

Übergangsregelung für investive Schlüsselzuweisungen

Stand: überarbeitet am 13.02.2012

Komplex: Eröffnungsbilanz

Stichworte: Schlüsselzuweisungen; Sonderposten

Frage: Wie sind investive Schlüsselzuweisungen für Zwecke der Eröffnungsbilanz zu bewerten?

Antwort: Mit Inkrafttreten der Änderungsverordnung vom 20.12.2011 sind gemäß § 40 SächsKomHVO-Doppik investive Schlüsselzuweisungen nach § 15 SächsFAG wie andere Zuweisungen und Zuwendungen für Investitionen in passive Sonderposten (Kontenart 211) einzustellen. Die Sonderposten sind dem jeweiligen Vermögensgegenstand zuzuordnen und entsprechend der bilanziellen Wertentwicklung des Investivgutes ergebniswirksam aufzulösen und stehen somit zum Haushaltsausgleich zur Verfügung.

Für Zwecke der Eröffnungsbilanz sieht § 61 Abs. 9 Satz 5 SächsKomHVO-Doppik vereinfachend die Bildung eines Sammelsonderpostens vor. Bereits in Vorjahren (d.h. in den Jahren vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz bzw. bei Frühstartkommunen vor Inkrafttreten der Änderungsverordnung) vereinnahmte investive Schlüsselzuweisungen sind nicht den damit finanzierten Einzel-Vermögensgegenständen zuzuordnen. Vielmehr sieht die Regelung vor, dass die in den einzelnen Jahren erhaltenen Beträge aufzusummieren und sodann pauschal anhand des Anlagenabnutzungsgrades zu kürzen sind. Für die Vergangenheit muss ausnahmsweise nicht zwischen investiv und nicht investiv im Sinne des kommunalen Haushaltsrechts verwendeten investiven Schlüsselzuweisungen unterschieden werden. So dürfen vereinfachend auch Mittel in die Berechnung einbezogen werden, die bspw. zur Kredittilgung und damit nicht investiv im Sinne des kommunalen Haushaltsrechts verwendet wurden. Der Anlagenabnutzungsgrad beschreibt das prozentuale Verhältnis der kumulierten Abschreibungen zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, jeweils für das gesamte abnutzbare Anlagevermögen (vgl. § 59 Nr. 4 SächsKomHVO-Doppik). Anlagevermögen, das keiner planmäßigen Abschreibung unterliegt, ist nicht in der Berechnung zu berücksichtigen. Die Werte sind zum Stichtag der Eröffnungsbilanz zu ermitteln, dies ist aber ohnehin für die Anlagenübersicht unerlässlich (vgl. FAQ 3.25).

Beispiel:

Eine Kommune hat in den Jahren 1996 bis 2011 investive Schlüsselzuweisungen in Höhe von insgesamt 10 Mio. EUR erhalten. In der Anlagenübersicht zur Eröffnungsbilanz enthalten ist abnutzbares Anlagevermögen mit historischen (bzw. im Fall der Ersatzbewertung fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von 70 Mio. EUR, hierfür werden kumulierte Abschreibungen in Höhe von 35 Mio. EUR ausgewiesen. Der Anlagenabnutzungsgrad zum Eröffnungsbilanzstichtag beträgt $35/70 \cdot 100 = 50\%$. In der Eröffnungsbilanz ist somit ein Sammelsonderposten für investive Schlüsselzuweisungen in Höhe von 5 Mio. EUR zu bilanzieren.

Der Sammelsonderposten ist in den Folgejahren (beginnend mit dem ersten Jahresabschluss) linear und ergebniswirksam aufzulösen. Der Auflösungszeitraum wird anhand der durchschnittlichen Restnutzungsdauer des gesamten abnutzbaren Anlagevermögens zum Stichtag des ersten Jahresabschlusses bestimmt. Die durchschnittliche Restnutzungsdauer wird ermittelt als Verhältnis der Abschreibungen pro Jahr zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des abnutzbaren Anlagevermögens und gekürzt um den Anlagenabnutzungsgrad. Die Werte sind zum Stichtag des ersten Jahresabschlusses zu ermitteln, weil erst zu diesem Zeitpunkt die Abschreibungsbeträge pro Jahr für Zwecke der Anlagenübersicht sicher zu bestimmen sind.

Beispiel:

In der Anlagenübersicht der Kommune zum Stichtag des ersten Jahresabschlusses werden für das gesamte abnutzbare Anlagevermögen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von 100 Mio. EUR ausgewiesen. Die Abschreibung pro Jahr auf diese Vermögensgegenstände beträgt 10 Mio. EUR.

Übergangsregelung für investive Schlüsselzuweisungen

Hieraus errechnet sich eine durchschnittliche Nutzungsdauer von $100/10= 10$ Jahren. Nach dem Schema im ersten Beispiel ist, diesmal auf den Stichtag des ersten Jahresabschlusses, der Anlagenabnutzungsgrad zu ermitteln. Angenommen der Anlagenabnutzungsgrad beträgt wiederum 50 %, so beträgt die durchschnittliche Restnutzungsdauer $10 \text{ Jahre} * 50 \% = 5 \text{ Jahre}$. Der Sammelonderposten des obigen Beispiels in Höhe von 5 Mio. EUR wäre demnach beginnend mit dem ersten Jahresabschluss über 5 Jahre mit jeweils 1 Mio. EUR aufzulösen.

Kommunen, die ihre Haushaltswirtschaft zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungsverordnung am 30.12.2011 bereits auf die kommunale Doppik umgestellt haben, haben in sinngemäßer Anwendung der Regelungen des § 61 Abs. 9 Satz 5 SächsKomHVO-Doppik erstmals im Jahresabschluss 2011 einen Sammelonderposten für investive Schlüsselzuweisungen zu bilanzieren. Eine Korrektur zurückliegender Eröffnungsbilanzen oder Jahresabschlüsse ist nicht vorzunehmen. Die Berechnung des Sammelonderpostenbetrages und der entsprechenden Auflösungsbeträge erfolgt anhand des vorgenannten Schemas. Die Passivierung des Sammelonderpostens erfolgt ergebnisneutral durch Passivtausch mit dem Basiskapital. Der erste Auflösungsbetrag wird in der Ergebnisrechnung 2012 vereinnahmt.
