

Hans-Christian Schmidt / Andreas Krause

Aus der Praxis für die Praxis

Grundlagen der Anlagenbuchhaltung
mit praktischen Übungen

2. vollständig überarbeitete Auflage

Sehr geehrte Leserin,
sehr geehrter Leser,

viele Kommunen stehen vor dem Problem, dass ihre Vermögenswerte immer noch nicht (vollständig) erfasst sind.

Ohne ermittelte Vermögenswerte ist keine Erstellung der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses möglich.

Dieses Buch soll bei diesem wichtigen Schritt behilflich sein. Es versteht sich als ein Trainingshandbuch.

Wir haben uns an den Regeln für Schleswig-Holstein orientiert, da der Innovationsring NKR-SH auf seiner Seite www.informdoku.de/nkr-sh_alt/index.php viele interessante Informationen bietet. Deswegen beziehen sich die Angaben der Paragraphen auf die schleswig-holsteinische GemHVO-Doppik vom 30.08.2012.

Dankenswerter Weise hat uns die Stadt Brunsbüttel gestattet, ihre Eröffnungsbilanz 2008 mit Anhang zu veröffentlichen.

Wir empfehlen Ihnen zugleich die ergänzenden Fachbücher „Vom Inventar zur Anlagenübersicht - die Simulation der Anlagenbuchhaltung beim Übergang zur Doppik“, „Doppik-Training kommunal: Von der Eröffnungsbilanz zum Jahresabschluss - die buchhalterische Simulation eines Haushaltsjahres“ und „Gegenüberstellung von Kameralistik und doppelter Buchführung“, die über den Verlag oder über den Buchhandel bezogen werden können. Eine inhaltliche Beschreibung finden Sie am Ende dieses Buches.

In diesem Buch werden die wichtigen Aspekte der Anlagenbuchhaltung dargestellt. Zur Vertiefung gibt es zu den einzelnen Bereichen Übungen mit den Musterlösungen.

Haben Sie Hinweise, Anregungen oder Kritiken, so senden Sie diese bitte an den Verlag. Wir melden uns dann umgehend bei Ihnen.

Herzlichst

Ihre

Hans-Christian Schmidt und Andreas Krause

Zu den Autoren:

Hans-Christian Schmidt, geboren 1956, Diplom-Betriebswirt und Diplom-Pädagoge, ist seit über 20 Jahren in der kaufmännischen Qualifizierung, seit 2000 in dem Bereich „Von der Kameralistik zur Doppik“ tätig. Bereits erschienen sind „Doppik-Training kommunal: Von der Eröffnungsbilanz zum Jahresabschluss - die buchhalterische Simulation eines Haushaltsjahres“ und „Gegenüberstellung von Kameralistik und doppelter Buchführung“. Mehr Informationen erhalten Sie unter www.hans-christian-schmidt.com.

Andreas Krause, geboren 1954, Diplom-Handelslehrer, ist seit mehr als 20 Jahren in der Ausbildung Buchhalter, Bilanzbuchhalter und Steuerfachwirten tätig.

Inhaltsverzeichnis

Statt einer Einleitung	5
Aufgaben der Anlagenbuchhaltung	6
Unterscheidung Anlage- und Umlaufvermögen	6
Inventur und Inventar	7
Bilanz	12
Gebote und Verbote im Rahmen der Bilanzierung	13
Struktur der kommunalen Bilanz	14
Gesetzliche Grundlagen	15
Planmäßig abzuschreibende Vermögensgegenstände	16
Ermittlung der Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten	19
Umsatzsteuer	24
Abschreibung	27
Pro-rata-temporis-Regel	38
Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)	41
Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten	42
Sonderposten durch Zuwendungen mit Zweckbindung	43
Leasing	44
Außerplanmäßige Abschreibung / Zuschreibung	48
Störungen (Totalschaden)	51
Anlagenspiegel (Jahresabschluss)	51
Abgang der Anlagegüter	63
Lösungsteil	65
Übersicht der Regeln für Geringwertige Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter (GWG) in den einzelnen Bundesländern	76
Anlage Eröffnungsbilanz 2008 der Stadt Brunsbüttel mit Anhang	80
Anlage Gesetzestexte	91
Landesverordnung über die Aufstellung und Ausführung eines doppelten Haushaltsplanes der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik - GemHVO-Doppik) vom 30.08.2012	91
Handelsgesetzbuch (HGB)	101
Einkommensteuergesetz (EStG)	107
Auszug aus dem Leasing-Erlass zum § 6 EStG vom 19. April 1971	115
Inhaltliche Beschreibung des Buches „Vom Inventar zur Anlagenübersicht – die Simulation der Anlagenbuchhaltung beim Übergang zur Doppik“	118
Inhaltliche Beschreibung des Buches „Doppik-Training kommunal: Von der Eröffnungsbilanz zum Jahresabschluss - die buchhalterische Simulation eines Haushaltsjahres“	119
Inhaltliche Beschreibung des Buches „Gegenüberstellung von Kameralistik und doppelter Buchführung“	120

Gesetzliche Grundlagen

1. Abschreibungen im Handelsrecht

Handelsrechtlich sind zwei Gruppen von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens - steuerlich wird von Wirtschaftsgütern gesprochen - zu unterscheiden:

- Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (§ 253 (2) Satz 1 HGB), und
- Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich nicht begrenzt ist (§ 253 (2) Satz 3 HGB).

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, „deren **Nutzung zeitlich begrenzt** ist“, müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen reduziert werden (§ 253 (2) Satz 1 HGB). Der sich danach ergebende Wert bildet die Obergrenze für den Bilanzansatz (§ 253 (1) Satz 1 HGB).

Vermögensgegenstände, deren **Nutzung zeitlich nicht begrenzt** ist, z. B. Grund und Boden, Beteiligungen, Wertpapiere, sind dagegen grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten:

Anlagevermögen: Vermögensgegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen (§ 247 (2) HGB)	
↓	↓
Nutzung zeitlich begrenzt = abnutzbares Anlagevermögen	Nutzung zeitlich unbegrenzt = nicht abnutzbares Anlagevermögen
↓	↓
Ausgangswert: Anschaffungs- oder Herstellungskosten ./ planmäßige Abschreibungen (§ 253 (2) Satz 1 HGB)	Ausgangswert: Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 253 (1) HGB)

Beide Gruppen von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens können/müssen auf einen niedrigeren beizulegenden Wert (i. d.R. der Zeitwert) abgeschrieben werden → außerplanmäßige Abschreibung.

2. Abschreibung im Einkommensteuerrecht

Das Einkommensteuerrecht trifft im Rahmen der Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften die gleiche Unterscheidung wie das Handelsrecht, spricht aber von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern (§§ 6, 7 Einkommensteuergesetz [= EStG]). Auch in der Steuerbilanz sind Abschreibungen zwingend vorgeschrieben. Handels- und Steuerrecht verwenden jedoch eine unterschiedliche Terminologie. Das Einkommensteuerrecht verwendet anstatt des Begriffs der Abschreibung den der **Absetzung für Abnutzung (AfA)** und meint damit im Grunde dasselbe. Steuerlich wird die planmäßige Abschreibung als **AfA** (§ 7 (1) Sätze 1 bis 4 EStG, (2) bis (5a) EStG) oder - bei Wirtschaftsgütern mit Substanzverbrauch - **als AfS** (§ 7 (6) EStG) bezeichnet.

Damit die Abschreibungen vorgenommen werden können, müssen die Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen gehören. Bei Wirtschaftsgütern, die zum **Umlaufvermögen** gehören, kommt nach h. M. keine AfA, sondern nur eine **Teilwertabschreibung** in Betracht.

Die jährlichen AfA-Beträge von betrieblichen Wirtschaftsgütern gehören zu den sofort **abzugsfähigen Betriebsausgaben** (§ 4 (4) EStG), erscheinen also in der Gewinn- und Verlustrechnung

bzw. Ergebnisrechnung als Aufwand. Da mit der Abschreibung der Gewinn gemindert wird, handelt es sich **bei Wirtschaftsunternehmen** um ein gewichtiges Mittel zur Steuergestaltung. Für **Betriebe gewerblicher Art** können die selben Überlegungen gelten, für die **Kernverwaltung** hingegen nicht.

Auch das Einkommensteuerrecht kennt die außerplanmäßige Abschreibung in der Form der AfaA (Absetzung der außergewöhnliche Abnutzung) und der Teilwertabschreibung im Bereich des Anlagevermögens.

3. Abschreibung im Kommunalrecht

In Anlehnung an das HGB und das EStG gelten im Kommunalrecht u. a. folgende allgemeine Bewertungsgrundsätze (§ 39 (1) GemHVO-Doppik)

- Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahres müssen mit denen in der Schlussbilanz des vorhergehenden Haushaltsjahres übereinstimmen (Stichtagsprinzip)
- Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden (Stetigkeitsgebot)
- Die Vermögensgegenstände sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten
- Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (Vorsichtsprinzip, Berücksichtigung werterhellender Tatsachen); Gewinne jedoch nur, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (Realisationsgebot)
- Im Haushaltsjahr entstandene Aufwendungen und erzielte Erträge sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen (Grundsatz der periodengerechten „Gewinnermittlung“)

Auch das kommunale Recht gliedert das Anlagevermögen in zwei Gruppen:

- die erste Gruppe der Vermögensgegenstände ist in ihrer Nutzung zeitlich begrenzt und insofern planmäßig im Wert zu mindern, d. h. abzuschreiben
- die zweite Gruppe der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist in ihrer Nutzung zeitlich nicht begrenzt, grundsätzlich sind damit die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Rahmen der Bilanzierung zu erfassen

Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen - Finanzanlagen können auf einen niedrigeren Wert (außerplanmäßig) abgeschrieben werden, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist (§ 43 GemHVO-Doppik).

Planmäßig abzuschreibende Vermögensgegenstände

Zu den zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenständen gehören in erster Linie die **Sachanlagen**, also Gebäude, technische Anlagen, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, Verkehrslenkungsanlagen, ausnahmsweise auch **Grundstücke**, soweit sie ausgebeutet werden,

z. B. Kiesgruben. Nur über eine begrenzte Zeit nutzbar sind auch **immaterielle Vermögensgegenstände** wie z. B. Lizenzen. Diese stehen nur zeitlich befristet zur Verfügung und sind deshalb ebenfalls planmäßig abzuschreiben. Vermögensgegenstände, deren Nutzung nur für eine bestimmte Zeit vorgesehen ist, die aber nicht abnutzbar sind, z. B. Grund und Boden, fallen nicht darunter. Die Nutzungsdauer kann aus verschiedenen **Gründen** zeitlich begrenzt sein:

- Der Anlagegegenstand unterliegt der Abnutzung infolge natürlicher Einflüsse oder des Gebrauchs, nutzt sich also technisch ab (materieller Verschleiß),

Beispiel 1 Anschaffungskosten

Die Kommune (nicht umsatzsteuerpflichtig) hat ein unbebautes Betriebsgrundstück zum Preis von 50.000,00 € gekauft. An Grunderwerbsteuer hat sie hierfür 3.250,00 € gezahlt. Der Notar hat ihr 1.000,00 € netto zuzüglich 190,00 € USt in Rechnung gestellt. An Grundbuchgebühren sind 650,00 € angefallen. Zur teilweisen Finanzierung dieser Investition hat sie ein Darlehen bei der Bank aufgenommen, die ihr im Anschaffungsjahr an Zinsen 3.400,00 € und an Bearbeitungsgebühren 1.000,00 € berechnet hat.

Ermitteln Sie die Anschaffungskosten des Grundstücks.

Kaufpreis		50.000,00 €
+ Anschaffungsnebenkosten		
• Grunderwerbsteuer (6,5 % von 50.000,00 €)	3.250,00 €	
• Notariatsgebühren	1.000,00 €	
• Umsatzsteuer (19 % von 1.000,00 €)	190,00 €	
• Grundbuchgebühren	<u>650,00 €</u>	<u>5.090,00 €</u>
= Anschaffungskosten des Grundstücks		<u>55.090,00 €</u>

Die Geldbeschaffungskosten in Höhe von 4.400,00 € gehören nicht zu den Anschaffungskosten des Grundstücks.

Beispiel 2 Anschaffungskosten

Ein Betrieb gewerblicher Art (umsatzsteuerpflichtig) hat ein Grundstück mit einem Fabrikbau für 500.000,00 € gekauft. Vom Kaufpreis entfallen 100.000,00 € auf den Grund und Boden und 400.000,00 € auf das Gebäude.

Außerdem fielen an:

Grunderwerbsteuer		32.500,00 €
Notargebühren, netto	1.000,00 €	
+ USt	<u>190,00 €</u>	1.190,00 €
Grundbuchgebühren		500,00 €
Maklerprovision, netto	15.000,00 €	
+ USt	<u>2.850,00 €</u>	17.850,00 €

Zur Finanzierung der Anschaffung wurde ein Bankkredit aufgenommen. An Zinsen und Darlehen sind im Anschaffungsjahr 22.000,00 € angefallen.

1. Wie hoch sind die Anschaffungskosten des bebauten Grundstücks?
2. Wie viel entfallen davon auf den Grund und Boden und auf das Gebäude?

1. Kaufpreis		500.000,00 €
Anschaffungsnebenkosten		
Grunderwerbsteuer	32.500,00 €	
Notargebühren	1.000,00 €	
Grundbuchgebühren	500,00 €	
Maklerprovision	<u>15.000,00 €</u>	<u>49.000,00 €</u>
Anschaffungskosten des bebauten Grundstücks		<u>549.000,00 €</u>