

Sonderposten

Es gibt im wesentlichen 3 Sachverhalte, deretwegen Sonderposten gebildet werden.

1. Sonderposten für erhaltene Zuwendungen

Definition

Zuwendungen sind ein elementarer Bestandteil im Finanzwesen von Kommunen. Kommunen erhalten aufgrund verschiedenster Sachverhalte eine Vielzahl von Vermögensübertragungen in Form von Geld oder Sachleistungen. Diese Sachverhalte werden als Zuwendung bezeichnet.

Zu den Zuwendungen rechnet man Zuweisungen, Zuschüsse, Spenden und Schenkungen:

- Zuweisung:
Zuweisungen sind Vermögensübertragungen in Form von Geld oder Sachleistung innerhalb des öffentlichen Bereiches
- Zuschüsse:
Zuschüsse sind Vermögensübertragungen in Form von Geld oder Sachleistungen vom öffentlichen an den privaten Sektor und umgekehrt.
- Schenkung:
Der Tatbestand der Schenkung ist dadurch gegeben, dass jemand unentgeltlich einen Vermögenswert an einen anderen überträgt, ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten. Beide Vertragsparteien sind sich einig, dass keine Gegenleistung erfolgt.
- Spenden:
Spenden sind freiwillige Geld- oder Sachleistungen für einen religiösen, wissenschaftlichen, gemeinnützigen, kulturellen, wirtschaftlichen oder politischen Zweck die ohne Gegenleistung erbracht werden.

Im kommunalen Bereich sind Zuwendungen grundsätzlich nicht rückzahlbare Zahlungen oder nicht rückgabepflichtige Sachleistungen. In der Regel ist an die Zuwendung jedoch eine Gegenleistungsverpflichtung geknüpft.

So kann die Erfüllung dieser Gegenleistungsverpflichtung eine Voraussetzung für die Bewilligung der Zuwendung sein. Die Erfüllung muss allerdings nicht unbedingt zwingend zu einem definierten Zeitpunkt erfolgen, sondern kann sich über einen zuvor konkretisierten Zeitraum erstrecken.

Aus Sicht der Kommune gibt es zwei Arten von Zuwendungen. Die Kommune leistet entweder Zuwendungen an Vereine, gem. Einrichtungen, Wohlfahrtsverbände, usw. oder die Kommune selbst erhält eine Zuwendung vom Bund, Land, Landschaftsverband oder Kreis.

Buchhalterischer Umgang mit Zuwendungen

Es gibt zwei Arten von Zuwendungen:

- Zuwendungen für laufende Verwaltungstätigkeit
- Zuwendungen für Investitionen

Zuwendungen für die laufende Verwaltungstätigkeit werden unmittelbar als Ertrag gebucht.

Zuwendungen für Investitionen werden als Sonderposten gebucht.

Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen (Investitionen) sind als sogenannte Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Sie sind zwischen dem Eigen- und dem Fremdkapital einsortiert und bilden weder Eigenkapital noch sind sie Verbindlichkeiten (Fremdkapital).

Leitsatz: Ein Sonderposten für eine erhaltene Zuwendung ist nur dann zu bilden und mithin zu passivieren, wenn mit der Zuwendung die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes verbunden ist. Sofern die Zuwendung nicht für Vermögensgegenstände gedacht ist, ist diese Zuwendung direkt als Ertrag aus Zuwendungen zu buchen.

Die Auflösung des Sonderpostens erfolgt ertragswirksam analog der Abschreibung des zuwendungsgeförderten Vermögensgegenstandes.

Dies bedeutet für die Finanzsituation der Gemeinde, dass der Abschreibungsaufwand ergebnisneutral durch die Auflösung des Sonderpostens erfolgt.

Solange der Vermögensgegenstand noch nicht endgültig fertiggestellt ist, wird die Zuwendung zunächst als erhaltene Anzahlung ausgewiesen. Erst mit der Fertigstellung bzw. der vollständigen Anschaffung wird diese erhaltene Anzahlung in den Sonderposten umgebucht. Da dies nur auf der Passivseite der Bilanz erfolgt, liegt hier ein Passivtausch vor.

Rechtsgrundlage für den Umgang mit Sonderposten für Zuwendungen ist der § 44 Abs. 5 KomHVO:

Für erhaltene und zweckentsprechend verwendete Zuwendungen (und Beiträge) für Investitionen sind Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des geförderten Vermögensgegenstandes vorzunehmen.

Kontierung bei Zuwendungen für Investitionen:

- Der Buchungssatz für die Zuwendung lautet wie folgt:

Per Bank 1810 an Sonderposten 2310 RheinStud
Per Bank 181 an Sonderposten 231 HSPV

- Die ratierliche Auflösung:

Per Sonderposten 2310 an Erträge 4160 RheinStud
Per Sonderposten 231 an Erträge 415 HSPV

2. Sonderposten für Beiträge

Auch hier ist die Rechtsgrundlage der § 44 Abs. 5 KomHVO, wonach *für erhaltene und zweckentsprechend verwendete (Zuwendungen) und Beiträge für Investitionen Sonderposten anzusetzen sind.*

Beiträge sind gemäß § 8 Abs. 2 KAG Geldleistungen, die für den „Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen, bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen, erhoben werden.“

Die Kommune investiert in die vorhandenen Einrichtungen und Anlagen und beteiligt den betroffenen Personenkreis in Form von Beiträgen. Somit sind die Beiträge auch von einem investiven Charakter geprägt. Die Vorgehensweise bei Beiträgen entspricht daher der Vorgehensweise wie bei Zuwendungen. Letztlich ist dies auch der Grund, warum beide Sachverhalte in einer Vorschrift genannt wurden.

Die Bildung des Sonderpostens und vor allem dessen Auflösung ist jedoch nicht so komfortabel einfach wie bei einer Zuwendung.

Die gemeindliche Abrechnung der öffentlichen Einrichtung / Anlage erfolgt zumeist – erheblich - später als die Fertigstellung der Maßnahme. Aus diesem Grunde entsteht häufig eine zeitliche Differenz zwischen der Aktivierung des Vermögensgegenstandes und der Bildung des Sonderpostens.

Der Buchungssatz bei der Beitragserhebung, dem Versand der Gebührenbescheide, lautet

per Forderung aus Beiträgen 161 an Sonderposten aus Beiträgen 232 (HSPV)
per Forderung aus Beiträgen 1620 an Sonderposten aus Beiträgen 2320 (RheinStud)

Der Zahlungseingang wird sodann wie bei jeder Forderungsbefriedigung gebucht

per Bank 181 an Forderung aus Beiträgen 161 (HSPV)
per Bank 1810 an Forderung aus Beiträgen 1620 (RheinStud)

Die Auflösung des Sonderpostens ist nun auf die Nutzung des beitragsfinanzierten Vermögensgegenstandes abzustellen. Durch die zeitliche Verschiebung zwischen Fertigstellung und Forderungserhebung ist der Vermögensgegenstand natürlich bereits einer Abnutzung und mithin einer Abschreibung unterlegen.

Es stellt sich somit die Frage, wie diesem Versatz buchhalterisch zu begegnen ist.

Es ergeben sich in der Praxis hierfür zwei Möglichkeiten:

1. Aktivierung des VG als zeitliche Grundlage

Der Zeitpunkt der Aktivierung wird als zeitliche Grundlage genommen und fiktiv unterstellt, die Forderungserhebung wäre zeitgleich erfolgt. Die ratierliche Auflösung des Sonderpostens hätte dann parallel zu den Abschreibungen gestartet werden müssen. Da dies in der Praxis natürlich aufgrund der Fiktion nicht erfolgt ist, wird das Delta zwischen der Aktivierung und der realen Forderungserhebung errechnet und dann als einmalige Auflösung des Sonderpostens gebucht.

Die weitere ertragswirksame ratierliche Auflösung des Sonderpostens erfolgt dann entsprechend dem Abschreibungsplan.

2. Verteilung des Sonderpostens auf die Restnutzungsdauer des VG

Dies ist das einfachere Verfahren. Die ertragswirksame ratierliche Auflösung des Sonderpostens beginnt ab dem Zeitpunkt der Forderungserhebung (und der Bildung des Sonderpostens) und verteilt sich auf die Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes.

3. Sonderposten für den Gebührenaussgleich

Wenn eine Einrichtung oder Anlage überwiegend dem Vorteil einzelner Personen oder Personengruppen dient, sind, sofern nicht ein privatrechtliches Entgelt gefordert wird, entsprechend § 6 Absatz 1 KAG Benutzungsgebühren zu erheben. Die veranschlagten Gebühren sollen kostendeckend sein, jedoch die Kosten nicht übersteigen.

Im Rahmen der Planung können sich Abweichungen zum tatsächlichen Ist-Ergebnis ergeben. Im Falle von Mehreinnahmen spricht man von Kostenüberdeckungen. Da diese, im Gegensatz zum gewinnmaximierenden Unternehmen, nicht erwünscht sind, sind diese gemäß § 6 Absatz 2 KAG innerhalb einer Frist von 4 Jahren auszugleichen. Die Kostenüberdeckung ist mithin eine Verbindlichkeit gegenüber den Gebührenzahlern, die in die Gebührenkalkulation Eingang finden muss.

Hierfür wird nach § 44 Absatz 6 KomHVO ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet und bilanziert. Durch die ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens wird dann die Gebührenreduzierung kompensiert.

Der Buchungssatz bei der Bildung des Sonderpostens lautet

per Sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 549
an Sonderposten für den Gebührenaussgleich 233 (HSPV)

per Andere sonstige ordentliche Aufwendungen 5490
an Sonderposten für den Gebührenaussgleich 2330 (RheinStud)

Die Auflösung erfolgt mit folgendem Buchungssatz

per Sonderposten für den Gebührenaussgleich 233
an Ertragskorrektur aus der Bildung und Auflösung von Sonderposten für den
Gebührenaussgleich 434 (HSPV)

per Sonderposten für den Gebührenaussgleich 2330
an Ertragskorrektur aus der Bildung und Auflösung von Sonderposten für den
Gebührenaussgleich 4380 (RheinStud)