

4.2. Ansatzwahlrechte in der Eröffnungsbilanz

4.2.1 Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse

Das Ansatzwahlrecht sollte nur dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch keine Refinanzierungsschwierigkeiten zu befürchten sind.

Rechtslage:

In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind u.a. die Abgrenzungsposten vollständig auszuweisen. Darunter fallen auch geleistete Investitionszuschüsse. Allerdings besteht für deren Ansatz in der Eröffnungsbilanz für die bis zu diesem Zeitpunkt gewährten Zuschüsse ein einmaliges Wahlrecht. Später geleistete Investitionszuschüsse sollen als Sonderposten in der Vermögensrechnung (Bilanz) ausgewiesen und entsprechend dem Zuwendungsverhältnis abgeschrieben werden. Sie werden im Rahmen von Investitionsförderungsmaßnahmen vor allem für Investitionen Dritter (z. B. Zweckverbände, Beteiligungsgesellschaften, Vereine, Kirchen) und für Investitionen der Sondervermögen der Kommunen mit Sonderrechnung (Eigenbetriebe) gewährt. In Frage kommen hauptsächlich

> Investitionszuschüsse an Krankenhausgesellschaften und Krankenhausbetriebe, ●

> Vermögensumlagen an Zweckverbände zur Finanzierung bestimmter Maßnahmen, wenn deren Abschreibungen nicht über Umlagen oder Entgelte refinanziert werden, wie regelmäßig bei kameraler Haushaltsführung des Zweckverbands und

> Baukostenzuschüsse z. B. für vereinseigene Sportanlagen, kirchliche Kindergärten u. ä..

Sie stellen beim Empfänger „erhaltene Investitionszuschüsse“ dar und sind in dessen Bilanz auf der Passivseite als Sonderposten auszuweisen und zur künftigen Verminderung der Belastungen aus Abschreibungen des bezuschussten Vermögensgegenstands entsprechend seiner (durchschnittlichen) Nutzungsdauer ertragswirksam aufzulösen oder aktivisch von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen (Netto-Methode).

Zu unterscheiden sind die geleisteten Investitionszuschüsse von den Beteiligungseinlagen, die den Unternehmen i.d.R. zu Verstärkung des Eigenkapitals ohne Bindung an eine spezielle Maßnahme gewährt werden. Sie sind ferner von den sofort ergebniswirksamen Zuschüssen für konsumtive Zwecke und Verlustabdeckungen zu unterscheiden, die in der Ergebnisrechnung darzustellen sind.

Zweckmäßigkeit des Wahlrechts:

Das Ansatzwahlrecht in der Eröffnungsbilanz ist betragsmäßig nicht begrenzt. Ausschlaggebend für die Zulassung dieser Vereinfachungsmöglichkeit ist der i.d.R. mit der Erfassung verbundene unverhältnismäßige Aufwand der von den Kommunen in der Vergangenheit üblicherweise gewährten zahlreichen, meist geringwertigen Investitions-zuschüsse gewesen, mit unwesentlichen Auswirkungen auf den künftig darzustellenden Ressourcenverbrauch. Vor diesem Hintergrund sollte deshalb bei betragsmäßig bedeutenden Investitionszuschüssen die Ausübung des einmaligen Wahlrechts in der Eröffnungsbilanz auf seine Auswirkungen, vor allem hinsichtlich notwendiger Refinanzierungsmöglichkeiten hinterfragt werden.

Nach Auffassung der GPA sollte vom Wahlrecht kein Gebrauch gemacht werden, wenn für die Gewährung größerer Investitionszuschüsse Kredite aufgenommen wurden und dafür noch Tilgungszahlungen zu leisten sind. Dasselbe gilt für gebührenfinanzierte Einrichtungen, wenn Teilaufgabenbereiche wie die Abwasserreinigung auf einen Zweckverband übertragen und zur Finanzierung dessen Anlagevermögens Investitionszuschüsse in Form von Vermögensumlagen gewährt worden sind. Sofern im Rahmen der Betriebskostenumlageerhebung keine Abschreibungen des Anlagevermögens erhoben werden, muss der Investitionszuschuss bei der Gemeinde abgeschrieben werden. Ansonsten können die gebührens-fähigen Kosten der Abwasserbeseitigung nicht vollständig dargestellt werden.

Zuständigkeit für Entscheidung über die Ausübung des Ansatzwahlrechts:

Die Ausübung des Wahlrechts hat bei Investitionszuschüssen weitreichende Auswirkungen. Insofern ist die Entscheidung kein Geschäft der laufenden Verwaltung mehr, so dass ein Gemeinderatsbeschluss bzw. ein Beschluss des Kreistags erforderlich ist. Der Verzicht kann sich auf sämtliche geleistete Zuschüsse beziehen oder bestimmte Zuschüsse ausnehmen.

4.2.2 Wahlrückstellungen i.S.v. § 41 Abs. 2 GemHVO

Beim Ansatz von Wahlrückstellungen kann sich eine gewisse Stetigkeit ergeben.

Nach § 90 Absatz 2 GemO sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen Rückstellungen zu bilden. Die Rückstellungsbildung dient der periodengerechten Abgrenzung des Ressourcenverbrauchs, wenn Aufwendungen in der laufenden Rechnungsperiode wirtschaftlich verursacht sind, jedoch erst später zu Auszahlungen führen. Konkretisiert wird diese gesetzliche Verpflichtung in § 41 Abs. 1 und 2 GemHVO. Danach sind für bestimmte Sachverhalte zwingend Pflichtrückstellungen zu bilden (Altersteilzeit, Unterhaltsvorschüsse, Nachsorgeaufwand, Gebührenüberschüsse, Altlasten, drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und Gerichtsverfahren), während für andere Sachverhalte ein Ansatzwahlrecht besteht, sofern die grundsätzlichen Ansatzvoraussetzungen erfüllt sind.

Bezüglich des Ansatzwahlrechts wird immer wieder die Zweckmäßigkeit von Wahlrückstellungen hinterfragt.

Dazu ist nach Auffassung der GPA zwischen Rückstellungen für ständig wiederkehrende und unregelmäßige Sachverhalte zu unterscheiden. Der Ansatz von Wahlrückstellungen bei ständig wiederkehrenden Sachverhalten, wie z. B. Urlaubs- und Gleitzeitüberträgen, ist dann sinnvoll, wenn er bereits in der Eröffnungsbilanz erfolgt und kontinuierlich fortgesetzt wird. Ansonsten entstehen beim zwischenzeitlichen Ansatzverzicht durch den Auflösungsertrag und bei einem etwaigen späteren Neuansatz durch den Zuführungsaufwand u.U. erhebliche Auswirkungen auf die jeweiligen Rechnungsergebnisse, so dass der Ressourcenverbrauch in diesen Haushaltsjahren gerade nicht periodengerecht ausgewiesen werden kann.

Beim stetigen Ansatz ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass bei einer Neubewertung der Rückstellung durch Verbrauch/Auflösung und Neuzuführung im selben Haushaltsjahr nur der jeweilige Differenzbetrag ergebniswirksam wird, der i.d.R. in Bezug auf das Rechnungsergebnis geringfügig und unwesentlich ist. Bei der o. g. Rückstellung für Urlaubs- und Gleitzeitüberträge müssen außerdem die entsprechenden Teilbeträge auf die jeweiligen Teilhaushalte, Produktbereiche, Produktgruppen und ggf. Produkte aufgeteilt werden, was nur mit einem verhältnismäßig hohen Verwaltungs- und Verrechnungsaufwand möglich ist. Insofern kann auch davon ausgegangen werden, dass der hohe Darstellungsaufwand wegen des regelmäßig zu vernachlässigenden geringen Erkenntniswerts des Ansatzes solcher Rückstellungen kaum zu rechtfertigen ist.

Somit bietet sich bei ständig wiederkehrenden Sachverhalten infolge der aufgezeigten Beurteilungen die Ausübung des Ansatzwahlrechts in der Weise an, dass entweder auf den Ansatz gänzlich verzichtet oder der Ansatz ständig fortgeführt wird. Bei unregelmäßigen Sachverhalten (z. B. bei Schadenersatzansprüchen Dritter) ist diese Sichtweise allerdings nicht zutreffend.