Erträgen bzw. Einzahlungen verbundene unechte Deckungsfähigkeit (§ 19 Abs. 1 Satz 2 GemHVO) darf nicht dazu führen, dass zweckgebundene Mehrerträge oder zweckgebundene Mehreinzahlungen durch die Zulassung der echten Deckungsfähigkeit zweckwidrig verwendet werden.

#### **Zu § 21: Übertragbarkeit**

1. Die Regelung der Übertragbarkeit in § 21 GemHVO bezieht sich auf Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen. Die Übertragbarkeit der Kreditermächtigungen ist in § 103 Abs. 3 HGO geregelt. Für Verpflichtungsermächtigungen gilt § 102 Abs. 3 HGO.
2. Die Übertragbarkeit nach § 21 Abs. 1 GemHVO wird durch Haushaltsvermerk angeordnet. Die Ansätze für Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind kraft Verordnungsregelung übertragbar (§ 21 Abs. 2 GemHVO).

3. Die Regelung in § 21 Abs. 3 GemHVO erfasst die Fälle, in denen nach § 100 HGO überplanmäßige oder außerplanmäßige Ermächtigungen bewilligt worden sind, Aufträge vergeben, aber noch keine Zahlungen geleistet wurden.
4. Die Finanzierung von übertragenen Ermächtigungen muss sichergestellt sein.

### **Zu § 22: Liquiditätssicherung**

Die Sicherstellung der stetigen Zahlungsfähigkeit erfordert eine sachgerechte Liquiditätsplanung (vgl. Hinweise Nr. 3 zu § 105 HGO und Nr. 8 zu § 3 GemHVO).

### **Zu § 23: Rücklagen**

1. Die Ausgleichsfunktion der Rücklagen ergibt sich aus § 25 GemHVO.
2. Sonderrücklagen sind für rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen, die von der Gemeinde verwaltet werden, zu bilden (§ 115 Abs. 1 Nr. 2 HGO).
3. Sonderrücklagen, zu deren Bildung keine rechtliche Verpflichtung besteht, dürfen nur gebildet werden, wenn der Ergebnishaushalt insgesamt keinen Fehlbetrag ausweist und keine Fehlbeträge aus Vorjahren mehr abzudecken sind.
4. Nach dem Hessischen Versorgungsrücklagengesetz ist die Gemeinde verpflichtet, für Pensionszahlungen Vorsorge zu treffen. Diese Mittel sind dazu bestimmt, Zahlungen zur Erfüllung von Pensionsverpflichtungen zu finanzieren. Sie stellen deshalb kein Eigenkapital, sondern Fremdkapital dar und sind auf der Passivseite der Bilanz unter dem Posten „3.1 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen“ als „davon-Vermerk“ anzugeben. In Höhe des sich nach dem Hessischen Versorgungsrücklagengesetz ergebenden Betrages müssen flüssige Mittel (Aktivposten 2.4) oder Finanzanlagen (Aktivposten 1.3) vorhanden sein. Sie können vorübergehend zur Verbesserung der Liquidität eingesetzt werden.
5. Die Auszahlung in das Finanzanlagevermögen zur Bildung einer Versorgungsrücklage stellt keine Investition im Sinne von § 58 Nr. 18 GemHVO dar und darf daher nicht mit Krediten finanziert werden.

### **Zu § 25: Ausgleich von Fehlbeträgen des Jahresabschlusses**

1. Aus § 25 Abs. 1 bis 4 GemHVO ergibt sich jeweils die Reihenfolge, in der im Jahresabschluss die im ordentlichen und außerordentlichen Ergebnis erzielten Überschüsse und Fehlbeträge zu verwenden bzw. zu behandeln sind. Die Verwendung von Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses zum Ausgleich von nach dem 31. Dezember 2022 entstandenen Fehlbeträgen im ordentlichen Ergebnis ist ausgeschlossen.
2. Fehlbeträge abgeschlossener Haushaltsjahre werden in der passiven Bilanzposition „Ergebnisvortrag“ ausgewiesen. Sie sind durch die Inanspruchnahme von Rücklagen oder durch Überschüsse folgender Haushaltsjahre auszugleichen.
3. Die Zuführung eines Überschusses in die Rücklage sowie die Entnahme aus einer Rücklage zum Ausgleich des Haushalts sind nicht im Haushalt zu veranschlagen.
4. Die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses abzuwickelnden Vorgänge zum ordentlichen Ergebnis sind zwangsläufige Folge der rechtlichen Vorgaben (§ 25 Abs. 1 und 2 GemHVO); dafür ist kein Beschluss eines Gemeindeorgans erforderlich.
5. Ein im Jahresabschluss nicht auszugleichender Fehlbetrag beim ordentlichen Ergebnis soll unverzüglich, d. h. möglichst schon im Rahmen des Haushaltsvollzugs des Folgejahres ausgeglichen werden. Bei der Aufstellung eines Nachtragshaushalts für das folgende Jahr sollte die Erwirtschaftung eines Überschusses im ordentlichen Ergebnis angestrebt werden, damit der Fehlbetrag des Vorjahres ausgeglichen werden kann.
6. Auch ein Fehlbetrag im außerordentlichen Ergebnis soll so schnell wie möglich ausgeglichen werden. Ist der Ausgleich eines Fehlbetrages innerhalb von fünf Jahren nicht möglich gewesen, kann er unter der Voraussetzung des § 25 Abs. 4 S. 3 GemHVO mit Mitteln aus Überschüssen aus dem ordentlichen Ergebnis bzw. der Rücklage aus Überschüssen aus dem ordentlichen Ergebnis ausgeglichen werden.
7. In Fällen der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens an juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Verkehrsanlagen vom Landkreis auf eine kreisangehörige Gemeinde) können die Gemeinden daraus resultierende Fehlbeträge im außerordentlichen Ergebnis direkt mit dem Eigenkapital verrechnen. Bei der Verrechnung sind zunächst Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses in Anspruch zu nehmen. Ein danach noch verbleibender Restbetrag kann mit der Netto-Position verrechnet werden.

## **Zu § 26: Überwachung der Erträge und Forderungen**

1. Die rechtzeitige Geltendmachung der Forderungen bzw. die rechtzeitige Einziehung der Erträge setzt voraus, dass die Ansprüche (z.B. Steuern, Beiträge, Investitionszuweisungen, Nutzungsentgelte) vollständig erfasst, rechtzeitig in das System der Buchhaltung eingegeben und rechtzeitig vor der Fälligkeit bei den Zahlungspflichtigen angefordert werden.

2. Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die ihr zustehenden Erträge und Einzahlungen rechtzeitig eingehen. Dazu gehören z.B. eine zeitnahe Buchung der Forderungen und die Einrichtung eines wirkungsvollen Mahnwesens. Dadurch wird die erforderliche Liquiditätsplanung unterstützt.

#### **Zu § 27: Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen**

1. Eine Inanspruchnahme der Haushaltsansätze im Sinne des § 27 Abs. 1 GemHVO sowie der nach § 100 HGO bewilligten überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen liegt bereits bei der Ausschreibung von Leistungen, bei der Erteilung von Aufträgen und bei sonstigen Maßnahmen, die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde begründen, vor.
2. Vor Beginn einer Investitionsmaßnahme ist sicherzustellen, dass die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt wird.
3. Ob die rechtzeitige Bereitstellung der Deckungsmittel für die Auszahlungen als gesichert angesehen werden kann, ist von der Herkunft der Mittel abhängig. Die Gemeinde muss bei vorsichtiger Abwägung aller in Betracht kommender Umstände damit rechnen können, dass die erforderlichen Mittel bei Bedarf verfügbar sind. Zuweisungen, Zuschüsse, Investitionsbeiträge und Kredite können in der Regel als gesichert angesehen werden, wenn verbindliche Bescheide, Vereinbarungen bzw. Zusagen sowie erforderliche aufsichtsbehördliche Genehmigungen vorliegen.
4. Die Überwachung der Inanspruchnahme der Haushaltsansätze ist auf geeignete Weise sicherzustellen. Dadurch soll eine Überschreitung der Haushaltsansätze vermieden werden. Die erteilten, aber noch nicht erfüllten Aufträge und die Durchführung sonstiger Maßnahmen, die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde begründen, sind bei der Überwachung einzubeziehen.
5. Die vertraglichen und gesetzlichen Zahlungsfristen, insbesondere die 30-Tage-Frist gemäß § 286 Abs. 3 BGB, sind zu beachten. Zusätzliche Kosten wegen verspäteter Zahlung (z.B. Verzugszinsen) sind zu vermeiden.
6. Die Inanspruchnahme der Ansätze von Verpflichtungsermächtigungen ist ebenfalls zu überwachen. Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen dürfen zwar außerplanmäßig und überplanmäßig bewilligt werden (§ 102 Abs. 5 i. V. m. § 100 HGO), der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf aber nicht überschritten werden.

#### **Zu § 28: Berichtspflicht**

1. Regelmäßige Berichte über den Ablauf der Haushaltswirtschaft im Berichtszeitraum sind für die Steuerung und Kontrolle des Haushaltsvollzugs durch die Gemeindevertretung unverzichtbar. In den Berichten ist auch darzustellen, inwieweit die Produkt-, Leistungs- und sonstigen Ziele (§ 4 Abs. 2 S. 5 GemHVO) erreicht werden.
2. Die Anzahl der jährlichen Berichte ist von den örtlichen Verhältnissen abhängig. Der Gemeindevorstand hat der Gemeindevertretung mindestens zweimal im Haushaltsjahr einen Bericht vorzulegen. Die Berichte sind so zeitgerecht vorzulegen, dass die Gemeindevertretung noch Maßnahmen mit finanziellen Auswirkungen auf das laufende Haushaltsjahr beschließen kann und in diesem Haushaltsjahr auch die beabsichtigten Wirkungen entfalten können.
3. Das Berichtswesen soll einer Gefährdung des Haushaltsausgleichs im Haushaltsvollzug entsprechend § 28 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO rechtzeitig erkennen lassen. Hierzu ist es notwendig, dass der Bericht eine Prognose des ordentlichen Ergebnisses zum 31. Dezember enthält.

#### **Zu § 29: Vergabe von Aufträgen**

1. Bei der Vergabe öffentlicher Aufträge gelten die Regelungen des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) und der auf dem GWB beruhenden Verordnungen in der jeweils geltenden Fassung, sofern im Einzelfall die EU-Schwellenwerte ohne Umsatzsteuer erreicht oder überschritten werden.
2. Aufträge, die die Schwellenwerte nach Nr. 1 unterschreiten, aber 10.000 Euro ohne Umsatzsteuer übersteigen, richten sich nach den Vorgaben des Hessischen Vergabe- und Tariftreuegesetzes (HVTG) in der jeweils geltenden Fassung.
3. Ergänzend zu den Regelungen im Oberschwellenbereich in Nr. 1 sowie im Unterschwellenbereich in Nr. 2 sind die Vergabegrundsätze in dem Gemeinsamen Runderlass für das Öffentliche Auftragswesen in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Juni 2016 (StAnz. S. 710), zuletzt geändert durch Gemeinsamen Runderlass vom 14. September 2020 (StAnz. S. 1026) anzuwenden.

#### **Zu § 30: Stundung, Niederschlagung und Erlass**

1. Auf die Begriffsbestimmungen in § 58 Nr. 14, 24 und 32 GemHVO wird hingewiesen. Die Gründe für Stundung, Niederschlagung und Erlass sind in geeigneter Weise aktenkundig zu machen.
2. Stundungen sollten grundsätzlich unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs ausgesprochen werden, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass während der Stundungsfrist Tatsachen bekannt werden, die die Forderung als gefährdet erscheinen lassen.

3. Die Stundung von höheren Forderungen wird in der Regel nur gegen Sicherheitsleistungen (z.B. Hinterlegung von Wertpapieren, Verpfändung beweglicher Sachen, Bürgschaft unter dem Verzicht auf die Einrede der Vorausklage) gewährt. Der Stundungszeitraum sollte ein Jahr nicht überschreiten.
4. Die gestundeten Beträge sind grundsätzlich zu verzinsen. Als angemessen kann ein Zinssatz von drei Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszins (§ 247 BGB) der Europäischen Zentralbank (EZB) angesehen werden. Der aktuelle Basiszins wird u. a. von der Bundesbank unter der Internetadresse [www.bundesbank.de](http://www.bundesbank.de) veröffentlicht. Der am Ersten des Monats geltende Basiszins sollte zur Berechnung des Zinssatzes für jeden Zinstag dieses Monats zugrunde gelegt werden.
5. Der Zinssatz kann im Einzelfall herabgesetzt werden. Dies kann insbesondere in Betracht kommen, wenn die Stundungszinsen die Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners verschärfen würden. Von der Erhebung von Stundungszinsen kann abgesehen werden, wenn der Schuldner in seiner wirtschaftlichen Lage schwer geschädigt ist oder sich die Stundungszinsen auf weniger als zehn Euro belaufen würden.
6. Durch die Niederschlagung erlischt der Anspruch nicht, die weitere Rechtsverfolgung wird daher nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Eine Mitteilung der Niederschlagung an den Schuldner ist nicht erforderlich.
7. Eine befristete Niederschlagung kommt in Betracht, wenn die Einziehung vorübergehend keinen Erfolg haben wird. Die Beträge sind in einer besonderen Kontrolle (z.B. Niederschlagungsüberwachungsliste) zu verfolgen. Die Niederschlagungsüberwachungsliste kann auch im Buchhaltungssystem geführt werden. Eine unbefristete Niederschlagung ist zulässig, wenn
  - a) die Einziehung nachweislich und voraussichtlich dauernd ohne Erfolg bleiben wird (z.B. mehrmalige erfolglose Vollstreckungsversuche, Tod des Zahlungspflichtigen ohne haftenden Erben)oder
  - b) die Kosten der Einziehung im Verhältnis zum Anspruch zu hoch wären.
8. Der Erlass ist der Verzicht auf einen fälligen Anspruch. Die Gemeinde hat vor dem Erlass zu prüfen, ob eine Aufrechnungsmöglichkeit in Betracht kommt. § 16 Abs. 1 Satz 2 GemKVO ist zu beachten.
9. Eine besondere Härte ist regelmäßig anzunehmen, wenn sich der Schuldner in einer unverschuldeten wirtschaftlichen Notlage befindet und zu befürchten ist, dass die Weiterverfolgung des Anspruchs zu einer Existenzgefährdung führen würde.

10. Den Gemeinden wird empfohlen, nähere Einzelheiten über Voraussetzungen, Zuständigkeiten und Verfahren bei Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen unter Beachtung von weiteren gesetzlichen Regelungen (z.B. §§ 9, 51, 66, 77 HGO) in einer Dienstanweisung oder Satzung zu regeln. Dabei kann sich die Gemeinde an der entsprechenden Regelung des Landes orientieren (vgl. Erlasse HMdF vom 11. Dezember 2013 - StAnz. 2014, S. 10, 20. Dezember 2018 – StAnz, 2019, S. 132 und vom 17. Dezember 2020 - StAnz. 2021, S. 4).
11. § 30 ist nicht auf kommunale Abgaben anwendbar. Für sie gelten die Vorschriften der Abgabenordnung unmittelbar oder in Fällen des KAG die dort in § 4 genannten Vorschriften der Abgabenordnung.
12. Bei der haushaltsmäßigen Behandlung von Stundungen, Niederschlagungen und Erlassen gilt das strenge Niederstwertprinzip gemäß § 43 Abs. 4 GemHVO. Spätestens bei den Jahresabschlussarbeiten sind zweifelhafte Forderungen im Wert zu berichtigen und uneinbringliche Forderungen sofort abzuschreiben (auszubuchen). Bei einer Stundung bleibt die Forderung grundsätzlich in voller Höhe bestehen, lediglich die Fälligkeit der Forderung wird verändert. Bei befristet niedergeschlagenen Forderungen sind Wertberichtigungen in der geschätzten Ausfallhöhe vorzunehmen, eine Ausbuchung ist zulässig, soweit die Forderungen in einem Nebenbuch oder einer Nebenbuchhaltung (Niederschlagungsüberwachungsliste) weiter überwacht werden. Unbefristet niedergeschlagene Forderungen sind in voller Höhe abzuschreiben (auszubuchen). Die Forderung erlischt durch den Erlass endgültig; bei teilweisem Erlass in Höhe des Betrages, um den die Forderung herabgesetzt wird. Daher sind erlassene Forderungen abzuschreiben (auszubuchen). Der Verzicht auf die Geltendmachung eines Anspruches kommt einem Erlass gleich. Spätestens im Jahresabschluss müssen Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Forderungen ggf. bereits vor dem formellen Vollzug dieser Verfahren (Niederschlagung und Erlass) gebucht werden.

### **Zu § 31: Kleinbeträge**

Für die Grundsteuern und die Gewerbesteuer gilt die Kleinbetragsregelung des § 156 AO i. V. m. der auf seiner Grundlage erlassenen Kleinbetragsverordnung in der jeweils geltenden Fassung. Für kommunale Abgaben gilt die Kleinbetragsregelung des § 6 KAG.

**Zu § 32: Zweck der Buchführung, Buchführungspflicht**

1. Die Pflicht zur Buchführung ist in § 32 Abs. 2 GemHVO bestimmt. In Bezug auf die Betriebe gewerblicher Art hat die Gemeinde das BMF-Schreiben vom 3. Januar 2013 (BStBl. I S. 59) zu beachten.
2. Die Buchführung muss alle wirtschaftlichen Vorgänge (Geschäftsvorfälle), die sich im Haushaltsjahr ereignen, systematisch, lückenlos und ordnungsmäßig in Zahlenwerten festhalten und dokumentieren. Durch die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle wird eine Darstellung des Vermögens, der Schulden, des Ergebnisses und der Zahlungsströme ermöglicht. Die Buchführung nach den Grundsätzen der GemHVO ermöglicht die Durchführung eines Plan-/Ist-Vergleichs. Ihre Daten sind außerdem die Grundlage für die Kosten- und Leistungsrechnung.
3. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) haben sich vor allem aus der Rechtsprechung, der Wissenschaft und der Praxis entwickelt. Sie bilden die allgemeine Grundlage für die handelsrechtliche Bilanzierung und sind von den Gemeinden sinngemäß anzuwenden, soweit die kommunalrechtlichen Vorschriften nichts Anderes bestimmen.

**Zu § 33: Buchführung**

1. Der Kontenplan der Gemeinde ist aus dem Kommunalen Verwaltungskontenrahmen (KVKR) - Muster 12 zur GemHVO - zu entwickeln. Die Gemeinden haben innerhalb dieser Vorgaben einen Gestaltungsspielraum.
2. Für den Einsatz von DV-Systemen in der Buchführung können die Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), BMF-Schreiben vom 28. November 2019 (BStBl. I S. 1269), sinngemäß angewendet werden.
3. Bei der Regelung von Einzelheiten über die Sicherung des Buchungsverfahrens (z.B. in einer Dienstanweisung) hat der Bürgermeister darauf zu achten, dass die Tätigkeitsbereiche der Verwaltung von automatisierten Verfahren, der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Kassenaufgaben ausreichend voneinander getrennt werden.

**Zu § 34: Bücher, Belege**

1. Die buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle müssen richtig, vollständig und zeitgerecht erfasst sein; ihre Entstehung und Abwicklung muss nachvollziehbar sein. Die Geschäftsvorfälle sind so zeitgerecht zu buchen, dass sie geordnet darstellbar sind und eine ständige Einsicht in die Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage gewährleistet ist. Der Nachweis der zeitnahen Buchung erfordert im Journal die Angabe des Datums, an dem der Geschäftsvorfall zum ersten Mal in das Buchhaltungssystem eingegeben (Erfassungsdatum) und die Angabe des Datums, an welchem der Beleg ausgestellt (Belegdatum) wurde. Mit der Erfassung des Buchungsdatums wird ein Geschäftsvorfall der Rechnungsperiode zugeordnet, in der er wirtschaftlich entstanden ist. Das Buchungsdatum ist deshalb zur Periodenabgrenzung erforderlich.
2. Die Buchungen müssen einzeln und geordnet nach Konten dargestellt sein und jederzeit lesbar gemacht werden können.
3. Für jede Buchung muss ein Beleg (körperlich oder digital gespeichert) vorhanden sein. Der Beleg kann aufgrund externer Beziehungen (z.B. Eingangsbuchung) oder aufgrund interner Geschäftsvorfälle (z.B. Buchung der Personalabrechnung) entstanden sein. Er muss den Anforderungen des Zweiten Abschnitts der GemKVO entsprechen.

#### **Zu § 35: Inventar, Inventur**

1. Das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abgabenordnung) ist maßgeblich für die Zuordnung von Vermögensgegenständen und Schulden zum Inventar der Gemeinde.
2. Die Inventur muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventarisierung entsprechen. Zur Gewährleistung einer ordnungsmäßigen Inventur ist eine Inventuranweisung erforderlich.
3. Die Inventur und ihre Ergebnisse sind zu dokumentieren. Eine DV-gestützte Aufstellung des Inventars ist ausreichend; sie muss den Anforderungen der GOB und GOBD genügen (vgl. auch Nr. 2 der Hinweise zu § 33 GemHVO).
4. Nicht bei allen Vermögensgegenständen und Schulden ist eine körperliche Bestandsaufnahme möglich bzw. erforderlich. Deshalb ist auch die Buchinventur zulässig. Diese Inventurmethode ist insbesondere bei physisch nicht erfassbaren Vermögensgegenständen und Schulden (z.B. DV-Software) anwendbar.

#### **Zu § 36: Inventurvereinfachungen**

1. Bei der Inventur von Grundstücken ist ein Nachweis durch Grundbuchauszüge nicht erforderlich.

2. Die Bestände des Anlagevermögens können durch Fortschreibung, d.h. durch die Einzelerfassung sämtlicher Zu- und Abgänge nach Art, Menge und Wert, nachgewiesen werden. Auf eine jährliche körperliche Bestandsaufnahme bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens kann verzichtet werden, wenn eine ordnungsmäßige buchmäßige Erfassung im Rahmen einer Anlagenbuchhaltung sichergestellt ist. Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, sofern diese Fortschreibung nachweislich zuverlässig ist und sich aus dem Betriebsablauf zwangsläufig eine ständige Überwachung der wesentlichen Teile dieses Vermögensbereiches ergibt.
3. Die Buchbestände der Anlagenbuchhaltung sind regelmäßig, z.B. in einem drei- bis fünfjährigen Rhythmus, mit den tatsächlich vorhandenen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens abzustimmen.
4. Bei Vorräten muss eine körperliche Bestandsaufnahme nur bei größeren Lagerbeständen mit einem Wert über 10.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) je Lager vorgenommen werden. Soweit Heizöl oder vergleichbare Güter unmittelbar am Verbrauchsort gelagert werden, kann auf eine Inventur dieser Vorräte verzichtet werden. Sie gelten dann als verbraucht.
5. Vermögensgegenstände, die nach § 41 Abs. 5 Satz 2 einem Sammelposten zusammengefasst werden, müssen nicht inventarisiert werden.

#### **Zu § 37: Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen**

1. Die Abschlüsse nach § 112 HGO, die Bücher und die Belege sowie die dazu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sind geordnet aufzubewahren.
2. Die Archivierung ist so zu gewährleisten, dass die Belege, Buchungen und Dokumentationsunterlagen jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist vorgelegt bzw. lesbar gemacht werden können.
3. Die Buchungsbelege sowie die begründenden Unterlagen müssen so aufbewahrt werden, dass sie originalgetreu bildlich wiedergegeben werden können. Auf Nr. 3 der Hinweise zu § 33 GemHVO wird verwiesen.
4. Die Eröffnungsbilanz, die Jahresabschlüsse und die Gesamtabchlüsse sind dauernd im Original und in ausgedruckter Form aufzubewahren.
5. Bei Änderungen des DV-Verfahrens oder bei Einführung eines anderen DV-Verfahrens ist von der Gemeinde sicherzustellen, dass während der Aufbewahrungsfristen die gespeicherten Daten verarbeitet werden können.

#### **Zu § 38: Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote**

1. Der Grundsatz der Vollständigkeit erfordert, dass in der Anlagenbuchhaltung die vollständig abbeschriebenen aber noch genutzten Vermögensgegenstände mengenmäßig nachgewiesen werden. Auf den Ansatz eines Erinnerungswerts (z.B. 1 Euro) kann verzichtet werden.
2. Von der Gemeinde geleistete Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen sind zu aktivieren, wenn sie an einen bestimmten Zweck gebunden und unter dem Vorbehalt der Rückforderung geleistet werden. Im Einzelfall sind bei Investitionsförderungsmaßnahmen Ausnahmen zulässig; dazu kann die Gemeinde eine Wertgrenze bestimmen.
3. Empfangene Investitionszuweisungen, -zuschüsse und -beiträge sind als Sonderposten zu passivieren und zeitbezogen aufzulösen. Zweckverbände können für die Ihnen unmittelbar gewährten Investitionszuweisungen und -zuschüsse sowie von Ihnen unmittelbar erhobene Investitionsbeiträge in ihrem Rechnungswesen an Stelle der Trägerkommunen die dazugehörigen Sonderposten passivieren und zeitbezogen auflösen. Sind diese Mittel ausschließlich dazu bestimmt, die Auszahlungen zu decken, die von der Gemeinde oder dem Zweckverband selbst zu tragen sind, sind die Auflösungserträge nicht dem Fachprodukt, sondern dem Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zuzuordnen. Dies gilt z.B. für Investitionszuweisungen des Landes nach § 48 HFAG und in den Fällen, in denen die Bewilligungsstelle dies ausdrücklich bestimmt hat.  
Der Auflösungszeitraum muss mit dem Abschreibungszeitraum des Vermögensgegenstandes übereinstimmen. Die Auflösung beginnt unabhängig davon, in welchem Jahr die Investitionszuweisung, der Investitionszuschuss oder der Investitionsbeitrag bei der Gemeinde tatsächlich eingegangen ist.
4. Wird eine empfangene pauschale Investitionszuweisung bzw. ein Investitionszuschuss oder ein Teil davon einzelnen Vermögensgegenständen zugeordnet, so sollte der Auflösungszeitraum nach der Nutzungsdauer des entsprechenden Vermögensgegenstandes bemessen werden; im Übrigen kann die Gemeinde einen durchschnittlichen Auflösungszeitraum bestimmen.
5. Beim Ansatz und der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden, die öffentlichen Einrichtungen der Gemeinde zugeordnet sind, für deren Inanspruchnahme Benutzungsgebühren erhoben werden, sind etwaige spezialgesetzliche Regelungen (z.B. Gesetz über kommunale Abgaben) vorrangig. Die sich danach ergebenden Wertansätze können in den Haushalt und den Jahresabschluss übernommen werden; eine zusätzliche Bewertung nach haushaltsrechtlichen Vorschriften ist nicht erforderlich (vgl. Gesetzesbegründung zu § 108 HGO - LT-Drs. 16/2463, S. 52 -).

### **Zu § 39: Rückstellungen**

1. Für die in § 39 Abs. 1 genannten Sachverhalte, die bezüglich ihres Eintretens bzw. ihrer Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht völlig sicher sind und bei denen eine Inanspruchnahme wahrscheinlich ist, müssen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für unbestimmte Aufwendungen gebildet werden (vgl. § 58 Nr. 30 GemHVO). Für die in § 39 Abs. 2 GemHVO genannten Verbindlichkeiten können Rückstellungen gebildet werden. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist aufgrund objektiver und erkennbarer Tatsachen zu beurteilen. Rückstellungen gelten als Fremdkapital, weil sie für Verbindlichkeiten gebildet werden, die erst in der Zukunft zu Zahlungen führen, die das Gemeindevermögen vermindern.
2. Mit der Bildung einer Rückstellung wird eine zu diesem Zeitpunkt noch ungewisse Verbindlichkeit der Rechnungsperiode zugeordnet, in der sie rechtlich bzw. wirtschaftlich verursacht wurde. Wurden Rückstellungen in unzureichender Höhe gebildet, so ist bei der Inanspruchnahme der übersteigende Betrag in der Kontengruppe 79 „Außerordentlicher Aufwand“ (Hauptkonto 797 „Periodenfremde Aufwendungen“) zu erfassen. Ist die gebildete Rückstellung größer als die Auszahlung, so ist der Differenzbetrag grundsätzlich im Hauptkonto 538 „Erträge aus der Herabsetzung und Auflösung von Rückstellungen“ zu buchen. Ist der Grund für die Rückstellung entfallen, so ist die Rückstellung aufzulösen und im Hauptkonto 538 „Erträge aus der Herabsetzung und Auflösung von Rückstellungen“ zu buchen.
3. Die Auszahlung aus der Inanspruchnahme von Rückstellungen ist in der mittelfristigen Finanzplanung darzustellen.
4. Die Pensionsrückstellungen sind von der Gemeinde zu bilanzieren, weil sich der Versorgungsanspruch der Beamtin und des Beamten gegen den Dienstherrn (Gemeinde) richtet. Die Gemeinde kann ihre Versorgungsverpflichtung nicht auf Dritte, z.B. eine Beamtenversorgungskasse, übertragen. Die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse entbindet die Gemeinde nicht von der Verpflichtung, Pensionsrückstellungen zu bilanzieren.

Die an die Versorgungskasse zu zahlende Umlage ist Aufwand des Ergebnishaushalts und finanziert die aktuellen Versorgungsleistungen. Enthält die von der Gemeinde zu zahlende Umlage Anteile zur Finanzierung künftiger Versorgungslasten, ist dies bei der Bemessung der Zuführung an die Pensionsrückstellungen zu berücksichtigen. Der Umlage stehen Erträge aus der Auflösung von Pensionsrückstellungen, die erstmals in der Eröffnungsbilanz für diese Pensionszahlungen gebildet worden sind, gegenüber, so dass der Ergebnishaushalt im Allgemeinen nicht belastet wird. Die jährlichen Zuführungen an die Pensionsrückstellungen entsprechen den in diesem Haushaltsjahr entstandenen Versorgungsansprüchen der im aktiven Dienst stehenden Beamtinnen und Beamten und sind im Ergebnishaushalt als Aufwand zu veranschlagen.

5. Pensionsrückstellungen sind personenbezogen zu bilden. Es bleibt den Gemeinden überlassen, durch wen sie die erforderlichen qualifizierten finanzmathematischen Berechnungen vornehmen lassen. Die hessischen kommunalen Versorgungskassen bieten den Gemeinden an, die Berechnungen vorzunehmen. Ist der nach § 41 Abs. 6 GemHVO anzuwendende Rechnungszinsfuß (6 %) höher als der von der Deutschen Bundesbank bekanntgegebene Abzinsungszinssatz nach § 253 Abs. 2 HGB, sind die sich daraus ergebenden höheren Rückstellungswerte im Anhang zum Jahresabschluss anzugeben.
6. Die Versorgungslasten für eine Beamtin oder einen Beamten werden bei bundes- oder länderübergreifenden Dienstherrenwechseln nach Maßgabe des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages i.V. mit dem Gesetz zum Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages vom 17. September 2010 (GVBl. I S. 286) verteilt. Dies gilt nach § 83 HBeamtVG auch bei landesinternen Dienstherrenwechseln.
7. In die Versorgungslastenteilung werden ab 1. März 2014 auch Dienstherrenwechsel von Wahlbeamtinnen und Wahlbeamten (Amtseintritt ab 1. März 2014) einbezogen.
8. Die Versorgungslastenteilung erfolgt durch Zahlung einer Abfindung, die nach den Regelungen des Staatsvertrages zu berechnen ist. Empfängt die Gemeinde die Abfindung unmittelbar, ist sie im Ergebnishaushalt als außerordentlicher Ertrag zu behandeln und ihre Zuführung an die Pensionsrückstellungen als außerordentlicher Aufwand zu behandeln. Zahlt die Gemeinde die Abfindung unmittelbar, ist sie im Ergebnishaushalt als außerordentlicher Aufwand zu behandeln. Die für den Beamten gebildete Pensionsrückstellung und Beihilferückstellung sind aufzulösen und als außerordentlicher Ertrag zu behandeln.
9. Bei einer Personalgestellung bzw. der Überlassung von Beamtinnen und Beamten und Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern einer Gemeinde an Eigenbetriebe, Beteiligungen und Dritte sollen die Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen bei der Gemeinde gebildet werden, weil sich der Versorgungsanspruch gegen die Gemeinde als Dienstherr richtet. Dies sollte bei der Bemessung des Entgeltes für die Personalgestellung berücksichtigt werden. Bei Eigenbetrieben können die Pensionsrückstellungen für die Beamten auch in deren Bilanz passiviert werden. Eine mehrfache Passivierung derselben Pensionsverpflichtung ist nicht zulässig. Vorrangige steuerrechtliche Vorschriften bleiben unberührt.
10. Rückstellungen für Altersteilzeit sind nur für genehmigte Anträge zu bilden. Das BMF-Schreiben vom 28. März 2007 (BStBl. I S. 297), geändert durch BMF-Schreiben vom 11. März 2008 (BStBl. I S. 496), kann sinngemäß angewandt werden.
11. Für Beihilfen und andere fortgeltende Ansprüche von Personen sind für die Zeit nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst Rückstellungen zu bilden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofes vom 30. Januar 2002, I R 71/00; BStBl II 2003, S. 279). Bei der Bemessung der Beihilferückstellungen können berücksichtigt werden:

- a) die bei vergleichbaren Berechnungen angenommene Lebenserwartung,
  - b) der Durchschnitt der tatsächlichen Beihilfeaufwendungen in den vorangegangenen 3 Haushaltsjahren,
  - c) die Beiträge, die von der Versicherungswirtschaft für entsprechende Versicherungen verlangt werden.
12. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen sind zu bilden, wenn die konkrete Absicht besteht, die Maßnahme im folgenden Haushaltsjahr durchzuführen.
13. Für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs sind Rückstellungen zu bilden, wenn ungewöhnlich hohe Steuererträge des laufenden Jahres aufgrund der Systematik des Finanzausgleichs in folgenden Jahren zu ungewöhnlich hohen Umlagezahlungen führen. § 16 Abs. 1 GemHVO bleibt unberührt. Von ungewöhnlich hohen Steuererträgen ist auszugehen, wenn die Steuerkraftmesszahl nach den Planungsdaten des HFAG gegenüber den Planungsdaten des Vorjahres um mindestens 10% steigt.
14. Sobald die Inanspruchnahme aus einer übernommenen Bürgschaft wahrscheinlich aber noch nicht sicher ist, hat die Gemeinde eine Rückstellung zu bilden. Ist die Inanspruchnahme sicher, hat die Gemeinde eine Verbindlichkeit zu bilden, wenn die Fälligkeit nach dem Stichtag des Jahresabschlusses liegt.
15. Zu den in § 39 Abs. 1 Nr. 9 GemHVO angesprochenen schwebenden Geschäfte gehören z. B. Vereinbarungen über Derivate.
16. Zu den in § 39 Abs. 2 GemHVO angesprochenen ungewissen Verbindlichkeiten und unbestimmten Aufwendungen gehören auch zu erwartende Verpflichtungen aus der Leistung von Ehrensold nach der Verordnung über die „Aufwandsentschädigung und den Ehrensold der ehrenamtlichen Bürgermeisterinnen und ehrenamtlichen Bürgermeister“ vom 07. Dezember 2016 (GVBl. S. 242). Im Hinblick auf eine denkbare langfristige Verpflichtung für die Leistung von Ehrensold wird den Gemeinden empfohlen, mit Beginn der Amtszeit einer ehrenamtlichen Bürgermeisterin oder eines ehrenamtlichen Bürgermeisters die Rückstellung zu bilden. Rückstellungen für Ehrensold können nach dem Barwert bewertet werden. Eine Bewertung nach dem Barwert nach dem Teilwertverfahren, der nach § 41 Abs. 6 GemHVO für Rückstellungen nach § 39 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO vorgeschrieben ist, muss nicht vorgenommen werden.
17. Bei der Bildung von Rückstellungen ist in geeigneten Fällen die Gruppenbewertung zulässig (z.B. für Urlaub oder Überstunden je Laufbahn- oder Entgeltgruppe).

#### **Zu § 40: Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

1. Dem Imparitätsprinzip folgend müssen vorhersehbare Risiken und noch nicht realisierte Verluste ausgewiesen werden. Nach dem Realisationsprinzip dürfen Gewinne im Jahresabschluss generell nur in der Höhe ausgewiesen werden, in der ein rechtlicher Anspruch besteht und durchsetzbar ist.
2. Ein Wechsel der angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden ist nur in Ausnahmefällen zulässig und im Anhang zum Jahresabschluss zu erläutern.
3. Da ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde unzulässig ist (§ 146 HGO), wird bei der Bewertung von Vermögensgegenständen zum Bilanzstichtag von der Fortführung des Geschäftsbetriebes (Verwaltungshandeln) ausgegangen. Als obere Wertgrenze zum Bilanzstichtag gelten die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder entsprechende Erfahrungswerte gemäß § 59 Abs. 2 GemHVO.
4. Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann die dauerhafte Fortführung des Geschäftsbetriebes vorausgesetzt werden.

#### **Zu § 41: Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden**

1. Die Wertansätze für erworbene Vermögensgegenstände (Anschaffungskosten) des Anlage- und Umlaufvermögens werden wie folgt ermittelt:

Kaufpreis
+ Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft (z.B. Installation)
+ Anschaffungsnebenkosten (z.B. Grunderwerbsteuer, Transport, Zölle)
+ Eigenleistungen der Gemeinde, wenn direkt zurechenbar (z.B. Montage durch eigenes Personal)
+ Nachträgliche Anschaffungskosten (z.B. Festeinbau eines Zusatzgerätes)
+ <u>Anschaffungskostenminderungen (z.B. Skonto, Rabatte)</u>
= <u>Anschaffungskosten (AK)</u>

2. Die Wertansätze für selbst hergestellte Vermögensgegenstände (Herstellungskosten) des Sachanlagevermögens und Vorratsvermögens werden wie folgt ermittelt:

Materialeinzelkosten (Bilanzierungsgebot)
+ angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten (Bilanzierungswahlrecht)
+ Fertigungseinzelkosten (Bilanzierungsgebot)
+ angemessene Teile der notwendigen Fertigungsgemeinkosten (Bilanzierungswahlrecht)

+	Sondereinzelkosten der Fertigung (Bilanzierungsgebot)
+	Abschreibungen des Anlagevermögens, soweit durch Herstellung veranlasst (Bilanzierungswahlrecht)
+	Zinsen für Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung (Bilanzierungswahlrecht)
-	<u>Herstellungskostenminderungen (Bilanzierungsgebot)</u>
=	<u>Herstellungskosten (HK)</u>

Die Materialeinzelkosten enthalten sämtliche Aufwendungen für Baustoffe und sonstige Materialien sowie bezogene Lieferungen, die der Erstellung des Vermögensgegenstandes direkt zugerechnet werden können. Neben den unmittelbaren Einzelkosten sind auch die entstandenen Nebenkosten der Materialbeschaffung, z.B. Aufwendungen für Transport und Versicherungen, in die Herstellungskosten einzubeziehen.

Materialgemeinkosten sind Aufwendungen, die dem Fertigungsprozess nicht direkt zugerechnet werden können (z.B. Aufwendungen für Betriebsstoffe und Energie, Aufwendungen der Materialverwaltung).

Bei den Fertigungseinzelkosten sind die bezogenen Leistungen und sämtliche Personalaufwendungen (z.B. Entgelte, Beiträge zur Sozialversicherung) für die eigenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die unmittelbar zur Herstellung des Vermögensgegenstandes eingesetzt werden, zu erfassen.

Zu den Fertigungsgemeinkosten gehören die Aufwendungen der Herstellung, die nicht einzeln zugerechnet werden können (u. a. Personalaufwendungen für Beamtinnen und Beamte und Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer aus herstellungsnahen Bereichen, z.B. Leitung des Baubetriebshofs).

Sondereinzelkosten der Fertigung sind Einzelkosten, die unmittelbar auf die Herstellung des Vermögensgegenstandes entfallen (z.B. Fertigung von Modellen, Spezialwerkzeugen).

Zinsen für Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung („Bauzinsen“) können, sofern dem Vermögensgegenstand einzeln zurechenbar und auf den Zeitraum der Herstellung begrenzt, den Herstellungskosten zugerechnet werden.

3. Nicht zu den Herstellungskosten zählen u. a. Verwaltungsgemeinkosten, kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Wagnisse.
4. Die Umsatzsteuer gehört zu den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten, wenn keine oder nur anteilige Vorsteuerabzugsberechtigung besteht. Bei anteiligem Vorsteuerabzug gehört nur der nicht abzugsfähige Teil der Umsatzsteuer zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten.
5. Wurde im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines bezuschussten Vermögensgegenstandes ein Festwert gebildet, so ist der entsprechende passivierte Sonderposten gemäß der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes aufzulösen (Nr. 3 der Hinweise zu § 38 GemHVO sind zu beachten).
6. Wird ein Vermögensgegenstand i. S. von § 41 Abs. 5 Satz 1 GemHVO (geringwertige Wirtschaftsgüter) aktiviert, sollte seine Anschaffung oder Herstellung wegen der Geringfügigkeit nicht mit Krediten (§ 103 HGO) finanziert werden.

Bei der Behandlung der angeschafften oder hergestellten geringwertigen Wirtschaftsgüter (GWG) hat die Gemeinde nach § 41 Abs. 5 GemHVO folgende Alternativen:

- a) Behandlung als Aufwand im Jahr des Zugangs, der nur in der Ergebnisrechnung zu buchen ist;
- b) Einbeziehung in die Bildung eines Sammelpostens mit der Folge, dass er über 5 Jahre abzuschreiben ist;
- c) Aktivierung des GWG mit der Folge, dass der Vermögensgegenstand über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben ist.

Bei der Alternative a) hat die Gemeinde zu berücksichtigen, dass sie für ihre Betriebe gewerblicher Art nach § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG eine Differenzierung zwischen Verbrauchsmaterial, GWG bis 250 €, Anlagegüter über 250 € bis 800 €, vorzunehmen und weitere Angaben zu machen hat.

Lizenzen für DV-Programme können im Rahmen der Wertgrenzen (§ 41 Abs. 5 GemHVO) wie GWG behandelt werden.

7. Bei der Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 18. Juli 2003 (BStBl. I S. 386) heranzuziehen. Auf die Tatbestände der „Sanierung auf Raten“ (Tz. 31) und des „anschaffungsnahen Herstellungsaufwands“ (Tz. 38) wird besonders hingewiesen. Fallen in einem engen räumlichen und zeitlichen Zusammenhang mit Herstellungskosten Erhaltungsaufwendungen an, so können diese, wenn sie unerheblich sind, wegen des wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs den Herstellungskosten zugerechnet werden. Bei genutzten Gebäuden können Einzelmaßnahmen im Gesamtwert von bis zu 4000 Euro (ohne Umsatzsteuer) stets wie Erhaltungsaufwendungen behandelt werden.
8. Die Kosten für Planungsleistungen sind den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzuordnen, wenn sie unmittelbar im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes entstanden sind.

Kosten für die Aufstellung von Flächennutzungsplänen und Bebauungsplänen entstehen im Rahmen der allgemeinen Entwicklungsplanung der Gemeinde und sind nicht aktivierungsfähig; sie sind Aufwand des Ergebnishaushalts.
9. Gibt die Gemeinde im Rahmen einer Bodenordnung (Vierter Teil BauGB) ein Grundstück ab, wird dieser Vorgang über die Ergebnisrechnung (außerordentlicher Aufwand) abgewickelt; das Grundstück wird im Anlagevermögen in Abgang genommen. Wird der Gemeinde ein Grundstück zugeteilt, handelt es sich um einen außerordentlichen Ertrag der Ergebnisrechnung; das zugeteilte Grundstück wird im Anlagevermögen aktiviert.

Alle Geschäftsvorfälle eines Umlegungsverfahrens (§ 78 BauGB), die bei der Gemeinde als Umlegungsstelle entstehen, sind ausschließlich ergebniswirksam.
10. Herstellungskosten entstehen im Straßenbau grundsätzlich bei Neubau-, Umbau- und Ausbauprojekten. Erneuerungsvorhaben des Straßenbaus dienen überwiegend dem Deckenbau. Sie verändern i. d. R. die Linienführung der Straße im Grundaufbau und Zuschnitt nicht oder nur unwesentlich. Bei Erneuerungsvorhaben entstehen nur dann Herstellungskosten, wenn die erbrachten Leistungen im Umfang wesentlich über eine Unterhaltung und Instandsetzung hinausgehen. Zu den Herstellungskosten beim Straßenbau gehören Aufwendungen, wenn sie nach dem BauGB als Erschließungsmaßnahme oder nach dem KAG im Sinne einer grundhaften Sanierung beitragsfähig sind; dies gilt für Abwasseranlagen entsprechend.

11. Mit dem Grundstück oder Gebäude verbundene technische Einrichtungen und Betriebsvorrichtungen, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Grundstück bzw. Gebäude stehen, sind selbstständige Vermögensgegenstände, weil sie in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betriebszweck (Verwaltungszweck) stehen. Zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen ist der Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 15. März 2006 (BStBl. I S. 314) anzuwenden.
12. Von der Gemeinde dürfen nur ausgezahlte (geleistete) Anzahlungen aktiviert werden.
13. Ökologische Werteinheiten (Ökopunkte) entstehen, wenn Beeinträchtigungen des Naturhaushalts und des Landschaftsbildes (z.B. durch bauleitplanerische Maßnahmen) ausgeglichen werden (vgl. Kompensationsverordnung vom 26. Oktober 2018 [GVBl. S. 652], Berichtigung vom 1. Februar 2019 [GVBl. S. 19]. Besteht die Ausgleichsmaßnahme in der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes (z.B. Erwerb eines unbebauten Grundstücks, Pflanzung von Aufwuchs, Aufforstung einer Brachfläche), sind diese Vermögensgegenstände zu aktivieren. Eine zusätzliche selbstständige Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand „Ökopunkte“ kommt deshalb nicht in Betracht.

Die mit dieser Ausgleichsmaßnahme entstehenden Ökopunkte sind ein Nebeneffekt der Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes und als solche unentgeltlich erworben worden. Auf § 38 Abs. 3 GemHVO wird hingewiesen.

Dies gilt auch für Fälle, in denen Ökopunkte durch ökologische Aufwertung durch „Unterlassung“ (z.B. Verzicht auf Düngung gemeindeeigener Flächen) entstehen.

Vereinbart die Gemeinde mit dem Eigentümer eines Grundstücks eine Nutzungseinschränkung des Grundstücks gegen Zahlung einer Entschädigung in Geld, können die dadurch entstehenden Ökopunkte als immaterieller Vermögensgegenstand aktiviert werden.

14. Forderungen sind mit ihrem Nominalwert, ggf. vermindert um Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert nach § 43 Abs. 4 GemHVO, zu bewerten. Skonti sind erst bei der Inanspruchnahme abzusetzen. Unverzinsliche, niedrig verzinsliche Forderungen bzw. Ausleihungen oder unverzinst gestundete Forderungen mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als drei Jahren sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Als niedrig verzinst gelten die Forderungen bzw. Ausleihungen, die mit einem jährlichen Zinssatz verzinst werden, der weniger als zwei Prozentpunkte über dem jeweiligen Basiszins (§ 247 BGB) der Europäischen Zentralbank liegt. Eine Abzinsung erfolgt nicht, soweit auf eine Verzinsung wegen anderer Gegenleistungen (verdeckte Verzinsung) verzichtet worden ist. Wird ein von der Gemeinde aufgenommener Kredit an ein verbundenes Unternehmen mit gleichen Konditionen weitergeleitet (z.B. Hessischer Investitionsfonds), ist eine Abzinsung der Ausleihungen bzw. Forderung nicht erforderlich. Über den Stand der unverzinsten und niedrig verzinsten Forderungen bzw. Ausleihungen ist im Anhang zu berichten.

15. Unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens und Finanzanlagen müssen aktiviert werden. Der Vermögensgegenstand kann zum Erinnerungswert angesetzt werden. Alternativ kann der Vermögensgegenstand mit dem Marktpreis oder mit dem beizulegenden Wert bewertet werden. In diesem Fall ist auf der Passivseite der Vermögensrechnung ein entsprechender Sonderposten zu bilden. Die genannte Regelung gilt entsprechend für einen teilweisen unentgeltlichen Erwerb oder eine teilweise unentgeltliche Herstellung.
16. Grundsatz für die Bewertung einer Beteiligung (i.w.S.) ist die Werthaltigkeit der Beteiligung zum Bilanzstichtag. Anpassungen beim Wertansatz in der Bilanz sind vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vorliegt. Dies ist bei Verlusten der Beteiligung in drei aufeinanderfolgenden Jahren grundsätzlich anzunehmen.
- Ergeben sich bei der Anpassung des Wertansatzes Bewertungsgewinne (Buchgewinne), sind sie ergebniswirksam einer Sonderrücklage mit der Bezeichnung „Bewertungsgewinne“ zuzuführen. Bewertungsverluste (Buchverluste) sind ergebnisunwirksam durch Entnahme aus dieser Sonderrücklage auszugleichen; reicht der Bestand zum Ausgleich nicht aus, ist die Differenz als außerordentlicher Aufwand ergebniswirksam zu behandeln.
17. Der Sonderposten für den Gebührenaussgleich (Abs. 7) wird bei der Aufstellung des Jahresabschlusses gebildet, wenn die tatsächlichen Erträge der Einrichtung höher sind als die Aufwendungen. Dieser Betrag muss nach dem Äquivalenzprinzip den Gebührenzahlern wieder zu Gute kommen. Dabei ist § 10 Abs. 2 Satz 7 KAG zu beachten. Der Ausweis von Negativbeträgen in Fällen, in denen die tatsächlichen Erträge der Einrichtung niedriger sind als die Aufwendungen, ist unzulässig. Zum Ausgleich solcher Kostenunterdeckungen erforderliche Überdeckungen der Folgejahre sind im Haushaltsplan nach § 17 GemHVO zu erläutern.
18. Der Sonderposten für die Rückzahlung von Umlagen (Abs. 8) wird bei der Aufstellung des Jahresabschlusses gebildet, wenn die tatsächlichen Erträge der Schulumlage (§ 50 Abs. 3 HFAG) in dem Haushaltsjahr höher waren als die Aufwendungen, die mit der Schulumlage finanziert werden sollen (Kosten der Schulträgerschaft). Der gebildete Sonderposten ist im folgenden Haushaltsjahr ertragswirksam aufzulösen; dadurch wird der Umlagebedarf dieses Haushaltsjahres entsprechend reduziert.

#### **Zu § 42: Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung ist aus Gründen der Wirtschaftlichkeit und Praktikabilität bei gleichartigen Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens mit schwankenden Anschaffungs-/Herstellungskosten eine Bewertung nach den zeitabhängigen Verbrauchsfolgeverfahren zulässig. Bei der Ermittlung der Anschaffungs-/Herstellungskosten wird von einer bestimmten Annahme ausgegangen, in der die Vermögensgegenstände verbraucht oder veräußert werden:

- FIFO- (first-in-first-out-)Verfahren: Die zuerst angeschafften Güter gelten als zuerst verbraucht / veräußert.
- LIFO- (last-in-first-out-)Verfahren: Die zuletzt angeschafften Güter gelten als zuerst verbraucht/veräußert.

Ein Wechsel des Verbrauchsfolgeverfahrens ist im Anhang zu erläutern.

### **Zu § 43: Abschreibungen**

1. Planmäßige Abschreibungen sind vorzunehmen, sobald ein abnutzbarer Vermögensgegenstand des Anlagevermögens angeschafft oder hergestellt ist. Ein Vermögensgegenstand gilt im Zeitpunkt seiner Lieferung als angeschafft bzw. im Zeitpunkt seiner Fertigstellung als hergestellt. Außerplanmäßige Abschreibungen und Abschreibungen des Umlaufvermögens sind im Anhang zum Jahresabschluss zu erläutern.
2. Bei der Bemessung des Abschreibungszeitraums ist vorrangig auf die bei der Gemeinde betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände abzustellen. Dabei sind die technische und die (meist kürzere) wirtschaftliche Nutzungsdauer zu beachten. Entsprechend dem Vorsichtsprinzip ist die kürzere Nutzungsdauer anzunehmen. Betriebsvorrichtungen sind wie bewegliche Vermögensgegenstände abzuschreiben.
3. Für die Ermittlung des Abschreibungsbetrages ist grundsätzlich die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden. Die Anwendung der degressiven Abschreibung oder der Leistungsabschreibung ist bei beweglichen Vermögensgegenständen in Ausnahmefällen zulässig und im Anhang zu erläutern. Für die Anwendung dieser Abschreibungsmethoden reicht der Hinweis, diese Methoden würden den Verlauf der Wertminderung in den ersten Nutzungsjahren besser berücksichtigen, als Begründung nicht aus.
4. Der Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibungsmethode stellt keinen unzulässigen und auch keinen im Anhang erläutierungspflichtigen Methodenwechsel dar.
5. Bei der Abschreibung von Gebäuden kann der sog. Komponentenansatz in Betracht kommen (vgl. IDW HFA 1.016). Dabei werden für die Teile von Gebäuden (z.B. Bauwerk, Dach, Installationen, mit dem Bauwerk fest verbundene technische Anlagen) unterschiedliche Nutzungsdauern entsprechend den jeweiligen Erfahrungswerten bestimmt. Voraussetzung ist, dass der tatsächliche Wertverzehr durch Nutzung auf diese Weise wesentlich zutreffender abgebildet wird. Der Komponentenansatz ist auch für Bestandsanlagen zulässig.

### **Zu § 44: Allgemeine Grundsätze für die Gliederung**

Im Rahmen der vorgeschriebenen Gliederung können die genannten Bilanzpositionen weiter untergliedert werden, um die Transparenz zu erhöhen; z.B. kann die Bilanzposition „Sachanlagen im Gemeingebrauch, Infrastrukturvermögen“ in Gemein-

destraßen, Wege und Plätze, Kultur- und Naturgüter, öffentliche Ver- und Entsorgungseinrichtungen, Wald und sonstige Sachanlagen im Gemeingebrauch, Infrastrukturvermögen, untergliedert werden.

#### **Zu § 45: Rechnungsabgrenzungsposten**

1. Die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens kann im Einzelfall wegen Unerheblichkeit unterbleiben, soweit steuer- oder abgabenrechtliche Vorschriften dem nicht entgegenstehen.
2. Beispiele für aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind u. a. Vorauszahlungen von Mieten oder Pachten, Versicherungsbeiträge, Verbandsbeiträge, Beamtenbesoldung für den Monat Januar.
3. Als Beispiele für einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten sind u. a. Nutzungsentgelte für Grabstellen, Miet- und Pachteinzahlungen zu nennen. Der auf die folgende Rechnungsperiode entfallende Teilbetrag ist durch die Einstellung in den passiven Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen und im Folgejahr ganz oder anteilig aufzulösen.
4. In Fällen, in denen der Rechnungsabgrenzungsposten auf mehrere Haushaltsjahre abzugrenzen ist (z.B. Nutzungsentgelte für Grabstellen), wird der Posten mit den anteiligen Jahresbeträgen aufgelöst.
5. Die Ansparraten für Darlehen aus dem Investitionsfonds - Abteilung B - stellen Kreditbeschaffungskosten dar. Die Ansparraten wirken sich in den Jahren der Zahlung nicht ergebniswirksam aus. Sie sind als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren. Die Auflösung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens kann wahlweise gleichmäßig verteilt auf die Laufzeit des Darlehens (linear) oder mit fallenden Beträgen (degressiv) erfolgen. Der Auflösungsbetrag ist ergebniswirksam im ordentlichen Ergebnis zu buchen.

#### **Zu § 46: Ergebnisrechnung, Planvergleich**

Die Gegenüberstellung der Jahresergebnisse und der nach §§ 98, 100 HGO, §§ 19 bis 21 GemHVO fortgeschriebenen Haushaltsansätze lässt erkennen, ob und in welchem Umfang die Haushaltsplanung realisiert werden konnte. Die Berichtspflicht nach § 28 GemHVO bleibt unberührt.

**Zu § 47: Finanzrechnung, Planvergleich**

1. Die Finanzrechnung ist nach der direkten Methode zu führen. Dabei ist das entsprechende Muster 15 zu verwenden.
2. In der Finanzrechnung werden die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit, aus Finanzierungstätigkeit sowie aus haushaltsunwirksamen Zahlungsvorgängen nachgewiesen. Die Gegenüberstellung der Zahlungen und der fortgeschriebenen Haushaltsansätze lässt erkennen, ob und in welchem Umfang die Haushaltsplanung realisiert werden konnte.

**Zu § 48: Teilrechnungen, Planvergleich**

1. In den Teilrechnungen ist darzustellen, inwieweit das tatsächliche Ergebnis vom Planansatz abweicht. Wesentliche Abweichungen sind im Anhang zu erläutern.
2. Die Teilrechnungen müssen den in den Teilhaushalten ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen Ist-Werte gegenüberstellen. Hierdurch wird die Beurteilung der Zielerreichung ermöglicht.

**Zu § 49: Vermögensrechnung (Bilanz)**

1. Entsprechend den Vorschriften der §§ 108 und 109 HGO sind die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Der Begriff „dauernd“ zielt jedoch nicht auf einen Zeitraum ab, sondern auf die ständige Nutzung des Vermögensgegenstandes (Gebrauchsgut im Gegensatz zum Verbrauchsgut). Grundstücke sind stets dem Anlagevermögen zuzuordnen, auch wenn die Absicht besteht, sie im Zusammenhang mit bauleitplanerischen Maßnahmen zu verkaufen.
2. Grundstücksgleiche Rechte wie Erbbaurechte oder Wassernutzungsrechte sind wegen ihres inhaltlichen Zusammenhanges zum Grundstück unter den Sachanlagen (Kontengruppe 05 „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“) einzuordnen.

3. Von der Gemeinde gewährte Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen sind zu aktivieren und nach Maßgabe der Erfüllung der Verpflichtung aus dem Zuwendungsverhältnis zeitbezogen (Dauer der Zweckbindung) abzuschreiben. In bestimmten Fällen kann mit 10 Prozent abgeschrieben werden (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO). Investitionszuweisungen bzw.-zuschüsse sind z. B. die kommunale Förderung des Ausbaus des öffentlichen Nahverkehrs, die finanzielle Unterstützung des Neubaus einer Sozialeinrichtung eines anderen Trägers, die Subventionierung der Anschaffung von Anlagevermögen eines Vereins.  
  
Einmalige Beiträge für Investitionen (z.B. nach BauGB oder KAG), die von der Gemeinde für Grundstücke tatsächlich gezahlt werden, erhöhen den Wert des Grundstücks und sind als Zugang zum Buchwert zu behandeln. Von der Gemeinde für Grundstücke geleistete wiederkehrende Beiträge nach § 11a KAG sind als Aufwand zu behandeln und dürfen nicht aktiviert werden. Gemeinden, die Beiträge erheben, dürfen für eigene beitragspflichtige Grundstücke keine Aktivierung vornehmen.
4. Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG). Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Befinden sich auf dem Grundstück Gebäude, deren Zweckbestimmung und Wert gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung sind, so gilt das Grundstück als unbebaut. Als unbebautes Grundstück gilt auch ein Grundstück, auf dem infolge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude dauerhaft nutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist. Der Grundstücksbegriff stellt auf die wirtschaftliche Einheit (einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang) ab, sodass mehrere Flurstücke, aber auch nur Teile davon ein Grundstück bilden können. Unter der jeweiligen Bilanzposition werden Grundstücke als nichtabnutzbarer Vermögensgegenstand getrennt von den Gebäuden, Außenanlagen usw. erfasst.
5. Baureife Grundstücke sind unbebaute Grundstücke, wenn sie in einem Bebauungsplan als Bauland festgesetzt sind, ihre sofortige Bebauung möglich ist und die Bebauung innerhalb des Plangebiets in benachbarten Bereichen begonnen hat oder schon durchgeführt ist (vgl. § 73 BewG).
6. Bebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude bzw. andere Bauwerke, z.B. des Infrastrukturvermögens, befinden (vgl. § 74 BewG).
7. Auf der Kontenebene oder in der Anlagenbuchhaltung sollte das Waldvermögen (Hauptkonto 066 des KVKR) in „Grundstücke“ und „Aufwuchs“ getrennt werden. Dies erleichtert die Buchung von Zugängen und Abgängen.
8. In der Kontengruppe 07 des KVKR „Anlagen und Maschinen zur Leistungserstellung“ sind nur solche Vermögensgegenstände zu bilanzieren, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Herstellung von Leistungen bzw. Erzeugnissen (interne und externe) stehen. Darunter fallen z.B. Energieversorgungsanlagen, Kühlanlagen, Transportanlagen, Medienbestände der Bibliotheken.

9. Geleistete Anzahlungen sind geldliche Vorleistungen auf schwebende bzw. noch nicht abgewickelte Geschäfte. Sie sind in jedem Fall zu aktivieren. Die geleisteten Anzahlungen auf Sachanlagen werden in der Kontengruppe 09 des KVKR nachgewiesen. Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände werden in der Kontengruppe 04 des KVKR nachgewiesen. Geleistete Anzahlungen auf Vorräte werden im Hauptkonto 209 des KVKR nachgewiesen. Anzahlungen auf nicht aktivierbare Leistungen werden in der Kontengruppe 26 „Sonstige Vermögensgegenstände“ des KVKR nachgewiesen. Wird die Leistung vom Auftragnehmer erbracht, sind die geleisteten Anzahlungen auf das entsprechende Sachkonto umzubuchen. Nicht als Anzahlungen zu bewerten sind Vorauszahlungen für laufende Aufwendungen über einen bestimmten Zeitraum, z.B. Mietvorauszahlungen; diese sind unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.
10. Die bilanzielle Aufgliederung der Finanzanlagen (Kontenklasse 1) gemäß § 49 Abs. 3 Nr. 1.3 GemHVO soll die Möglichkeiten bzw. das unterschiedliche Ausmaß der Einflussnahme auf das Unternehmen, in das investiert wurde, erkennen lassen. In der Regel handelt es sich dabei um Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Wertpapiere sowie verschiedene Formen von Ausleihungen. Geldanlagen der Gemeinde, die nicht auf Dauer bzw. nur zur Anlage von zeitweise nicht benötigter Liquidität gebildet worden sind, gelten nicht als Finanzanlagen. Diese Geldanlagen werden generell dem Umlaufvermögen zugeordnet, da sie jederzeit unter Beachtung der Vereinbarungen beendet werden müssen, wenn die Mittel für Auszahlungen benötigt werden.
11. Anteile an verbundenen Unternehmen sind Finanzanlagen an rechtlich selbstständigen Unternehmen, auf die die Gemeinde einen beherrschenden Einfluss ausübt (i. d. R. bei einem Anteil von mehr als 50 v. H.), sowie ihre Eigenbetriebe. Verbundene Unternehmen sind grundsätzlich im Gesamtabschluss (vgl. § 112a Abs. 1 HGO) voll zu konsolidieren. Die Anteile an verbundenen Unternehmen werden in der Kontengruppe 11 des KVKR nachgewiesen.
12. Als Beteiligungen gelten die Anteile an Gesellschaften und sonstigen juristischen Personen, die nicht zu den verbundenen Unternehmen gehören, sofern diese Beteiligung auf Dauer angelegt ist und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde durch Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu diesen Einrichtungen dient. Bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft wird von der widerlegbaren Vermutung ausgegangen, dass eine Beteiligungsquote von mehr als 20 v. H. diese Voraussetzungen erfüllt. Bei einer Beteiligungsquote von mindestens 20 Prozent wird ein maßgeblicher Einfluss der Gemeinde auf die Beteiligung vermutet (assoziierte Unternehmen). Bei auf Dauer angelegten Beteiligungen mit einer Beteiligungsquote unter 20 Prozent ist i.d.R. davon auszugehen, dass die Gemeinde keinen maßgeblichen Einfluss auf die Beteiligung ausüben kann (andere Beteiligungen). Beteiligungen werden in der Kontengruppe 13 des KVKR nachgewiesen.

13. Die Mitgliedschaft in einer Genossenschaft ist keine Beteiligung (vgl. Hinweis Nr. 14.5 zu § 53 GemHVO). Die Anteile an Genossenschaft sind in der Vermögensrechnung als „Sonstige Ausleihungen“ (§ 49 Abs. 3 Nr. 1.3.6 GemHVO) zu bilanzieren und werden unter Kontengruppe 16 des KVKR nachgewiesen.
14. Die Mitgliedschaft in einem Zweckverband (vgl. KGG) ist den Beteiligungen zuzuordnen. Die Mitgliedschaft in Zweckverbänden werden in der Kontengruppe 13 (Hauptkonto 135) des KVKR nachgewiesen.

Bei der Ermittlung des Anteils der Gemeinde am Eigenkapital des Verbandes können folgende Daten einbezogen werden:

- a) Geleistete Kapitaleinlage im Verhältnis zu den Kapitaleinlagen aller Mitglieder oder die
- b) Wertigkeit des Stimmrechts in der Verbandsversammlung oder die
- c) gezahlte Umlage p.a. im Durchschnitt der letzten 5 Jahre im Verhältnis zu den Umlagezahlungen aller Mitglieder.

Eine Anpassung des erstmals festgestellten Anteils ist nur bei wesentlichen Vorgängen, z.B. bei der Aufnahme weiterer Mitglieder, Leistung einer weiteren Kapitaleinlage, erforderlich.

Die Begründung der Mitgliedschaft bei ekom 21 – KGRZ Hessen – ist nicht mit der Leistung einer Kapitaleinlage o.ä. verbunden. Bei Kündigung der Mitgliedschaft und bei der Abwicklung im Falle der Auflösung des KGRZ findet jedoch eine finanzielle Auseinandersetzung statt (vgl. § 17 der Satzung). Die Mitgliedschaft ist von der Gemeinde als Vermögensgegenstand zu bilanzieren. Die Gemeinde sollte die Mitgliedschaft in der Bilanz unter dem Posten „Beteiligungen“ gesondert ausweisen. Soweit sich unter Berücksichtigung der Verbindlichkeiten des KGRZ ein negativer Beteiligungswert ergibt, sollte die Gemeinde den Wert der Mitgliedschaft mit einem Erinnerungswert ansetzen.

15. Sparkassen sind dem gemeinen Nutzen dienende wirtschaftliche Unternehmen ihrer Träger (§ 2 Hessisches Sparkassengesetz). Die Trägerschaft ist deshalb als Vermögensgegenstand zu aktivieren. Wegen der zwischen den Sparkassen und ihren Trägern bestehenden öffentlich-rechtlichen Sonderbeziehungen ist die Trägerschaft als besonderer Vermögensgegenstand im Anlagevermögen unter der Position 1.4 „Sparkassenrechtliche Sonderbeziehungen“ auszuweisen. Dies gilt auch, wenn die Gemeinde Mitglied eines Sparkassen-Zweckverbandes ist. Die Sparkassenträgerschaft sollte nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode bewertet werden. Insoweit wird auf Nr. 16 der Hinweise zu § 41 GemHVO und Nr. 10.2 der Hinweise zu § 59 GemHVO hingewiesen. Es können auch andere sachgerechte Bewertungsmethoden angewandt werden, wenn dadurch unter Berücksichtigung besonderer Verhältnisse des Einzelfalles der Wert zuverlässiger ermittelt wird. Wegen etwaiger Risiken aus der Sparkassenträgerschaft wird auf Nr. 17.4 der Hinweise zu § 59 GemHVO verwiesen.
16. Wertpapiere sind Teil des Anlagevermögens, wenn die Absicht besteht, die Wertpapiere dauerhaft zu halten. Sind die Wertpapiere als nicht dauerhafte (kurzfristige) Anlage flüssiger Mittel bestimmt, sind sie im Umlaufvermögen auszuweisen. Wertpapiere im Anlagevermögen werden in der Kontengruppe 15 des KVKR, Wertpapiere des Umlaufvermögens in der Kontengruppe 27 des KVKR nachgewiesen.
17. Die Gewährung von sozialen Transferleistungen in Form von Darlehen (z.B. § 42a SGB II, §§ 37, 37a und 38 SGB XII) stellen keine Kredite (Ausleihungen) i.S. der finanzwirtschaftlichen Definition dar. Sie sind im Ergebnishaushalt und in der Ergebnisrechnung deshalb als Aufwand, etwaige Rückzahlungen als Ertrag zu behandeln. Da nach den Erfahrungen in der kommunalen Praxis ein hoher Anteil dieser Darlehen nicht zurückgezahlt wird, ist eine solche vereinfachte Verfahrensweise im Rechnungswesen gerechtfertigt. Gleichwohl ist mit dem gebotenen Nachdruck auf die Rückzahlung von darlehensweise gewährten sozialen Transferleistungen hinzuwirken.
18. Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Ausleihungen sind wie vergleichbare Forderungen (vgl. Nr. 14 der Hinweise zu § 41 GemHVO) zu beurteilen.
19. Aus Vereinfachungsgründen dürfen Aufwendungen für Vorräte sofort ergebniswirksam gebucht werden, wenn die Bestände
- zum sofortigen Verbrauch bestimmt sind,
  - zum Bilanzstichtag einen Wert von 10.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) je Lager nicht übersteigen (vgl. § 36 Abs. 5 GemHVO).

In Bezug auf lagerfähige Brennstoffe wird auf Nr. 4 der Hinweise zu § 36 verwiesen.

Die Vorräte werden in der Kontengruppe 20 des KVKR nachgewiesen.

20. Unfertige Leistungen und Erzeugnisse sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens. Bei den unfertigen Leistungen und Erzeugnissen ist der Herstellungsprozess noch nicht abgeschlossen. Am Schluss des Haushaltsjahres werden die Bestände an unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen durch Inventur ermittelt. Bei fertigen Erzeugnissen und Leistungen handelt es sich um Vermögensgegenstände, deren Herstellung am Bilanzstichtag abgeschlossen ist. Waren sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die ohne wesentliche Be- und Verarbeitung veräußert oder abgegeben werden. Unfertige und fertige Erzeugnisse, Leistungen und Waren werden in der Kontengruppe 21 des KVKR nachgewiesen.
21. Eine Forderung ist der Anspruch aus einem Schuldverhältnis gegenüber einem Dritten. Das Schuldverhältnis kann eine öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Grundlage haben. Eine Forderung erlischt in der Regel durch Zahlung. Bei den Forderungen wird u. a. zwischen Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen, Forderungen aus Steuern und Abgaben, privatrechtlichen und sonstigen Forderungen unterschieden.
22. Zuweisungen sind Geldleistungen innerhalb des öffentlichen Bereichs. Zuschüsse sind Geldleistungen zwischen dem öffentlichen Bereich und den sonstigen Bereichen. Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen werden in der Kontengruppe 22 des KVKR nachgewiesen.
23. Zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören die Gebühren-, Beitrags-, Steuerforderungen sowie sonstige Forderungen, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhen. Forderungen aus Steuern und Abgaben werden in der Kontengruppe 23 des KVKR nachgewiesen.
24. Unter Forderungen gegen verbundene Unternehmen und solchen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sind sämtliche Forderungen auszuweisen, die nicht den Ausleihungen zuzuordnen sind. Solche Forderungen gegen verbundene Unternehmen und solchen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sind in der Kontengruppe 25 des KVKR auszuweisen. Dieses Verfahren erleichtert die Erstellung des Gesamtabchlusses.

## **Zu § 50: Anhang**

1. Im Anhang werden die wesentlichen Posten der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung erläutert. Ferner sind u. a. die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die wesentlichen Abweichungen zu einzelnen Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnungspositionen im Jahresvergleich darzustellen. Dem Anhang sind die Anlagenübersicht, die Verbindlichkeitenübersicht und die Forderungsübersicht beizufügen (§ 112 Abs. 4 Nr. 1 HGO). Außerdem sind Sachverhalte anzugeben, die für die Beurteilung des Jahresabschlusses von besonderer Bedeutung sind, z.B. Erläuterungen zum außerordentlichen Ergebnis.
2. Für die Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind in der GemHVO zwar keine besonderen Vorgaben enthalten, den Gemeinden wird jedoch die folgende Struktur empfohlen:
  - Allgemeine Angaben,
  - Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
  - Erläuterungen der Vermögensrechnung (Bilanz),
  - Erläuterungen der Ergebnisrechnung,
  - Erläuterungen der Finanzrechnung,
  - sonstige Angaben.

3. Neben den in § 50 GemHVO genannten Pflichtangaben können weitere Verpflichtungen zur Angabe von Sachverhalten bestehen. Der Anhang kann durch freiwillige Angaben ergänzt werden.
4. Im Anhang werden ergänzend die nicht in der Vermögensrechnung (Bilanz) enthaltenen Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten (z.B. Bürgschaftsverpflichtungen, Gewährleistungen für Dritte), gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, ausgewiesen. Diese Einzelaufgliederung ist bei sparkassenrechtlichen Sonderbeziehungen nicht erforderlich. Verbindlichkeiten der Sparkasse können der Gewährträgerhaftung nach § 32 HSpG unterliegen.
5. Sämtliche Sachverhalte, aus denen sich zukünftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können (z.B. Verpflichtungen aus Mietverträgen, Leasingverträgen, ÖPP-Verträgen), sind im Anhang zu erläutern. Hat die Gemeinde Wertgrenzen nach § 100 Abs. 1 Satz 3 HGO festgelegt, können sie herangezogen werden, um die Frage der Erheblichkeit der finanziellen Verpflichtung zu entscheiden.
6. Im Anhang ist anzugeben, in welchen Haushaltsjahren und in welcher Höhe Fehlbeträge entstanden sind, die in künftigen Haushaltsjahren auszugleichen sind. Dabei sind die ordentlichen und außerordentlichen Fehlbeträge getrennt darzustellen.

#### **Zu § 51: Rechenschaftsbericht**

1. Im Rechenschaftsbericht ist der Verlauf der Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in konzentrierter Form darzustellen. In den Ausführungen zur Lage der Gemeinde soll zum Ausdruck kommen, ob die Gemeinde über die finanzwirtschaftliche Grundlage verfügt, um die stetige Aufgabenerfüllung zu sichern. Sachverhalte, die im Anhang zum Jahresabschluss erläutert werden, müssen nicht nochmals im Rechenschaftsbericht aufgeführt werden.
2. Wesentliches Ziel des Rechenschaftsberichts ist es, die derzeitige und zukünftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Zielorientierung der Gemeinde auf der Basis von Kennzahlen darzustellen. Insbesondere ist die Finanzierung der übertragenen Haushaltsermächtigungen (§ 112 Abs. 4 Nr. 2 HGO) zu dokumentieren.
3. Für die Gestaltung des Rechenschaftsberichts, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formen vorgegeben. Die gewählte Darstellungsform soll in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten werden, damit der Vergleich mit dem jeweiligen Vorjahr erleichtert wird.

#### **Zu § 52: Anlagenübersicht, Verbindlichkeitenübersicht, Rückstellungsübersicht, Forderungsübersicht**

1. Mit der Anlagenübersicht wird die Entwicklung des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert dargestellt. Auf das Muster 19 wird verwiesen.

2. Die Verbindlichkeitenübersicht weist die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detailliert nach.
3. In der Rückstellungsübersicht ist darzustellen, wie sich die einzelnen Rückstellungen im Verlauf des Haushaltsjahres durch Zuführung, Inanspruchnahme, Auflösung etc., entwickelt haben. Etwaige Umbuchungen, z.B. wegen späterer Änderung der Rückstellungsart, sind ebenfalls zu dokumentieren.
4. Die Forderungsübersicht kann um eine Darstellung zu den Altersgruppen nach Fälligkeit der Forderungen ergänzt werden.

### **Zu § 53: Gesamtabschluss**

1. Grundlagen und Grundsätze der Konsolidierung
  - 1.1. § 112a Abs.1 HGO verpflichtet die Gemeinde, einen Gesamtabschluss aufzustellen. Das Ministerium des Innern und für Sport kann im Einzelfall Ausnahmen zulassen (§ 133 HGO).
  - 1.2. Im Gesamtabschluss ist die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften so darzustellen, als ob die in die Konsolidierung einbezogenen Aufgabenträger und die Gemeinde insgesamt ein Aufgabenträger wären (Einheitsfiktion).
  - 1.3. Der Gesamtabschluss besteht gemäß § 112a Abs. 5 HGO aus den folgenden Bestandteilen:
    - zusammengefasster Jahresabschluss,
    - Kapitalflussrechnung (zusammengefasste Finanzrechnung),
    - Konsolidierungsbericht und
    - Angaben zu nicht konsolidierten Aufgabenträgern.
  - 1.4. Der zusammengefasste Jahresabschluss setzt sich zusammen aus:
    - zusammengefasster Ergebnisrechnung,
    - zusammengefasster Vermögensrechnung (Bilanz) und
    - zusammengefassten Anlagen, einem Anhang, in dem die wesentlichen Posten des Gesamtabschlusses zu erläutern sind, mit Übersichten über das Eigenkapital, das Anlagevermögen, die Rückstellungen, die Forderungen und die Verbindlichkeiten (vgl. § 112a Abs. 5 HGO i. v. mit § 112 Abs. 2 und 4 HGO).
  - 1.5. Der Aufbau der zusammengefassten Vermögensrechnung (Bilanz), zusammengefassten Ergebnisrechnung, Kapitalflussrechnung (zusammengefassten Finanzrechnung) nach der direkten oder indirekten Methode

und der Übersicht über alle Entwicklungen des Eigenkapitals ist den Anlagen 2 bis 6 zu den Hinweisen zur Gemeindehaushaltsverordnung zu entnehmen.

- 1.6. Gemeinden mit weniger als 20.000 Einwohnern sind von der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses befreit (§ 112b Abs. 1 HGO).
- 1.7. Eine Gemeinde zwischen 20 000 und bis zu 50 000 Einwohnern ist von der Pflicht, einen Gesamtabchluss aufzustellen, befreit, wenn der auf die Gemeinde entfallende Anteil der Bilanzsumme der nach § 112a Abs. 4 Satz 1 voll zu konsolidierenden Aufgabenträger zusammen den Wert von 20 Prozent der in der Vermögensrechnung der Gemeinde ausgewiesenen Bilanzsumme sowohl für das Jahr der Aufstellung als auch für das Vorjahr nicht übersteigt (§ 112b Abs. 2 HGO).
- 1.8. Grundsätzlich müssen Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern einen Gesamtabchluss aufstellen, denen die Mehrheit (vgl. § 112a Abs. 4 S. 1 HGO) oder 20 bis 50 Prozent (vgl. § 112a Abs. 4 S. 2 HGO) der Stimmrechte an Aufgabenträgern, z.B. Gesellschaften, Zweckverbänden, mit kaufmännischer, eigenbetriebs- oder haushaltsrechtlicher Rechnungslegung, zustehen (vgl. § 112a Abs. 4 HGO). Bei der Ermittlung des Stimmrechtsanteils sind die unmittelbaren und mittelbaren Stimmrechte der Gemeinde einzubeziehen (vgl. § 112a Abs. 4 S. 3 HGO).
- 1.9. Wenn die Jahresabschlüsse der Aufgabenträger nach § 112a Abs. 1 HGO, bei denen die Gemeinde über die Mehrheit der Stimmrechte (vgl. § 112a Abs. 4 S. 1 HGO) oder bei denen der Gemeinde nicht über die Mehrheit der Stimmrechte i. S. v. § 112a Abs. 4 S. 2 HGO verfügt, in ihrer Gesamtheit für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde von nachrangiger Bedeutung (vgl. § 112a Abs. 2 S. 3 HGO i. V. m. § 112 Abs. 1 S. 4 HGO) sind, muss von der Gemeinde kein Gesamtabchluss aufgestellt werden (Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses).
- 1.10. Nachrangige Bedeutung für die Gesamtheit der Aufgabenträger i.S.v. Ziffer 1.7 liegt vor, wenn der auf die Gemeinde entfallende Anteil der Bilanzsummen der o. g. Aufgabenträger zusammen den Wert von 20 Prozent der in der Vermögensrechnung (Bilanz) der Gemeinde ausgewiesenen (nicht konsolidierten) Bilanzsumme an den Abschlussstichtagen am 31. Dezember für das Jahr der Aufstellung und gleichzeitig für das Vorjahr, beginnend mit dem Haushaltsjahr 2021, nicht übersteigen. Der auf die Gemeinde entfallende Anteil der Bilanzsumme ist auch bei voll zu konsolidierenden Aufgabenträgern zu verwenden. Bei der Berechnung bleiben die in den Bilanzen auf der Aktivseite ggf. ausgewiesenen nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge unberücksichtigt.
- 1.11. Der Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden gilt entsprechend für die fortgesetzte Einbeziehung von Aufgabenträgern in den Gesamtabchluss.

- 1.12. Die Prüfung der Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag vorzunehmen. Der Verzicht auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist von der Gemeindevertretung zu beschließen (vgl. § 112b Abs. 3 HGO) und entsprechend zu dokumentieren. Die Kommunalaufsichtsbehörde und das Rechnungsprüfungsamt sind über den Verzicht auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses in geeigneter Weise zu unterrichten.
- 1.13. Der Gesamtabchluss ist zum Stichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres aufzustellen. Liegt der Abschlussstichtag eines einbezogenen Aufgabenträgers mehr als fünf Monate vor oder nach dem Stichtag des Gesamtabchlusses, so ist für diesen Aufgabenträger ein Zwischenabschluss aufzustellen und dessen Werte in den Gesamtabchluss einzubeziehen. Auf die Erstellung von Zwischenabschlüssen bei abweichenden Abschlussstichtagen (Haushaltsjahren) kann verzichtet werden. Der Zwischenabschluss muss nicht geprüft sein.
- 1.14. Eine gesonderte zusammengefasste Vermögensrechnung (Bilanz) auf den Beginn des Haushaltsjahres, für das der erste Gesamtabchluss erstellt wird (Eröffnungsbilanz), muss nicht aufgestellt werden. Soweit eine Eröffnungsbilanz erstellt wird, gehen die Posten der Eröffnungsbilanz im Allgemeinen als Vorjahresangaben in die zusammengefasste Vermögensrechnung (Bilanz) des ersten Gesamtabchlusses ein.
- 1.15. Auf die Angabe von Vorjahreswerten kann im Rahmen der Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses in der zusammengefassten Ergebnisrechnung und der Kapitalflussrechnung vollständig verzichtet werden.
- 1.16. Als Stichtag der Erstkonsolidierung gilt grundsätzlich der Zeitpunkt, zu dem die Gemeinde zum ersten Mal eine Eröffnungsbilanz für Zwecke des Gesamtabchlusses erstellt. Auf die Ausführungen unter Nr. 5.4 der Hinweise zu § 53 GemHVO wird verwiesen. Soweit keine Eröffnungsbilanz erstellt wird (vgl. Hinweis Nr. 1.14 zu § 53 GemHVO), gilt als Stichtag der Erstkonsolidierung der 1.1. des Haushaltsjahres, für das der erste Gesamtabchluss erstellt wird.
2. Bestimmung des Konsolidierungskreises
- 2.1. Unter „Konsolidierungskreis“ wird im Allgemeinen die Gruppe der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Aufgabenträger verstanden (§ 112a Abs. 4 HGO). Die Gruppe der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Aufgabenträger besteht nach § 112a Abs. 1 HGO aus:
- Sondervermögen mit Sonderrechnungen (§ 112a Abs. 1 Nr. 1 HGO),
  - Unternehmen und Einrichtungen (§ 112a Abs. 1 Nr. 2 HGO) mit eigener Rechtspersönlichkeit (Ausnahme: Sparkassen und Sparkassenzweckverbände),
  - Mitgliedschaften in Zweckverbänden oder Arbeitsgemeinschaften nach dem Gesetz über die kommunale Gemeinschaftsarbeit (§ 112a Abs. 1 Nr. 3 HGO),

- Mitgliedschaften in Wasser- und Bodenverbänden nach dem Wasserverbandsgesetz (§ 112a Abs. 1 Nr. 4 HGO),
  - rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen, die die Gemeinde errichtet hat, in die sie Vermögen eingebracht hat und die von ihr verwaltet werden (§ 112a Abs. 1 Nr. 5 HGO) und
  - Aufgabenträgern, deren finanzielle Grundlage wegen rechtlicher Verpflichtung wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird (§ 112a Abs. 1 Nr. 6 HGO).
- 2.2. In den Gesamtabschluss sind grundsätzlich alle Aufgabenträger mit den nach Handels-, Eigenbetriebs- oder kommunalem Haushaltsrecht aufzustellenden Jahresabschlüssen gemäß § 112a Abs. 1 HGO einzubeziehen. Jahresabschlüsse, die nach den Vorgaben der kirchlichen Doppik erstellt werden, sind nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen.
- 2.3. Die Aufgabenträger, bei denen der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte zusteht, sind im Rahmen der Vollkonsolidierung mit der Maßgabe in den Gesamtabschluss einzubeziehen, dass die jeweiligen Buchwerte zusammengefasst werden (§ 112a Abs. 4 Satz 1 HGO).
- 2.4. Aufgabenträger, die unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde stehen, werden mit dem fortgeschriebenen anteiligen Eigenkapital (At-Equity-Bewertung) in den Gesamtabschluss einbezogen. Maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn die Gemeinde bei einem Aufgabenträger mindestens über den fünften Teil der Stimmrechte verfügt.
- 2.5. Aufgabenträger, bei denen die Gemeinde über Stimmrechtsanteile von weniger als dem fünften Teil verfügt, sind grundsätzlich mit ihren fortgeführten Anschaffungskosten (At-Cost-Bewertung) aus dem Einzelabschluss unter dem Finanzanlagevermögen im Gesamtabschluss auszuweisen.
- 2.6. Bei der Ermittlung der Stimmrechtsanteile sind die der Gemeinde unmittelbar und mittelbar zustehenden Rechte an dem Aufgabenträger zu berücksichtigen. Bei der Zurechnung der mittelbaren Rechte sind auch die den unmittelbaren Beteiligungen der Gemeinde zustehende Rechte einzubeziehen.
- 2.7. Eigenbetriebe (§ 127 HGO) gehören grundsätzlich zu den Aufgabenträgern, die nach den Grundsätzen der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss aufzunehmen sind. Auf die Ausführungen unter Nr. 2.13 der Hinweise zu § 53 GemHVO wird verwiesen.
- 2.8. Bei Aufgabenträgern mit kaufmännischer Rechnungslegung, die nicht Kapitalgesellschaften sind, z.B. Stiftungen, Zweckverbände, Wasser- und Bodenverbände, Personengesellschaften, können zur Bestimmung ihrer eindeutigen Zuordnung zum Konsolidierungskreis ergänzend zu Nr. 2.3 der Hinweise zu § 53 GemHVO weitere Kriterien herangezogen werden. Dazu gehört die Frage, ob die Gemeinde mit der Mehrheit ihrer Mitglieder im

Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgan ihre Interessen bei dem Aufgabenträger durchsetzen kann oder gemeinsam mit dem Aufgabenträger abgestimmte Planungen und einheitliche Grundsätze verfolgt. Soweit die Gemeinde nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die tatsächliche Kontrolle über den Aufgabenträger ausübt, ist er nach den Grundsätzen der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einzubeziehen.

- 2.9. In den Konsolidierungskreis sind einzubeziehen die rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen mit kaufmännischer Rechnungslegung, die von der Gemeinde errichtet worden sind, von der Gemeinde verwaltet werden und in die von der Gemeinde Vermögen eingebracht worden ist. Für diese Stiftungen hat die Gemeinde besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen (§ 116 Abs. 1 HGO).

Das Vermögen der rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen, die von der Gemeinde verwaltet werden, ist nicht in den Konsolidierungskreis einzubeziehen, weil diese Stiftungen Sondervermögen der Gemeinde darstellen, das den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegt und im Haushalt der Gemeinde gesondert nachzuweisen ist (§ 115 Abs. 1 und 2 HGO). Die haushaltswirtschaftlichen Daten der rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen sind bereits im Jahresabschluss der Gemeinde und damit auch im Gesamtabschluss enthalten.

- 2.10. Bei der Ermittlung einer „Beteiligungsquote“ an einem Zweckverband (KGG) kann nach Nr. 14 der Hinweise zu § 49 GemHVO verfahren werden. Die „Beteiligungsquote“ soll im Allgemeinen als Durchschnittswert für einen Zeitraum von fünf Jahren ermittelt werden. Bei der Entscheidung zur Bestimmung der Konsolidierungsmethode ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse des Verbandes abzustellen. Bei Wasser- und Bodenverbänden kann entsprechend verfahren werden.

- 2.11. Auf die Einbeziehung von Aufgabenträgern nach § 112a Abs. 1 Nr. 6 HGO kann i.d.R. verzichtet werden. Die Beziehungen zwischen der Gemeinde und den o. g. Aufgabenträgern sind im Normalfall als von nachrangiger Bedeutung zu erachten (vgl. § 112a Abs. 2 S. 3 HGO i. V. m. § 112 Abs. 1 S. 4 HGO).

- 2.12. Gemeinden, die nach § 112a Abs. 1 und 4 HGO sowie unter Berücksichtigung der Ziffern 1.6 bis 1.9 dieser Hinweise einen Gesamtabschluss aufzustellen haben oder diesen freiwillig aufstellen, müssen einzelne Aufgabenträger nach § 112a Abs. 1 HGO,

- bei denen die Gemeinde über die Mehrheit der Stimmrechte (vgl. § 112a Abs. 4 S. 1 HGO) oder bei denen der Gemeinde nicht über die Mehrheit der Stimmrechte i. S. v. § 112a Abs. 4 S. 2 HGO verfügt

und

- die für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde von nachrangiger Bedeutung sind (vgl. § 112a Abs. 2 S. 3 HGO i. V. m. § 112 Abs. 1 S. 4 HGO),

nicht in den Gesamtabschluss einbeziehen, wenn diese von nachrangiger Bedeutung sind. Besitzt die Gemeinde einen unmittelbaren Anteil an diesen Aufgabenträgern, sind in diesem Fall unabhängig von der Höhe des Beteiligungsanteils die fortgeführten Anschaffungskosten (At-Cost-Bewertung) aus dem Jahresabschluss der Gemeinde in den Gesamtabschluss einzubeziehen.

- 2.13. Eine nachrangige Bedeutung von einzelnen Aufgabenträgern ist im Zweifel anzunehmen, wenn der auf die Gemeinde entfallende Anteil der ordentlichen Erträge und der auf die Gemeinde entfallende Anteil der Bilanzsumme eines o. g. Aufgabenträgers 5 v. H. der Summe aller (nicht konsolidierten) ordentlichen Erträge und 5 v. H. der (nicht konsolidierten) Bilanzsumme aller o.g. Aufgabenträger und der Gemeinde im Jahr der Aufstellung nicht übersteigen. Auch bei voll zu konsolidierenden Aufgabenträgern ist nur der auf die Gemeinde entfallende Anteil zu betrachten. Weitere Posten der Vermögensrechnung (Bilanz), der Gesamtergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) sowie der Gesamtfinanzzrechnung (Kapitalflussrechnung) können zur Beurteilung herangezogen werden. Wenn die Betrachtung einzelner Indikatoren zu unterschiedlichen Ergebnissen führt, so ist anhand einer wertenden Gesamtbetrachtung zu entscheiden. Der Verzicht auf die Einbeziehung nach Satz 1 ist im Anhang zum Gesamtabschluss zu begründen.
- 2.14. Aufgabenträger nach § 112a Abs. 1 HGO, die wegen nachrangiger Bedeutung nicht in den Gesamtabschluss einbezogen wurden, müssen zu jedem Abschlussstichtag von der Gemeinde auf ein Fortbestehen der Nachrangigkeit überprüft werden. Die Gemeinde muss o. g. Aufgabenträger in den Gesamtabschluss einbeziehen, wenn beide Wertgrenzen i. S. v. Ziffer 1.8 an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren überschritten werden.
- 2.15. Bei mittelbaren Beteiligungen von Aufgabenträgern nach § 112a Abs. 1 Nr. 2 HGO ist § 290 HGB zu beachten (vgl. § 112a Abs. 4 Satz 3 HGO).
- 2.16. Grundsätzlich sind die Jahresabschlüsse der Aufgabenträger als Basis für die Konsolidierung in den Gesamtabschluss einzubeziehen. Erstellt der einbezogene Aufgabenträger einen eigenen (Teil-)Konzernabschluss, so kann dieser als Basis für die Konsolidierung in den Gesamtabschluss einbezogen werden (siehe auch Nr. 5.4 der Hinweise zu § 53 GemHVO). Die grundsätzlichen Vorgaben zur Schulden-, Kapital-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung bleiben davon unberührt.
- 2.17. Sparkassen und Sparkassenzweckverbände sind nach § 112a Abs. 1 Nr. 2 HGO nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen. Dies gilt auch für die von den Sparkassen und Sparkassenzweckverbänden gehaltenen Beteiligungen. Die unmittelbaren Anteile der Gemeinde und die nicht über die Sparkassen und Sparkassenzweckverbände mittelbar gehaltenen Anteile der Gemeinde an einer solchen Beteiligung sind aber im Gesamtabschluss zu berücksichtigen.

3. Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung
  - 3.1. Nach § 112a Abs. 4 HGO sind für die Vollkonsolidierung die §§ 300 bis 307 HGB und für die At-Equity-Bewertung die §§ 311 und 312 HGB entsprechend anzuwenden. Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches sind in der Fassung der Änderung vom 6. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2481) anzuwenden.
  - 3.2. Der Ansatz und die Bewertung der in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der Aufgabenträger erfolgen grundsätzlich nach den für die Gemeinde geltenden Vorschriften für das Haushalts- und Rechnungswesen. Bestehen für die Jahres- bzw. Zwischenabschlüsse der einbezogenen Aufgabenträger und der Gemeinde abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, so ist keine Anpassung der Posten vorzunehmen, weil nach § 112a Abs. 4 HGO die jeweiligen Buchwerte der Abschlüsse zusammengefasst werden.
4. Vollkonsolidierung
  - 4.1. Bei der Vollkonsolidierung gehen die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der einbezogenen Aufgabenträger vollständig in den Gesamtabchluss ein. Grundsätzlich werden die Jahres- bzw. Zwischenabschlüsse der einbezogenen Aufgabenträger zu einem Abschluss aufsummiert (Summenabschluss). Anschließend werden Kapital-, Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung und die Zwischenergebniseliminierung durchgeführt.
  - 4.2. Der Vollkonsolidierung liegt die Konzeption zugrunde, dass an die Stelle der Anteile an den Aufgabenträgern im Gesamtabchluss die Vermögensgegenstände, Sonderposten, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten des einbezogenen Aufgabenträgers treten.
5. Kapitalkonsolidierung
  - 5.1. Die Kapitalkonsolidierung ist die Verrechnung des Bilanzansatzes für die Anteile eines einbezogenen Aufgabenträgers mit dem auf diese Anteile entfallenden Eigenkapital der einbezogenen Aufgabenträger.
  - 5.2. Bei der Kapitalkonsolidierung für vollkonsolidierte Aufgabenträger ist entweder die Buchwertmethode oder die Neubewertungsmethode anzuwenden.
  - 5.3. Ein auszuweisender Geschäfts- oder Firmenwert ist über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, höchstens über 15 Jahre, linear abzuschreiben oder ergebnisneutral mit den Rücklagen zu verrechnen.
  - 5.4. Bei mehrstufiger Konzernorganisation können (Teil-)Konzernabschlüsse einzubeziehender Aufgabenträger als Konsolidierungsbasis verwendet werden.

6. Schuldenkonsolidierung
  - 6.1. Schuldenkonsolidierung ist die Verrechnung der Ausleihungen, anderen Forderungen und Rechnungsabgrenzungsposten gegen einbezogene Aufgabenträger mit den entsprechenden Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten gegenüber einbezogenen Aufgabenträgern.
  - 6.2. Bereits im Rahmen der Erstellung der Jahresabschlüsse sind die Konten, die Salden gegenüber einzubeziehenden Aufgabenträger aufweisen, zwischen den in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Einheiten abzustimmen. Sie sind zum Bilanzstichtag vorzunehmen.
  - 6.3. Saldenabstimmungen mit den einzubeziehenden Aufgabenträgern sollen mindestens einmal unterjährig durchgeführt werden.
  - 6.4. Aufrechnungsdifferenzen, die nicht mit vertretbarem Aufwand zu klären sind, können grundsätzlich ergebniswirksam verrechnet werden.
  - 6.5. Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie Rechnungsabgrenzungsposten müssen nicht in die Schuldenkonsolidierung einbezogen werden, wenn die wegzulassenden Posten für die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde von nachrangiger Bedeutung sind. Nr. 2.13. der Hinweise zu § 53 GemHVO kann sinngemäß angewendet werden.
  - 6.6. Bei der Schuldenkonsolidierung kann in Einzelfällen von nachrangiger Bedeutung für die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde auf eine detaillierte Aufklärung von Konsolidierungsdifferenzen verzichtet werden und die Forderung als jeweils zutreffender Wert angenommen werden (einseitige, führende Forderungskonsolidierung).
7. Zwischenergebniseliminierung
  - 7.1. Wenn in den Gesamtabchluss zu übernehmende Vermögensgegenstände ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen Aufgabenträgern beruhen, sind sie in der zusammengefassten Vermögensrechnung (Bilanz) mit einem Betrag auszuweisen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Gesamtabchlusses aufgestellten Jahresbilanz dieses Aufgabenträgers angesetzt werden könnten, wenn die in den Gesamtabchluss einbezogenen Aufgabenträger auch rechtlich eine einzige Einheit bilden würden.
  - 7.2. Auf eine Zwischenergebniseliminierung kann bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses verzichtet werden, soweit im Konsolidierungszeitraum keine Grundstücks- oder sonstigen Immobiliengeschäfte zwischen den Aufgabenträgern nach § 112a Abs. 1 HGO sowie der Gemeinde abgewickelt wurden.
  - 7.3. Außerdem kann auf die Zwischenergebniseliminierung verzichtet werden, wenn die Zwischenergebnisse nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden können oder wenn diese Ergebnisse für die Darstellung

der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Gesamtabchluss von nachrangiger Bedeutung sind. Nr. 2.13 der Hinweise zu § 53 GemHVO kann sinngemäß angewendet werden.

8. Aufwands- und Ertragskonsolidierung
  - 8.1. Innenumsätze sind Aufwendungen und Erträge aus internen Beziehungen zwischen Gemeinde und den in den Gesamtabchluss einbezogenen Aufgabenträgern. Diese Innenumsätze sind vollständig zu verrechnen.
  - 8.2. Dies gilt auch für Steueraufwendungen und Steuererträge zwischen den einzubeziehenden Aufgabenträgern und der Gemeinde.
  - 8.3. Aufwendungen und Erträge müssen nicht in die Aufwands- und Ertragskonsolidierung einbezogen werden, wenn die wegzulassenden Positionen für die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde von nachrangiger Bedeutung sind. Nr. 2.13 der Hinweise zu § 53 GemHVO kann sinngemäß angewendet werden.
  - 8.4. Bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung kann in Einzelfällen von nachrangiger Bedeutung für die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde auf eine detaillierte Aufklärung von Konsolidierungsdifferenzen verzichtet werden und der Ertrag als jeweils zutreffender Wert angenommen werden (einseitige, führende Ertragskonsolidierung).
9. Behandlung von steuerlichen Tatbeständen
  - 9.1. Auf die Ermittlung von latenten Steuern wird bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses verzichtet.
  - 9.2. Posten für latente Steuern in den Jahresabschlüssen der in den Gesamtabchluss einbezogenen Aufgabenträger sind in voller Höhe zu übernehmen. Dies gilt auch für den Gewerbesteueranteil und für die in den Gesamtabchluss einbezogenen Teilkonzernabschlüsse.
10. At-Equity-Bewertung
  - 10.1. Die Beteiligung an einem assoziierten Aufgabenträger ist mit dem anteiligen Eigenkapital dieses Aufgabenträgers im Gesamtabchluss anzusetzen. Bei der At-Equity-Bewertung von Aufgabenträgern soll die Buchwertmethode angewendet werden. Dabei ist jeweils der letzte Jahresabschluss des assoziierten Aufgabenträgers zugrunde zu legen. Stellt dieser Aufgabenträger einen (Teil-)Konzernabschluss auf, so ist von diesem und nicht vom Jahresabschluss des Aufgabenträgers auszugehen.
  - 10.2. Bei Gemeinschaftsunternehmen ist die At-Equity-Bewertung anzuwenden.
11. Organisation des Gesamtabchlusses
  - 11.1. Die Aufstellung des Gesamtabchlusses ist Aufgabe des Gemeindevorstandes (§ 112a Abs. 6 HGO).

- 11.2. Grundlage für die Erstellung des Gesamtabschlusses sind die nach den jeweils maßgeblichen Vorschriften erstellten Jahresabschlüsse der einbezogenen Aufgabenträger.
- 11.3. Für die Jahresabschlüsse der einzubeziehenden Aufgabenträger müssen mindestens Aufstellungsbeschlüsse vorliegen.
- 11.4. Den Gemeinden wird empfohlen, eine Gesamtabschlussrichtlinie zu erstellen. Damit können Grundsätze für die Zusammenfassung der Bilanzposten und der Posten der Ergebnisrechnungen bzw. GuV aufgestellt werden. Sie kann wie folgt gegliedert werden:
  - A. Aufgabe und Zweck der Gesamtabschlussrichtlinie
  - B. Grundlagen des kommunalen Gesamtabschlusses
    - I. Rechtliche Grundlagen
    - II. Geltungsbereich
    - III. Grundsätze für die Gesamtrechnungslegung
    - IV. Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten
    - V. Gesamtabschlussterminplan
    - VI. Formularwesen, z. B. Saldenabstimmung
    - VII. Technische Unterstützung des Gesamtabschlusses
    - VIII. Festlegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises
  - C. Vorbereitung der Jahres- bzw. Zwischenabschlüsse für die Konsolidierung (KB II)
    - I. Einheitliche Abschlussstichtage
    - II. Einheitliche Bilanzierungsstandards
  - D. Konsolidierung
    - I. Vollkonsolidierung
    - II. At-Equity-Bewertung
  - E. Anhang zum Gesamtabschluss
  - F. Anlagen zum Gesamtabschluss
  - G. Konsolidierungsbericht
  - H. Prüfung und Offenlegung des Gesamtabschlusses

## I. Inkrafttreten

- 11.5. Für die Gliederung der zusammengefassten Ergebnisrechnung und der zusammengefassten Vermögensrechnung (Bilanz) sind grundsätzlich die §§ 46 und 49 GemHVO entsprechend anzuwenden. Für die Gliederung der Kapitalflussrechnung ist der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 21 in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden (§ 54 GemHVO). Die Gemeinde kann die vorgeschriebenen Gliederungen erweitern, wenn dies erforderlich ist.
- 11.6. Bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses sind die Anlagen 2 bis 6 zu verwenden. Gemeinden die vor dem 1. Februar 2013 organisatorische Vorbereitungen für die Aufstellung des Gesamtabchlusses getroffen haben, z.B. in Bezug auf die notwendigen Einstellungen für die Buchhaltungssoftware, dürfen etwaige Abweichungen von den Anlagen 2 und 3 beibehalten, wenn Anpassungen einen unverhältnismäßig hohen Aufwand verursachen würden und die Aussagekraft der zusammengefassten Vermögensrechnung und der zusammengefassten Ergebnisrechnung nicht beeinträchtigt wird.
- 11.7. Die einbezogenen Aufgabenträger sind von der Gemeinde zu verpflichten, alle Aufklärungen und Nachweise zur Verfügung zu stellen, die für die Aufstellung des Gesamtabchlusses erforderlich sind (§ 112a Abs. 3 HGO).
12. Anhang zum Gesamtabchluss
- 12.1. Dem Gesamtabchluss ist ein Anhang, mit Übersichten über das Anlagevermögen, die Forderungen und die Verbindlichkeiten beizufügen (§ 112a Abs. 2 Satz 2 HGO). Aufbau und Inhalt des Anhangs zum Gesamtabchluss sollen sich an den Vorgaben des § 50 GemHVO orientieren. In den Anhang soll eine Übersicht über alle Entwicklungen des Eigenkapitals (Anlage 6) aufgenommen werden.
- 12.2. Die Gemeinde kann die nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO geforderten Angaben und Erläuterungen statt im Konsolidierungsbericht im Anhang vornehmen. In diesem Fall ist Nr. 12.3 der Hinweise zu § 53 GemHVO zu beachten.
- 12.3. Im Anhang sind die Abgrenzung des Konsolidierungskreises, die angewandten Konsolidierungsmethoden, insbesondere der Zeitpunkt der Verrechnung der Anteile und die verrechneten Unterschiedsbeträge der Kapitalkonsolidierung und der At-Equity-Bewertung, die wesentlichen Posten der zusammengefassten Vermögensrechnung (Bilanz), der zusammengefassten Gesamtergebnisrechnung und der Kapitalflussrechnung und die Zusammensetzung wesentlicher Jahresabschlusspositionen zu erläutern.
- 12.4. Außerdem soll der Anhang folgende Angaben enthalten:
- die Beschreibung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; wird auf einheitliche Bilanzierungsstandards verzichtet, sind die unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die Zusammensetzung der wesentlichen Posten darzustellen;

- Abweichungen von den bisher angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit einer Begründung; die sich dadurch ergebenden Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind gesondert darzustellen;
- Haftungsverhältnisse, die nicht in der Vermögensrechnung (Bilanz) auszuweisen sind;
- Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen ergeben können;
- die durchschnittliche Zahl der Beamtinnen und Beamten und Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die während des Haushaltsjahres zur Gemeinde und den einbezogenen Aufgabenträgern in einem Dienst- oder Arbeitsverhältnis standen.

### 13. Prüfung des Gesamtabchlusses

- 13.1. Die Jahresabschlüsse von Aufgabenträgern nach § 112a Abs. 1 HGO müssen nicht in die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde durch das Rechnungsprüfungsamt einbezogen werden, wenn die o. g. Jahresabschlüsse bereits nach gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind.
- 13.2. Im Allgemeinen sollten nur geprüfte Jahresabschlüsse von Aufgabenträgern nach § 112a Abs. 1 HGO in den Gesamtabchluss einbezogen werden. Etwas Anderes kann für den Jahresabschluss der Gemeinde gelten, da dieser unmittelbar durch das Rechnungsprüfungsamt geprüft wird.

### 14. Begriffsbestimmungen

Die verwendeten Begriffe haben folgende Bedeutung:

- 14.1. Assoziierter Aufgabenträger / assoziiertes Unternehmen  
Aufgabenträger bzw. Unternehmen, die in einem Beteiligungsverhältnis zur Gemeinde stehen und bei denen die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluss auf die Finanz- und Geschäftspolitik ausübt. Ein maßgeblicher Einfluss wird mit Blick auf § 311 HGB vermutet, wenn der Gemeinde mindestens 20 Prozent der Stimmrechte zustehen. Der Jahresabschluss eines assoziierten Aufgabenträgers bzw. assoziierten Unternehmens ist mit dem anteiligen Eigenkapital im Gesamtabchluss anzusetzen (At-Equity-Bewertung).
- 14.2. At-Equity-Bewertung  
Eine vereinfachte Form der Kapitalkonsolidierung, die für assoziierte Aufgabenträger bzw. assoziierte Unternehmen anzuwenden ist. Bei der At-Equity-Bewertung wird der Beteiligungsbuchwert in der zusammengefassten Vermögensrechnung der Gemeinde spiegelbildlich zur Entwicklung des anteiligen Eigenkapitals des konsolidierten Aufgabenträgers weiterentwickelt und im zusammengefassten Jahresabschluss ausgewiesen.
- 14.3. Aufgabenträger  
Eine wirtschaftlich und organisatorisch selbstständige Organisationseinheit

im Sinne § 112a Abs. 1 HGO, die in privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Form errichtet wurde, die auch rechtlich unselbstständig sein kann und wirtschaftliche, nicht-wirtschaftliche oder hoheitliche Aufgaben der Gemeinde erfüllt. Grundsätzlich umfasst der Begriff „Aufgabenträger“ auch die handelsrechtlichen Begriffe „Unternehmen“ und „Tochterunternehmen“.

#### 14.4. Aufrechnungsdifferenz

Eine Aufrechnungsdifferenz kann insbesondere in den folgenden Fällen entstehen:

- bei der Kapitalkonsolidierung mittels Buchwertmethode im Zuge der Verrechnung der Wertansätze des im Jahresabschluss der Gemeinde ausgewiesenen Beteiligungsbuchwertes eines Aufgabenträgers mit dem anteiligen Eigenkapital der in der Kommunalbilanz II für diesen Aufgabenträger anzusetzende Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten. Hierbei kann es zu einem positiven oder negativen Unterschiedsbetrag kommen;
- bei der Schuldenkonsolidierung. Zu unterscheiden sind unechte Aufrechnungsdifferenzen durch Fehlbuchungen und zeitliche Buchungsunterschiede von echten Aufrechnungsdifferenzen durch unterschiedliche Bilanzierung und Bewertung der zu konsolidierenden Forderungen und Verbindlichkeiten sowie durch nach den für die Gemeinde geltenden Vorschriften nicht zulässige Rückstellungen.

#### 14.5. Beteiligung

Der Anteil der Gemeinde an einem Aufgabenträger, der bestimmt ist, dem öffentlichen Zweck der Gemeinde durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht und ob der Aufgabenträger in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form besteht. Als Beteiligung gelten Anteile an einem Aufgabenträger, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieses Aufgabenträgers überschreiten. Die Mitgliedschaft in einer Genossenschaft ist keine Beteiligung.

#### 14.6. Buchwertmethode

Ein Verfahren der Kapitalkonsolidierung, bei dem zunächst der Beteiligungswert der Gemeinde an dem Aufgabenträger gegen dessen anteiliges Eigenkapital aufgerechnet und die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten des Aufgabenträgers in die zusammengefasste Vermögensrechnung übernommen werden. Das Eigenkapital umfasst hierbei das bilanzielle Eigenkapital des einbezogenen Aufgabenträgers, wobei auf den Buchwert in der Kommunalbilanz II abzustellen ist. Anschließend wird ein sich hieraus eventuell ergebender Unterschiedsbetrag auf die anteiligen stillen Reserven und Lasten aufgeteilt. Ein noch verbleibender Rest wird je nach Art (aktivisch oder passivisch) als Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert oder als Unterschiedsbetrag auf der Passivseite der zusammengefassten Vermögensrechnung ausgewiesen.

#### 14.7. Deutscher Rechnungslegungsstandard (DRS)

Vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC)

entwickelte Empfehlungen zur Anwendung der Prinzipien über die Konzernrechnungslegung. Soweit die Empfehlungen vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz bekannt gemacht werden, ist ihre Anerkennung als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu vermuten.

- 14.8. Ergebnisrechnung II (ER II)  
Die unter Beachtung des Haushaltsrechts der Gemeinde und der Gesamtabschlussrichtlinie aufbereitete Gewinn- und Verlustrechnung II der vollkonsolidierten Aufgabenträger.
- 14.9. Erwerbsmethode  
Die Erwerbsmethode geht davon aus, dass die Vermögensgegenstände, Sonderposten, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten des erstmalig in den Gesamtabschluss einbezogenen Aufgabenträgers einzeln erworben und übernommen werden (Einzelerwerbsfiktion). Die zum Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Übernahme der Anteile des Aufgabenträgers (Erwerbszeitpunkt) oder dessen erstmaligen Einbezugs in den Gesamtabschluss durchgeführte Bewertung der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten hat nach der Buchwertmethode oder Neubewertungsmethode zu erfolgen.
- 14.10. Gemeinschaftsunternehmen  
Ein Aufgabenträger, den die Gemeinde gemeinsam mit einem anderen (nicht in den Gesamtabschluss einbezogenen) Unternehmen führt.
- 14.11. Gewinn- und Verlustrechnung II  
Die in der betriebswirtschaftlichen Literatur im Rahmen der Handelsbilanz II verwendete Bezeichnung GuV II wird im Rahmen des Gesamtabschlusses als "Ergebnisrechnung II (ER II)" bezeichnet.
- 14.12. Handelsbilanz II  
Siehe Kommunalbilanz II
- 14.13. Kapitalkonsolidierung  
Ein Verfahren, durch das die Kapitalverflechtungen zwischen der Gemeinde und einbezogenem Aufgabenträger ausgesondert werden. Dabei wird der in der Summenbilanz zunächst erfasste Beteiligungswert der Gemeinde mit dem auf diese Anteile entfallenden (anteiligen) Eigenkapital des Aufgabenträgers verrechnet. In der zusammengefassten Vermögensrechnung des Gesamtabschlusses sind weder das Eigenkapital der einbezogenen Aufgabenträger noch der zugehörige Beteiligungswert der Gemeinde enthalten.
- 14.14. Kommunalbilanz II  
Die Kommunalbilanz II umfasst neben der Bilanz auch die Ergebnisrechnung II sowie den Anhang II. Sie hat keine Außenwirkung, sondern bildet die Grundlage für die Vollkonsolidierung. Grundlage sind die einheitlich bewerteten Posten des Jahresabschlusses eines in den Vollkonsolidierungskreis einbezogenen Aufgabenträgers nach Vorgaben der Gesamtabschlussrichtlinie (Nr. 11.4 der Hinweise zu § 53 GemHVO).

- 14.15. Konzernabschluss  
Der handelsrechtliche Begriff „Konzernabschluss“ wird durch den Begriff „zusammengefasster Jahresabschluss bzw. Gesamtabschluss“ ersetzt.
- 14.16. Konzernlagebericht  
Im kommunalen Gesamtabschluss tritt der Konsolidierungsbericht (§ 55 GemHVO) an die Stelle des handelsrechtlichen Konzernlageberichts.
- 14.17. Latente Steuern  
Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Jahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuer zu bilanzieren. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuer bilanziert werden.
- 14.18. Mutterunternehmen  
Ein Aufgabenträger, der zu einem oder mehreren anderen Aufgabenträgern oder Tochterunternehmen in einem Überordnungsverhältnis steht und aufgrund dieses hierarchischen Verhältnisses zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Das Mutterunternehmen kann seinerseits wieder Tochterunternehmen eines anderen Mutterunternehmens sein. Im kommunalen Gesamtabschluss ist die Gemeinde das oberste Mutterunternehmen.
- 14.19. Neubewertungsmethode  
Ein Verfahren der Kapitalkonsolidierung, bei dem zunächst die stillen Reserven oder stillen Lasten aufgeteilt werden und anschließend der Beteiligungswert der Gemeinde an dem Aufgabenträger gegen dessen anteiliges Eigenkapital aufgerechnet und die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der Aufgabenträger in die zusammengefasste Vermögensrechnung übernommen werden.
- 14.20. Saldenabstimmung  
Eine stichtagsbezogene Abstimmung zwischen der Gemeinde und den in den Konsolidierungskreis einzubeziehenden Aufgabenträgern und wechselseitig zwischen diesen Aufgabenträgern. Durch Saldenabstimmung werden vorrangig Vollständigkeit und Richtigkeit der im Jahresabschluss der Gemeinde und eines Aufgabenträgers ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten wechselseitig bestätigt. In Folge der Saldenabstimmung können eventuelle Differenzen schon im (zeitlichen) Vorfeld der Konsolidierung erkannt und geklärt werden. Übliche Formen der Saldenabstimmung sind die Saldenbestätigung und die Saldenmitteilung, die sich durch den verschiedenen weitreichenden Grad der Mitwirkung der Aufgabenträger unterscheiden. Form und Verfahren der Saldenabstimmung sollten in der Gesamtabschlussrichtlinie geregelt werden.
- 14.21. Saldenbestätigung  
Mit der Saldenbestätigung wird der Aufgabenträger gebeten, Forderungen und Verbindlichkeiten sowie sonstige Daten (z.B. Sicherheiten) zu einem bestimmten Stichtag schriftlich zu bestätigen.

- 14.22. Saldenmitteilung  
Die Saldenmitteilung beschränkt sich auf die schriftliche Mitteilung von Forderungen, Verbindlichkeiten und ggf. anderen Daten an den Aufgabenträger mit der Bitte, deren Richtigkeit zu prüfen und die Gemeinde über Unstimmigkeiten innerhalb einer bestimmten Frist zu informieren.
- 14.23. Summenbilanz  
Die Addition aller Bilanzposten der in den Gesamtabschluss einbezogenen Aufgabenträger sowie der Gemeinde. An die Aufstellung der Summenbilanz schließt sich die Kapitalkonsolidierung an.
- 14.24. Teilkonzernabschluss  
Ist ein einzubeziehender Aufgabenträger gleichzeitig im Verhältnis zu nachgeordneten Aufgabenträgern seinerseits ein Mutterunternehmen (mehrstufiger Konzern), ist dieser Aufgabenträger im Allgemeinen dazu verpflichtet, für die ihm nachgeordneten Aufgabenträger oder Unternehmen einen Teilkonzernabschluss und einen Teilkonzernlagebericht aufzustellen.
- 14.25. Unternehmen  
Der handelsrechtliche Begriff „Unternehmen“ wird durch den Begriff „Aufgabenträger“ ersetzt. Ein vollkonsolidierter Aufgabenträger entspricht dem handelsrechtlichen Begriff des Tochterunternehmens.
- 14.26. Unterschiedsbetrag  
Ein bei der Kapitalkonsolidierung verbleibender Unterschiedsbetrag ist, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem Posten "Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung" auszuweisen.
- 14.27. Zusammengefasste Gesamtergebnisrechnung  
Der Begriff ersetzt den handelsrechtlichen Begriff "Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung".
- 14.28. Zusammengefasster Jahresabschluss  
Der zusammengefasste Jahresabschluss besteht nach § 53 GemHVO aus der zusammengefassten Ergebnisrechnung, der zusammengefassten Vermögensrechnung (Bilanz) und dem Anhang. Er ist nach § 112a Abs. 5 HGO um eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen (vgl. auch § 54 GemHVO).
- 14.29. Zusammengefasste Vermögensrechnung (Bilanz)  
Dieser Begriff ersetzt den handelsrechtlichen Begriff „Konzernbilanz“.
- 14.30. Zwischenabschluss  
Grundsätzlich besteht bei abweichenden Abschlussstichtagen die Pflicht zur Erstellung eines Zwischenabschlusses. Ein Zwischenabschluss ist von einem in den Gesamtabschluss einbezogenen Aufgabenträger verbindlich aufzustellen, wenn der Abschlussstichtag des Aufgabenträgers um mehr als fünf Monate vor dem Stichtag des Gesamtabschlusses liegt. Der Zwischenabschluss wird aufgestellt, indem aus einem Jahresabschluss zu-

nächst die vor dem Zeitraum des Gesamtabschlusses liegenden Geschäftsvorfälle ausgesondert werden. Sodann werden die Geschäftsvorfälle des folgenden Jahresabschlusses, soweit sie auf den Zeitraum des Gesamtabschlusses entfallen, hinzugerechnet.

#### **Zu § 54: Kapitalflussrechnung**

1. Der DRS 21 behandelt auch Sachverhalte, die in den Hinweisen zu §§ 53 bis 55 GemHVO keine Anwendung finden; z. B. ist die Quotenkonsolidierung als Konsolidierungsmethode für den Gesamtabschluss nicht vorgesehen.
2. Die Kapitalflussrechnung kann nach der direkten oder indirekten Methode erstellt werden. Als Mindestgliederungen der Kapitalflussrechnung nach der direkten und nach der indirekten Methode werden die Anlagen 4 und 5 empfohlen.

#### **Zu § 55: Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz**

1. Im Konsolidierungsbericht soll die Lage der Gemeinde unter dem Gesichtspunkt der Sicherung der stetigen Erfüllung der Aufgaben so dargestellt werden, dass die tatsächlichen Verhältnisse der zusammengefassten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden.
2. Der Konsolidierungsbericht soll sich in Aufbau und Inhalt am Rechenschaftsbericht (§ 51 GemHVO) orientieren.
3. Die Erläuterungen zum zusammengefassten Jahresabschluss - Gesamtabschluss (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) - können im Anhang erfolgen. In diesem Fall ist im Konsolidierungsbericht ein entsprechender Hinweis anzubringen.

#### **Zu § 56: Anwendungsbereich**

Die Gemeinden und Gemeindeverbände sind unmittelbar zur Anwendung der GemHVO verpflichtet. Der Landeswohlfahrtsverband Hessen, der Regionalverband FrankfurtRheinMain, der Zweckverband „Raum Kassel“, die Zweckverbände nach dem KGG und die Wasser- und Bodenverbände haben die GemHVO jeweils aufgrund der Verpflichtungen in dem sie betreffenden Fachgesetz anzuwenden (z.B. § 18 Abs. 1 KGG).

**Zu § 57: Sondervermögen, Treuhandvermögen**

1. Die GemHVO ist auf Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde (§§ 115, 116 HGO) nur anwendbar, soweit auch die gesetzlichen Vorschriften über die Haushaltswirtschaft gelten.
2. Eigenbetriebe sind zur Anwendung der GemHVO nicht verpflichtet, weil die Rechtsverordnung nach § 15 Abs. 3 EigBGes bislang nicht erlassen worden ist. Jedoch kann die Gemeinde selbst bestimmen (z.B. in der Betriebssatzung), dass ihre Eigenbetriebe Vorschriften der GemHVO anzuwenden haben.

**Zu § 58: Begriffsbestimmungen**

Die Begriffsbestimmungen sollen die einheitliche Rechtsanwendung in der Praxis fördern.

**Zu § 59: Erstmalige Bewertung (Eröffnungsbilanz)**

1. Pflicht zur Aufstellung, Aufbewahrung und Anwendungsbereich
  - 1.1. Die Verpflichtung zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz ergibt sich aus § 108 Abs. 3 HGO. Die Eröffnungsbilanz ist auf den 1. Januar des Haushaltsjahres zu erstellen, in dem die Umstellung auf die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung erfolgt.
  - 1.2. Für die Aufbewahrung von Inventar, Eröffnungsbilanz, Anhang sowie alle begründenden Unterlagen gilt § 37 GemHVO entsprechend.
2. Inventar und Inventur
  - 2.1. Auf das Inventar zum Stichtag der Eröffnungsbilanz ist § 35 GemHVO anzuwenden. Für die Aufstellung des Inventars muss eine Inventur der Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert durchgeführt werden.
  - 2.2. Die Vermögensgegenstände sind grundsätzlich körperlich zu erfassen. Die Regelungen des § 36 GemHVO sind anzuwenden.
  - 2.3. Es sind alle Grundstücke zu erfassen und zu bilanzieren, bei denen die Gemeinde im Grundbuch als Eigentümer eingetragen ist. Ein Nachweis durch Grundbuchauszug ist nicht erforderlich.
  - 2.4. Bei Grundstücken sowie Gebäuden sind alle gesetzlichen, vertraglichen oder tatsächlichen Einschränkungen zu erfassen, die sich auf deren Nutzung, Verfügbarkeit oder Verwertung beziehen. Es sind außerdem alle bekannten Sachverhalte im Anhang zu erläutern, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen oder Haftungsverhältnisse ergeben können.
  - 2.5. Zum Bilanzstichtag vorhandene geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) müssen nicht erfasst werden.

- 2.6. Als Vorräte sind nur größere Lagerbestände im Sinne von Nr. 11 der Hinweise zu § 59 zu erfassen.
- 2.7. Forderungen und Verbindlichkeiten sind einzeln in Listen zu erfassen und in einer den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Art und Weise nachzuweisen.
- 2.8. Sachverhalte, die zur Bildung einer Rückstellung (§ 39 GemHVO) geführt haben, sind zu dokumentieren.
- 2.9. Alle Haftungsverhältnisse (z.B. Bürgschaften, Gewährleistungsverträge, Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten etc.) und alle sonstigen finanziellen Verpflichtungen (Miet- und Leasingverträge, Verpflichtungen aus Dauerschuldverhältnissen, ÖPP-Verträge), die im Anhang gem. § 50 Abs. 2 Nr. 4 und 5 GemHVO anzugeben sind, müssen in geeigneter Weise listenmäßig dokumentiert werden.

### 3. Aufstellung der Eröffnungsbilanz

- 3.1. Die Eröffnungsbilanz ist spätestens mit dem ersten Jahresabschluss vom Gemeindevorstand aufzustellen, unter Angabe des Datums zu unterschreiben und mit dem Anhang zu einem Schriftstück zusammenzufassen.
- 3.2. Die Eröffnungsbilanz und der Anhang haben unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und den eingeräumten Wahlrechten und Vereinfachungen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, dass die Eröffnungsbilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild nicht vermittelt, so sind dazu im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.

### 4. Anzuwendende Vorschriften

Soweit die Vorschriften des § 59 GemHVO zu einem konkreten Sachverhalt keine Regelungen enthalten, können in Zweifelsfällen die entsprechenden handels- und steuerrechtlichen Regelungen sowie die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ einbezogen werden.

### 5. Allgemeine Anforderungen

- 5.1. In die Eröffnungsbilanz sind alle Vermögensgegenstände, Rechnungsabgrenzungsposten und Schulden aufzunehmen.
- 5.2. Vermögensgegenstände und Schulden sind zu bewerten. Erfolgte eine sachgerechte Bewertung vor dem 1. Januar 2005, kann dieser Wert beibehalten werden; etwaige Wertminderungen sind zu berücksichtigen (§ 108 Abs. 4 HGO).
- 5.3. Für die Bewertung der Vermögensgegenstände der sog. kostenrechnenden Einrichtungen gelten die Vorschriften des KAG. Nach dem Grundsatz der Kontinuität können deren bisherige Bewertungen für Veranschlagungen im Haushalt und für die Behandlung im Jahresabschluss beibehalten werden.

- 5.4. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Bilanzstichtag einzeln zu bewerten. Davon ausgenommen sind Fälle, in denen Gruppen- und Festwerte gebildet bzw. zugrunde gelegt werden dürfen. Können die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand festgestellt werden, ist eine Schätzung aufgrund von Erfahrungswerten zulässig. Bei Grundstücken stellen Bodenrichtwerte Erfahrungswerte dar. Bei beweglichen Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens kann zum Beispiel der durchschnittliche Marktpreis zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zur Grundlage der sachgerechten Schätzung gemacht werden.
- 5.5. Vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Eröffnungsbilanzstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Eröffnungsbilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Eröffnungsbilanz bekannt geworden sind; Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Eröffnungsbilanzstichtag realisiert sind.
- 5.6. Eine nachvollziehbare Ableitung der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten aus der Jahresrechnung ist zulässig.
6. Immaterielle Vermögensgegenstände

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind nicht zu bilanzieren. Gleiches gilt für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die technisch oder wirtschaftlich überholt sind.

## 7. Grundstücke

- 7.1. Grundstücke werden mit ihren tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung (z.B. durch Altlasten) ist zu berücksichtigen.
- 7.2. Lassen sich die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermitteln, können Grundstücke mit dem Bodenrichtwert angesetzt werden.
- Zur Vereinfachung der Rückindizierung sind die Bodenrichtwerte zum 31. Dezember 2003 anzusetzen. Liegen zu diesem Zeitpunkt keine Bodenrichtwerte vor, sind diejenigen Werte anzuwenden, deren Erhebungsstichtag diesem Stichtag zeitlich am nächsten liegt.
- 7.3. Bestehen Nutzungs-, Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen oder ähnliches, die den Grundstückswert nach allgemeiner Verkehrsauffassung wesentlich beeinträchtigen, so sind diese wertmindernd zu berücksichtigen.
- 7.4. Ein unentgeltlich eingeräumtes grundstücksgleiches Recht darf nicht bilanziert werden.
- 7.5. Von der Gemeinde erworbene Grundstücke sind mit den Anschaffungskosten und den anfallenden nachträglichen Anschaffungskosten zu aktivieren.

- 7.6. Aufwuchs ist gesondert zu erfassen und zu bewerten, wenn er der Leistungserstellung durch die Gemeinde dient bzw. sein Wert nicht lediglich von untergeordneter Bedeutung ist. Insbesondere für Aufwuchs auf forstwirtschaftlichen Flächen gilt Nr. 8.8 der Hinweise zu § 59 GemHVO.
8. Bauten
- 8.1. Jedes Bauwerk ist einzeln zu bewerten. Für Gebäude und Außenanlagen auf demselben Grundstück kann von einer getrennten Ermittlung der Herstellungskosten abgesehen werden. Die Bemessung der Nutzungsdauer der Außenanlage richtet sich in diesem Fall nach der Nutzungsdauer des Gebäudes.
- 8.2. Unterlassene Instandhaltungen und Großreparaturen zur Erhaltung sind bei der Wertermittlung des jeweiligen Vermögensgegenstandes wertmindernd zu berücksichtigen; Rückstellungen hierfür werden in der Eröffnungsbilanz nicht gebildet.
- 8.3. Gebäude und andere Bauten, die innerhalb von fünf Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag hergestellt oder angeschafft wurden, sind zu ihren tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Ein Wertabschlag für zwischenzeitliche Nutzung wird im Wege der linearen Abschreibung ermittelt.
- 8.4. Für Gebäude und andere Bauten, die mehr als fünf Jahre vor dem Eröffnungsbilanzstichtag hergestellt oder angeschafft wurden und deren tatsächliche Anschaffungs- und Herstellungskosten mit vertretbarem Aufwand nicht ermittelbar sind, können für die Bewertung
- Normalherstellungskosten (z.B. NHK 2000 gemäß den Wertermittlungs-Richtlinien des Bundes und Runderlass des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen vom 1. Dezember 2001, BS 12 – 63 05 04 – 30/1) oder
  - Versicherungswerte (z.B. Friedensneubauwerte) als Grundlage für eine sachgerechte Schätzung oder
  - Gutachten (z.B. Schätzung des Ortsgerichts)
- verwendet werden.

Bei der Verwendung von Erfahrungswerten ist darauf zu achten, dass bauliche Veränderungen berücksichtigt sind. Versicherungswerte, die in den letzten drei Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag ermittelt wurden, gelten als aktuell, sofern in der Zwischenzeit keine wesentlichen baulichen Veränderungen erfolgt sind.

Das Abweichen vom Anschaffungskosten-/Herstellungskosten-Prinzip und von der gewählten Bewertungsmethode ist im Anhang zur Eröffnungsbilanz zu erläutern.

Die ermittelten Werte sind auf den Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt zu indizieren.

- 8.5. Technische Einbauten in Gebäuden (Betriebsvorrichtungen) sind gesondert zu erfassen. Zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen kann der Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15. März 2006 (BStBl. I 2006 S. 314) angewendet werden.
- 8.6. Das Straßen-Infrastrukturvermögen ist in der Eröffnungsbilanz mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung ist mindestens jede Straße einzeln zu bewerten. Von einer getrennten Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten für Straßendecke und Aufbauten (Beschilderung, Schutzplanen, etc.) kann abgesehen werden.

Sind die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Straßen der Gemeinde mit vertretbarem Aufwand nicht ermittelbar, können alle Straßen mit einem vereinfachten Durchschnittswert in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden. Dieser Wert wird aus der Summe aller investiven Ausgaben für den Straßenbau der letzten 30 Jahre vor dem Bilanzstichtag ermittelt. Der dreißigjährige Summenwert ist mit dem Faktor 0,5 zu multiplizieren. Der so berechnete vereinfachte Durchschnittswert ist als eine Gesamtanlage (z.B. „Straßenbestand alt“) in der Anlagenbuchhaltung zu führen und auf eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren zu verteilen. Eine Rückindizierung und die Buchung von Anlagenabgängen während der Restnutzungsdauer finden bei dieser Methode nicht statt.

Bei der erstmaligen Bewertung des Straßen- und Infrastrukturvermögens können auch das vom Land Hessen angewandte Bewertungsverfahren oder andere Bewertungsverfahren, die auf einem sachgerechten Maßstab basieren (z.B. Bewertung nach Schadenszustandsklassen), entsprechend angewendet werden. Die ermittelten Werte sind auf den Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt zu indizieren.

- 8.7. Als zu bilanzierendes wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde gelten auch Bauten auf fremden Grundstücken, die von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt worden sind. § 59 Abs. 2 und 3 GemHVO gilt entsprechend.
- 8.8. Für Aufwuchs ist eine Bewertung mit einem flächenbezogenen Festwert zulässig, soweit dieser Wert hinreichend genau bestimmt werden kann oder typklassifizierte Bestandsverzeichnisse für Aufwuchs (z.B. Baumkataster, Standort- oder Bestockungsübersichten sowie das Flächenwerk des Forsteinrichtungswerks gemäß der hessischen Anweisung für Forsteinrichtungsarbeiten (StAnz. 2002, Seite 3680) vorliegen.

Bei der erstmaligen Bewertung des Waldvermögens kann das Bewertungsverfahren des Landesbetriebes „Hessen-Forst“ entsprechend angewendet werden.

## 9. Bewegliche Sachanlagen

- 9.1. Nicht selbstständig nutzungsfähige Vermögensgegenstände sind als Sachgesamtheit zu erfassen. Eine Sachgesamtheit stellt die Zusammenfassung mehrerer Gegenstände zu einem einheitlichen Ganzen dar, wenn

diese entweder technisch oder nach Art, Stil oder sonstigem Verwendungszweck aufeinander abgestimmt sind. Eine Sachgesamtheit wird wirtschaftlich und bilanziell als ein Vermögensgegenstand behandelt (BFH-Urteil vom 25. Januar 1968 – BStBl. II S. 331).

- 9.2. Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) müssen nicht erfasst werden.
- 9.3. Kunstgegenstände sind mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu erfassen. Liegen keine Anschaffungs- und Herstellungskosten vor oder sind sie nicht oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand zu ermitteln, darf die Erfassung auf Grundlage von Versicherungswerten (soweit eine Einzelbewertung der Kunstgegenstände vorliegt) oder mit fachkundig belegten Schätzwerten erfolgen.
- 9.4. Die Bildung von Gruppen- und Festwerten gemäß § 35 Abs. 2 und 3 GemHVO ist in der Eröffnungsbilanz zulässig. Ersatzbeschaffungen gelten als ordentlicher Aufwand.
- 9.5. Bei der Festlegung der Nutzungsdauer abnutzbarer Vermögensgegenstände ist auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzustellen. Die Möglichkeit, abweichende Nutzungsdauern aufgrund anderer rechtlicher Vorschriften (z.B. für Betriebe gewerblicher Art, Eigenbetriebe) festzulegen, wird nicht eingeschränkt. Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauern sind zu beachten.  
Der Wertabschlag für zwischenzeitliche Nutzung wird im Wege einer linearen Abschreibung ermittelt. Unterlassene Instandhaltungen und Großreparaturen zur Erhaltung sind bei der Wertermittlung des jeweiligen Vermögensgegenstandes wertmindernd zu berücksichtigen; Rückstellungen hierfür werden in der Eröffnungsbilanz nicht gebildet.
10. Finanzanlagen; Beteiligungen; Sonderbeziehungen
- 10.1. Finanzanlagen sind grundsätzlich mit den tatsächlichen Anschaffungskosten ggf. vermindert um außerplanmäßige Abschreibungen in der Eröffnungsbilanz anzusetzen.
- 10.2. Beteiligungen können mit dem anteiligen Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden. Dies gilt insbesondere für Eigenbetriebe, Gesellschaften und Zweckverbände. Das Eigenkapital der Beteiligung kann nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode wie folgt ermittelt werden:

	Gezeichnetes Kapital
+	Rücklagen
+/-	Ergebnisvorträge
+/-	Jahresergebnis
=	Eigenkapital der Beteiligung

Die Mitgliedschaft in einem Zweckverband kann nur dann nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode bewertet werden, wenn der Verband sein

Rechnungswesen nach den Regeln der doppelten Buchführung führt. Bei Zweckverbänden mit zahlungsorientierter Rechnungslegung ist anteilig die Differenz zwischen Vermögen (lt. Anlagennachweis) und Schulden als Wert der Beteiligung anzusetzen.

- 10.3. Wegen der Sparkassenträgerschaft wird auf Nr. 15 der Hinweise zu § 49 GemHVO verwiesen.
11. Vorräte
  - 11.1. Als Vorräte sind nur größere Lagerbestände mit einem Wert über 10.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) je Lager anzusetzen. Vorräte mit einem Wert bis zu 10.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) können in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden. Sind Bestände aus größeren Lagern bereits abgegeben worden, gelten sie als verbraucht. In allen Fällen können bei der Erfassung der Lagerbestände nur noch verwertbare Materialien erfasst werden.
  - 11.2. Unfertige Erzeugnisse und Leistungen sowie fertige Erzeugnisse sind mit ihren Herstellungskosten anzusetzen. Nr. 9.1 der Hinweise zu § 59 GemHVO gilt sinngemäß.
  - 11.3. Waren, die ohne Be- oder Verarbeitung zur Weiterveräußerung bestimmt sind, werden mit den Anschaffungskosten angesetzt.
12. Forderungen
  - 12.1. Forderungen sind einzeln zu bewerten. Pauschalwertberichtigungen können nach den tatsächlichen Verhältnissen vorgenommen werden. Soweit dies nach Art und Umfang nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden kann, sind Pauschalwertberichtigungen in angemessener Höhe der Forderungen vom Gesamtbetrag der Forderungen abzusetzen. Sofern in der Jahresrechnung des letzten Haushaltsjahres mit Verwaltungsbuchführung eine Bereinigung vorgenommen wurde, ist eine weitere Wertberichtigung nicht erforderlich. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen sind grundsätzlich von der Pauschalwertberichtigung ausgenommen.
  - 12.2. Über Forderungen gegen verbundene Unternehmen müssen Saldenbestätigungen vorliegen. Für den Ansatz von Forderungen gegen juristische Personen des öffentlichen Rechts sind Saldenbestätigungen nicht erforderlich, soweit es sich um öffentlich-rechtliche Forderungen handelt.
13. Eigenkapital
  - 13.1. Das Eigenkapital besteht aus der Netto-Position und den Beständen der Rücklagen und Sonderrücklagen.
  - 13.2. Der Bilanzposten „Netto-Position“ ist vergleichbar mit dem Bilanzposten „Gezeichnetes Kapital“ gem. § 266 Abs. 3 HGB. Die Netto-Position ergibt sich zwangsläufig bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz, wenn die Summe der Aktiva höher ist als die Summe der festgestellten Passiva. Sie

ist eine mathematische Größe, die sich am Stichtag der Eröffnungsbilanz ergeben hat. Die Netto-Position wird deshalb durch zu verbuchende Geschäftsvorfälle, die sich nach diesem Stichtag ergeben, grundsätzlich nicht verändert. Eine Veränderung ist jedoch zulässig, wenn die Voraussetzungen des § 108 Abs. 5 HGO gegeben sind oder wenn sich die Notwendigkeit der Veränderung zwangsläufig aus dem Vollzug gesetzlicher Vorschriften ergibt. Hierzu wird auf § 2 der Verordnung zur Durchführung des Schutzschirmgesetzes vom 21. Juni 2012 (GVBl. S. 183), zuletzt geändert durch Gesetz vom 30. Juni 2020, GVBl. S. 462, hingewiesen.

- 13.3. Rücklagen werden jeweils aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses gebildet. Sie sind nicht auf die Verwendung für bestimmte Zwecke beschränkt. Sonderrücklagen werden aus Mitteln gebildet, die der Gemeinde mit der Verpflichtung zugeflossen sind, die Mittel für einen bestimmten Zweck zu verwenden. Dazu gehört z.B. eine ÖPNV-Rücklage.
- 13.4. Das Stiftungskapital einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung, die von der Gemeinde verwaltet wird, ist ebenfalls in einer Sonderrücklage nachzuweisen. Auf § 115 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 HGO wird hingewiesen.

#### 14. Sonderposten

Für empfangene Investitionszuweisungen, Investitionszuschüsse und Investitionsbeiträge werden Sonderposten gebildet. Auf Nr. 3 der Hinweise zu § 38 GemHVO wird hingewiesen.

Bei der Ermittlung des Wertansatzes eines Sonderpostens sind die Beträge zu berücksichtigen, die vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz aufzulösen gewesen wären.

Können empfangene Investitionszuweisungen (z.B. nach § 46 HFAG) und Investitionszuschüsse nicht einzelnen Maßnahmen zugeordnet werden, kann der dafür gebildete Sonderposten über zehn Jahre oder über die durchschnittliche Nutzungsdauer der in Frage kommenden Anlagenklasse aufgelöst werden.

#### 15. Fremdkapital

Das Fremdkapital soll in einem angemessenen Verhältnis zum Eigenkapital stehen, um die Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht durch hohe Zinsaufwendungen zu beeinträchtigen.

#### 16. Rückstellungen

Für die Bildung von Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz gilt § 39 GemHVO entsprechend; für die Darstellung unterlassener Instandhaltungen und von Großreparaturen zur Erhaltung des Vermögensgegenstandes ist nach Nr. 8.2 der Hinweise zu § 59 GemHVO zu verfahren.

#### 17. Verbindlichkeiten

- 17.1. Verbindlichkeiten sind nach ihrer Fristigkeit absteigend zu gliedern. Als Wert ist der voraussichtliche Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

- 17.2. Vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erhaltene Anzahlungen sind in der Eröffnungsbilanz anzusetzen.
- 17.3. Über die ausgewiesenen Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen müssen Saldenbestätigungen vorliegen. Für den Ansatz von Verbindlichkeiten gegenüber juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind Saldenbestätigungen nicht erforderlich, soweit es sich um öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten handelt.
- 17.4. Haftungsverhältnisse im Rahmen von sparkassenrechtlichen Sonderbeziehungen werden wie übernommene Bürgschaften unter der Bilanz oder im Anhang angegeben. Etwaige Risiken aus der Gewährträgerhaftung (§ 32 Hessisches Sparkassengesetz) sind erst als Verbindlichkeit zu behandeln, wenn die Verpflichtung der Gemeinde ihrem Grunde und ihrer Höhe nach sicher ist.  
Die Beurteilung der Frage, ob für die Gemeinde Risiken aus der Gewährträgerhaftung bestehen, die zu bilanzieren wären, wird allein auf der Grundlage der Jahresabschlüsse der Sparkasse nicht möglich sein. Deshalb sollte die Gemeinde zusätzlich geeignete Informationen der Sparkasse einbeziehen.

## 18. Währungsumrechnung

Für die Umrechnung ausländischer Währung kann aus Vereinfachungsgründen ein Mittel aus den amtlichen Geld- und Briefkursen zum Eröffnungsbilanzstichtag verwendet werden.

## 19. Überleitung der Daten aus der letzten Jahresrechnung (Verwaltungsbuchführung)

Die fortzuführenden Daten aus der Jahresrechnung sind in die Komponenten „Ergebnisrechnung“, „Finanzrechnung“ und „Vermögensrechnung (Bilanz)“ unter Berücksichtigung des Rechnungsstils der doppelten Buchführung überzuleiten. Dabei ergeben sich auch Auswirkungen auf die Eröffnungsbilanz.

Kasseneinnahmereste stellen Umlaufvermögen dar und sind entsprechend in die Bilanzposition „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ zu übernehmen. Kassenausgabereste stellen Schulden dar und sind entsprechend in die Bilanzposition „Verbindlichkeiten“ zu übernehmen.

Bei Haushaltsausgaberesten ist im Einzelfall zu prüfen, ob es sich um eine reine Ausgabeermächtigung handelt oder ob der Rest aufgrund eines vergebenen Auftrages gebildet worden ist. Wenn lediglich eine Ausgabeermächtigung übertragen werden soll, ist dies für die Eröffnungsbilanz nicht relevant. Wenn bereits Aufträge vergeben und Lieferungen oder Leistungen erbracht wurden, ist zu prüfen, ob in der Eröffnungsbilanz eine Rückstellung oder eine Verbindlichkeit anzusetzen ist.

Für Pauschalwertberichtigungen gilt Nr. 12.1 der Hinweise zu § 59 GemHVO.

## 20. Prüfung und Feststellung

- 20.1. Die Eröffnungsbilanz ist vom Gemeindevorstand aufzustellen und spätestens mit dem ersten Jahresabschluss vom Rechnungsprüfungsamt zu prüfen. Das Inventar ist in die Prüfung einzubeziehen. Die Feststellung der

geprüften Eröffnungsbilanz ist in die Beschlussfassung der Gemeindevertretung über den ersten Jahresabschluss nach § 114 Abs. 1 HGO einbezogen.

- 20.2. Korrekturbuchungen, die nach dem Ergebnis der Prüfung erforderlich sind, sind unverzüglich vorzunehmen. Die Buchungen sollten spätestens mit den Abschlussbuchungen des Jahresabschlusses des folgenden Haushaltsjahres erfolgen.
- 20.3. Für die Korrekturbuchungen ist ein Buchungsnachweis zu erstellen. Er muss alle notwendigen Angaben für eventuell in der Nebenbuchhaltung vorzunehmende Korrekturbuchungen, wie z.B. neben den entsprechenden Hauptbuchkonten auch die dazugehörigen Debitoren- oder Kreditorenkonten (Personenkonten), Anlagenklassen und Anlagenstammsätze etc., enthalten.

## 21. Gliederung der Eröffnungsbilanz

Für die Eröffnungsbilanz ist das Muster 18 zu § 49 GemHVO mit der Maßgabe zu verwenden, dass die Spalten 4 und 8 entfallen. Am Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandene Bestände der „Allgemeinen Rücklage“ dürfen in der passiven Bilanzposition 1.2.1 (Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses) ausgewiesen werden. Auf der Aktivseite wird der Rücklagenbestand entsprechend der Anlageart ausgewiesen (z.B. unter der Position 1.3 Finanzanlagen oder 2.4 Flüssige Mittel). Unter dem Eigenkapital werden außerdem Sonderrücklagen ausgewiesen. Vorhandene „Gebührenaussgleichsrücklagen“ sind als „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ auszuweisen.

Zu § 60: Muster

Ergänzungen der Muster zur Verbesserung der Aussagefähigkeit sind zulässig.