



**DOPPIK**

Hamburg zieht Bilanz



Bilanzierungsrichtlinie  
(als VV zu § 15a LHO)

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

Oktober 2013

# Finanzbehörde Bilanzierungsrichtlinie

---

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

Bilanzierungsrichtlinie

---

**Version:**

1.5

---

**Kommentar:**

---

**Ansprechpartner:**

Die jeweils aktuellen Ansprechpartner finden Sie unter:

<http://fhhportal.stadt.hamburg.de/websites/1004/0001/0011/Seiten/default.aspx>

**V.i.S.d.P.**

Oliver Jensen

Tel. 040 428.23.1519

---

**Standort:**

Finanzbehörde 224

Gänsemarkt 36

D-20354 Hamburg

### Inhaltsverzeichnis

1	Ziele, Prämissen und Zusammenfassung wichtiger Inhalte	7
1.1	Ziele der Bilanzierungsrichtlinie	7
1.2	Prämissen bei der Erstellung	7
1.3	Jahresabschluss der Kernverwaltung (Einzelabschluss) und Konzernabschluss der FHH	9
1.4	Gliederung der Bilanz und der Ergebnisrechnung	11
1.5	Vermögensbegriff und Vermögensbewertung	14
2	Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze	15
2.1	Einführung	15
2.2	Allgemeine Grundsätze: Anwendung des HGB und der GoB	15
2.3	Spezielle Ausprägung der Grundsätze bei der FHH	18
2.3.1	Ansatz und Ausweis von Vermögensgegenständen	18
2.3.2	Anschaffungs- und Herstellungskosten in der laufenden Bilanzierung	18
2.3.3	Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz	21
2.3.4	Grundsatz der Wesentlichkeit	22
2.3.5	Einführung einer Aktivierungsgrenze	23
2.3.6	Sachliche Abgrenzung eines einzelnen Vermögensgegenstandes	23
2.3.7	Festlegungen zu den Abschreibungen	24
2.4	Änderung von Jahresabschlüssen	24
2.5	Gültigkeit und Anwendung der Bilanzierungsrichtlinie	24
3	Bilanz	25
3.1	Bilanzaktiva	25
3.1.1	Anlagevermögen	25
3.1.1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	25
3.1.1.1.1	Geleistete Investitionszuschüsse	25
3.1.1.1.2	Lizenzen, DV-Software	28
3.1.1.1.3	Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände	28
3.1.1.1.4	Geleistete Anzahlungen	28
3.1.1.2	Sachanlagen: Grundvermögen	29
3.1.1.2.1	Aktivischer Abschlag bei der Bewertung von mit Altlasten behafteten Flurstücken	29
3.1.1.2.2	Anwendung des gemilderten Niederstwertprinzips bei den Grundstücken der FHH	29
3.1.1.2.3	Grundstücke für eigene Zwecke	30
3.1.1.2.4	Grundstücke des Infrastrukturvermögens	30
3.1.1.2.5	Hafenflächen	31
3.1.1.2.6	Natur- und Landschaftsschutzgebiete	31
3.1.1.2.7	Flächen zur Veräußerung	31
3.1.1.2.8	Bewertung von mit Erbbaurechten versehenen Grundstücken	32
3.1.1.2.9	Treuhandvermögen	32
3.1.1.2.10	Bauten für eigene Zwecke	33
3.1.1.2.11	Gebäudeeinrichtungen	34
3.1.1.2.12	Grundstückseinrichtungen	35
3.1.1.2.13	Bauten des Infrastrukturvermögens	35

3.1.1.2.13.1	Straßen, Wege, Brücken, Tunnel, Trogbauwerke, Schienenwege	35
3.1.1.2.13.2	Hochwasserschutzbauten	38
3.1.1.2.13.3	Parks, Grünflächen, Land- und Forstwirtschaft	38
3.1.1.3	Sachanlagen: Sonstiges Sachanlagevermögen	40
3.1.1.3.1	Anlagen zur Verkehrslenkung, Ver- und Entsorgung	40
3.1.1.3.2	Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	42
3.1.1.3.3	Mietereinbauten/ -umbauten	43
3.1.1.3.4	Kunstgegenstände, Denkmäler und museale Sammlungen	43
3.1.1.3.5	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	45
3.1.1.4	Finanzanlagen	46
3.1.1.4.1	Definition des Begriffs der Finanzanlagen	46
3.1.1.4.2	Grundsätze der Bewertung von Finanzanlagen	46
3.1.1.4.3	Ausweis der Finanzanlagen im Einzelabschluss der FHH	48
3.1.1.4.3.1	Anteile an verbundenen Organisationen (Ausweis in der Bilanz unter III. 1.)	49
3.1.1.4.3.2	Beteiligungen (Ausweis in der Bilanz unter III. 2.)	49
3.1.1.4.3.3	Wertpapiere des Anlagevermögens (Ausweis in der Bilanz unter III. 3.)	49
3.1.1.4.3.4	Ausleihungen (Ausweis in der Bilanz unter III. 4.)	50
3.1.1.4.4	Typische Rechtsformen in der FHH	51
3.1.2	Umlaufvermögen	54
3.1.2.1	Grundstücke zur Veräußerung	54
3.1.2.2	Vorräte	54
3.1.2.3	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	57
3.1.2.3.1	Forderungen gegen Dritte (ohne den öffentlichen Bereich)	58
3.1.2.3.2	Forderungen gegen verbundene Organisationen und Organisationen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	59
3.1.2.3.3	Forderungen gegen den sonstigen öffentlichen Bereich	60
3.1.2.3.4	Sonstige Vermögensgegenstände	60
3.1.2.4	Wertpapiere des Umlaufvermögens	61
3.1.2.5	Kassenbestände, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	61
3.1.3	Rechnungsabgrenzungsposten	62
3.2	Bilanzpassiva	63
3.2.1	Eigenkapital	63
3.2.1.1	Nettoposition	63
3.2.1.2	Allgemeine Rücklage	63
3.2.1.3	Zweckgebundene Rücklagen	64
3.2.1.4	Ergebnisvortrag	64
3.2.1.5	Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	64
3.2.1.6	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	64
3.2.1.7	Sonderposten für Investitionszuwendungen	66
3.2.1.8	Sonderposten für Beiträge	67
3.2.1.9	Sonstige Sonderposten	67
3.2.2	Rückstellungen	68
3.2.2.1	Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	69
3.2.2.2	Rückstellungen für Rückzahlungsverpflichtungen	72
3.2.2.3	Sonstige Rückstellungen	73
3.2.3	Verbindlichkeiten	80
3.2.3.1	Anleihen und Obligationen	80
3.2.3.2	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	80
3.2.3.3	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	81
3.2.3.4	Verbindlichkeiten gegenüber sonstigen Dritten	81
3.2.3.5	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Organisationen und Organisationen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	82
3.2.3.6	Sonstige Verbindlichkeiten	83

3.2.4	Rechnungsabgrenzungsposten	83
3.3	Ergebnisrechnung	84
3.3.1	Erträge aus Verwaltungstätigkeit	84
3.3.1.1	Steuererträge und steuerähnliche Erträge	84
3.3.1.2	Erträge aus Gebühren, Beiträgen und Aufwendungsersatz	85
3.3.1.3	Erträge aus Geldbußen, Verwarnungs- und Zwangsgeldern, Geldstrafen	85
3.3.1.4	Privatrechtliche Entgelte	85
3.3.2	Erträge aus Transferleistungen	85
3.3.3	Erträge aus dem Länderfinanzausgleich	86
3.3.4	Aktivierete Eigenleistungen	86
3.3.5	Sonstige Erträge	87
3.3.6	Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit	87
3.3.6.1	Aufwendungen für Miete, Bewirtschaftung und Unterhaltung der Grundstücke und Bauten für eigene Zwecke	88
3.3.6.2	Aufwendungen für die Bewirtschaftung und Unterhaltung des Infrastrukturvermögens	88
3.3.6.3	Aufwendungen für Verwaltungsbedarf	88
3.3.6.4	Aufwendungen für Rechtshilfe und andere bezogene Leistungen	88
3.3.6.5	Aufwendungen für Lehr- und Lernmittel	89
3.3.7	Personalaufwendungen	89
3.3.7.1	Aufwendungen für Entgelte	89
3.3.7.2	Aufwendungen für Bezüge	89
3.3.7.3	Sonstige Aufwendungen mit Entgelt- oder Bezugscharakter	89
3.3.7.4	Aufwendungen für Sozialleistungen	90
3.3.7.5	Aufwendungen für Versorgungsleistungen	90
3.3.8	Aufwendungen für Transferleistungen	90
3.3.9	Aufwendungen für den Länderfinanzausgleich	91
3.3.10	Abschreibungen	92
3.3.10.1	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	92
3.3.10.2	Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens	92
3.3.11	Sonstige Aufwendungen	92
3.3.12	Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit	93
3.3.13	Erträge aus Beteiligungen	93
3.3.14	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	93
3.3.15	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	94
3.3.16	Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens	94
3.3.17	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	94
3.3.18	Finanzergebnis	95
3.3.19	Ordentliches Ergebnis	95
3.3.20	Außerordentliche Erträge	96
3.3.21	Außerordentliche Aufwendungen	97
3.3.22	Außerordentliches Ergebnis	97
3.3.23	Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	97
4	Exkurs – Finanzrechnung	98
5	Anhang für den Jahresabschluss der Kernverwaltung	99
5.1	Aufbau des Anhangs	99
5.2	Allgemeine Erläuterungen	100

6	Lagebericht und Konzernlagebericht	102
7	Anhang A: Gliederungsschema der FHH	103
8	Anhang B: Literaturverzeichnis und weiterführende Literatur	106
9	Anhang C: Abkürzungsverzeichnis	107

## 1 Ziele, Prämissen und Zusammenfassung wichtiger Inhalte

### 1.1 Ziele der Bilanzierungsrichtlinie

Senat und Bürgerschaft haben im Dezember 2003 beschlossen, die doppelte, an kaufmännischen Regeln ausgerichtete Buchführung (Doppik) einzuführen. Diese Bilanzierungsrichtlinie basiert auf dem Betriebswirtschaftlichen Fachkonzept und konkretisiert die doppischen Grundlagen.

Sie beschreibt die Regeln für die laufende Erfassung und Bewertung des Vermögens, der Schulden sowie des Ausweises von Aufwendungen und Erträgen der Freien und Hansestadt Hamburg (FHH). Die (bei Bedarf fortzuschreibenden) Regeln gelten bis sie im Zuge weiter reichender Reformschritte (Einführung einer doppischen Landeshaushaltsordnung) in einem doppischen „Zielszenario 2014“ aufgehen. Darüber hinaus wird die FHH ihr Rechnungswesen bis spätestens zum 01.01.2015 auf die nach § 7a i.V.m. § 49a Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) vorgesehenen einheitlichen Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) umstellen.

Mit dieser Richtlinie werden die Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung aufgestellt. Anschließend werden alle Bilanzposten und die Posten der Ergebnisrechnung beschrieben und erläutert, wie die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze jeweils angewendet werden sollen. Dabei werden auch Vereinfachungen, Ausnahmen oder spezifische Datenquellen aufgezeigt. Abschließend werden die Inhalte des Anhangs und des Lageberichts gezeigt.

### 1.2 Prämissen bei der Erstellung

Die Bilanzierungsrichtlinie basiert auf folgenden Prämissen:

- Das Regelwerk wird ständig im Hinblick auf die sich entwickelnden Standards staatlicher Doppik sowie sich weiterentwickelnder anerkannter nationaler Regelwerke des kaufmännischen Rechnungswesens hin überprüft und angepasst. Als Referenzmodell für die Regeln der FHH dienen die anerkannten Standards kaufmännischer Buchführung, insbesondere das HGB (Drittes Buch, erster und zweiter Abschnitt).
- Die Einführung und der laufende Betrieb der Doppik bei der FHH sollen möglichst geringe Folgekosten auslösen.

- Beim Festlegen von Regeln wurde beachtet, dass es sich um wesentliche Inhalte handelt. Informationsgewinn und Kosten der Informationsbeschaffung wurden abgewogen. Vom Volumen der einzelnen Bilanz-, Ertrags- oder Aufwandsposition ausgehend wurde festgelegt, wie detailliert sie zu erfassen sind. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) werden auch beim Anwenden solcher Wesentlichkeitsgrenzen beachtet. Die bei einzelnen Sachverhalten ausgewiesenen Wertgrenzen sollen in den Folgejahren schrittweise abgebaut werden.

Unter Beachtung der GoB kann von den in dieser Richtlinie genannten Wertgrenzen abgewichen werden, soweit dies zu einer zutreffenderen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt. Sich daraus ergebende wesentliche Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind im Anhang kenntlich zu machen.

- Bestimmte Aufgabenschwerpunkte unterscheiden die FHH von einem privatwirtschaftlichen Unternehmen: Daseinsvorsorge (Bildung, Betreuung von Kindern und Jugendlichen, Transferleistungen) und staatliche Ordnung (Justiz, Innere Sicherheit, Feuerwehr, Verkehr) umfassen 4/5 der Aufgaben. Mit betrieblichen Aufgaben werden hingegen heute weit überwiegend Dritte oder wirtschaftlich verselbstständigte Einrichtungen beauftragt.
- Der Gläubigerschutz ist das zentrale Prinzip der handelsrechtlichen Buchführung und Bilanzierung. Seine Ausprägung findet sich im Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) mit seinen Ausprägungen, insbesondere

→ dem Realisationsprinzip

Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie durch den Umsatzvorgang realisiert worden sind. Diese "stillen Reserven" in Vermögensgegenständen werden nicht ausgewiesen.

→ dem Niederstwertprinzip

- Bei den Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens ist nach § 253 HGB von den beiden möglichen Wertansätzen (Marktwert oder Anschaffungs- oder Herstellungskosten) der niedrigere Wertansatz zu wählen. Beim Umlaufvermögen gilt dieser Grundsatz uneingeschränkt. Beim Anlagevermögen gilt er nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung. Bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung von Finanzanlagen besteht dagegen ein Abwertungswahlrecht (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB4).

Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag, Rentenverpflichtungen ohne Gegenleistung mit dem Barwert und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen.

- dem Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)



Während Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie realisiert werden, sind Verluste bereits auszuweisen, wenn deren Eintritt wahrscheinlich ist.

- dem Wertaufhellungsprinzip

Handelsrechtlich sind sämtliche Ereignisse zu berücksichtigen, ungeachtet dessen, ob sie sich negativ oder positiv auswirken. Ereignisse, die nach dem Abschlussstichtag, aber vor Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind, sind im Jahresabschluss zu berücksichtigen, wenn sie vor dem Abschlussstichtag verursacht wurden.

Das Vorsichtsprinzip führt dazu, dass in der handelsrechtlichen Bilanz nicht der geschätzte aktuelle Wert des Unternehmens wiedergegeben wird.

Die Bilanzierungsrichtlinie modifiziert diese Grundprinzipien insoweit, als es den Funktionen des staatlichen Rechnungswesens und den Besonderheiten der öffentlichen Hand entspricht.

Dadurch wird für die FHH mit doppischem Rechnungswesen das Gläubigerschutzprinzip in das Nachhaltigkeitsprinzip zum finanziellen Schutz künftiger Generationen umgewandelt.

### **1.3 Jahresabschluss der Kernverwaltung (Einzelabschluss) und Konzernabschluss der FHH**

Der Jahresabschluss wird für die Kernverwaltung der FHH (den sogenannten Kernbilanzierungskreis) aufgestellt. Dieser umfasst neben den Behörden und Ämtern auch die Selbstbewirtschaftungsfonds nach § 15 Abs. 3 der Landeshaushaltsordnung (LHO), Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO und nettoveranschlagte Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO, die zum Stichtag kein eigenständiges kaufmännisches Rechnungswesen führen.

Der Kernbilanzierungskreis umfasst somit diejenigen Organisationsbereiche, die mit der FHH verbunden sind, aber

- wirtschaftlich unselbstständig sind oder
- kein eigenständiges kaufmännisches Rechnungswesen führen oder
- über keine selbstständig entscheidungsbefugte Leitung verfügen und
- deren kameraler Buchungsstoff nicht mit vertretbarem Aufwand separiert werden kann.

Hierzu gehören folgende Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO:

- Staatlicher Hochbau der Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt (BSU),
- Wassergütestelle Elbe der Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt (BSU)

sowie folgende Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO:

- Zusatzversorgung der FHH,
- Zusätzlicher Versorgungsfonds der FHH,
- Versorgungsrücklage der FHH,
- Versorgungsfonds für die Altersversorgung der Abgeordneten der Bürgerschaft,
- Ausgleichsrücklage nach dem Schwerbehindertengesetz,
- Sondervermögen für Naturschutz und Landschaftspflege der Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt (BSU),
- » Sondervermögen Konjunkturstabilisierungs-Fonds Hamburg«,
- Grundstock für Grunderwerb,
- Tierseuchenkasse der FHH und
- Vermächtnis „Borsteler Jäger“.

und die kameralen Rücklagen

- Schuldendienstrücklage und
- Allgemeine Rücklage.

Ebenfalls im Kernbilanzierungskreis geführt wird die Norddeutsche Akademie für Finanzen und Steuerrecht Hamburg als nichtrechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts.

Außerdem wird für den „**Konzern Freie und Hansestadt Hamburg**“ ein **Konzernabschluss** aufgestellt. Der Kernbilanzierungskreis (KBK) ist dabei als höchste Ebene die Konzernmutter des Konzerns.

Die Abschlüsse werden auf Basis der handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 271, 290ff HGB), angepasst an die spezifischen Besonderheiten der FHH als öffentliche Gebietskörperschaft, definiert.

Konzern Freie und Hansestadt Hamburg			
Kernbilanzierungskreis		Tochterorganisationen, andere Beteiligungen und Anteile	
<b>Behörden und Ämter</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fachbehörden</li> <li>• Senatsämter</li> <li>• Bezirksämter</li> </ul>	<b>Sonderbereiche</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Selbstbewirtschaftungsfonds</li> <li>• Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO ohne eigenes Rechnungswesen</li> </ul>	<b>Öffentlich-rechtliche Organisationseinheiten</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Landeseinrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO</li> <li>• Landesbetriebe nach § 26 Abs. 1 LHO</li> <li>• Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO mit eigenem Rechnungswesen</li> <li>• Körperschaften des öffentlichen Rechts</li> <li>• Anstalten des öffentlichen Rechts</li> <li>• Stiftungen des öffentlichen Rechts</li> </ul>	<b>Privatrechtliche Organisationen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kapitalgesellschaften</li> <li>• Personengesellschaften</li> </ul>

Vereine und Betriebe gewerblicher Art sind keine Tochterorganisationen. Betriebe gewerblicher Art sind eine ausschließlich steuerrechtliche Konstruktion.

#### 1.4 Gliederung der Bilanz und der Ergebnisrechnung

Die Gliederung von Bilanz und Ergebnisrechnung basiert auf folgenden Kriterien:

- Ausgangspunkt ist das Gliederungsschema nach § 266 Abs. 2 und 3 HGB für die Bilanz und nach § 275 Abs. 2 HGB für die Ergebnisrechnung (Gesamtkostenverfahren). Die Gliederung ist so gestaltet, dass die Inhalte des staatlichen Handelns erkennbar sind (als Änderungen oder Ergänzungen des Gliederungsschemas im Sinne des § 265 Abs. 1, 5 und 6 HGB). Das Vermögen wird innerhalb einer grundsätzlich handelsrechtlichen Gliederung nach den wichtigen Politikfeldern unterteilt, für die das Vermögen jeweils genutzt wird. Dies soll Rückschlüsse zulassen, in welchem Umfang das Vermögen für öffentliche Zwecke gebunden ist (Grad der Bindung).
- Die Immobilien werden nach ihrer Nutzung unterschieden in Immobilien für die Infrastruktur, die unmittelbar durch Bürger genutzt werden, und solche für eigene Zwecke, die von der Verwaltung zum Erstellen von Leistungen für Bürger genutzt werden.
- Grundstücke und die darauf errichteten Bauten werden bei den Sachanlagen getrennt ausgewiesen, weil Grundstücke im Gegensatz zu den Bauten nicht abgeschrieben werden.
- Bauten sind überwiegend Gebäude. Im Bereich des Infrastrukturvermögens zählen dazu auch Straßenkörper, Deichbauwerke oder Brücken.

Abbildung: Bilanzgliederung der FHH

Aktiva	Passiva
<p><b>A. Anlagevermögen</b></p> <p><b>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Geleistete Investitionszuschüsse</li> <li>2. Lizenzen, DV-Software</li> <li>3. Sonstige Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>4. Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände</li> </ol> <p><b>II. Sachanlagen</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Grundstücke für eigene Zwecke           <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Hochschulen, Schulen, Sportanlagen und kulturelle Einrichtungen</li> <li>b) Innere Sicherheit</li> <li>c) Sozial-, Gesundheits-, und Jugendeinrichtungen</li> <li>d) Sonstige Verwaltung</li> </ol> </li> <li>2. Grundstücke des Infrastrukturvermögens           <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Straßen, Wege, Plätze, Schienenwege, Flugplätze</li> <li>b) Hafенflächen und Gewässerschutzflächen</li> <li>c) Parks, Grünflächen, Land- und Forstwirtschaft</li> <li>d) Wasserflächen</li> </ol> </li> <li>3. Bauten für eigene Zwecke           <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Hochschulen, Schulen, Sportanlagen und kulturelle Einrichtungen</li> <li>b) Innere Sicherheit</li> <li>c) Sozial-, Gesundheits-, und Jugendeinrichtungen</li> <li>d) Sonstige Verwaltung</li> </ol> </li> <li>4. Bauten des Infrastrukturvermögens           <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Straßen, Wege, Plätze, Brücken, Tunnel, Schienenwege</li> <li>b) Hafenanlagen und Gewässerschutzbauten</li> <li>c) Parks, Grünflächen, Land- und Forstwirtschaft</li> </ol> </li> <li>5. Anlagen zur Verkehrslenkung, Ver- und Entsorgung</li> <li>6. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>7. Kunstgegenstände, Denkmäler und museale Sammlungen</li> <li>8. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</li> </ol> <p><b>III. Finanzanlagen</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile an verbundenen Organisationen           <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Netto veranschlagte Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO</li> <li>b) Landesbetriebe nach § 26 Abs. 1 LHO</li> <li>c) Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO</li> <li>d) Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts</li> <li>e) Verbundene Organisationen in privater Rechtsform</li> </ol> </li> <li>2. Beteiligungen</li> <li>3. Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>4. Ausleihungen</li> </ol> <p><b>B. Umlaufvermögen</b></p> <p><b>I. Zum Verkauf bestimmte Grundstücke</b></p> <p><b>II. Vorräte</b></p> <p><b>III. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Forderungen gegen Dritte (ohne den öffentlichen Bereich)</li> <li>2. Forderungen gegen verbundene Organisationen und Organisationen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht</li> <li>3. Forderungen gegen den sonstigen öffentlichen Bereich</li> <li>4. Sonstige Vermögensgegenstände</li> </ol> <p><b>IV. Wertpapiere des Umlaufvermögens</b></p> <p><b>V. Kassenbestände, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks</b></p> <p><b>C. Rechnungsabgrenzungsposten</b></p> <p><b>D. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b></p>	<p><b>A. Eigenkapital</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Nettoposition</li> <li>II. Allgemeine Rücklage</li> <li>III. Zweckgebundene Rücklagen</li> <li>IV. Ergebnisvortrag</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> <li>VI. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</li> </ol> <p><b>B. Sonderposten</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Sonderposten für Investitionszuschüsse</li> <li>II. Sonderposten für Beiträge und Gebühren</li> <li>III. Sonstige Sonderposten</li> </ol> <p><b>C. Rückstellungen</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen</li> <li>II. Rückstellungen für Rückzahlungsverpflichtungen</li> <li>III. Sonstige Rückstellungen</li> </ol> <p><b>D. Verbindlichkeiten</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Anleihen und Obligationen</li> <li>II. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten</li> <li>III. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen</li> <li>IV. Verbindlichkeiten gegenüber sonstigen Dritten           <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Öffentlicher Bereich <i>davon aus Länderfinanzausgleich</i></li> <li>b) Privatrechtlicher Bereich <i>davon Rückzahlung von Steuern u. ä. Abgaben</i></li> </ol> </li> <li>V. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Organisationen und Organisationen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht</li> <li>VI. Sonstige Verbindlichkeiten</li> </ol> <p><b>E. Rechnungsabgrenzungsposten</b></p>

Abbildung: Ergebnisrechnung  
(vgl. auch ausführliche Fassung im Anhang A mit zusätzlichen „Davon“-Ausweisen,  
die einzelne Posten inhaltlich erläutern)

Ergebnisrechnung	
1.	Erträge aus Verwaltungstätigkeit
2.	Erträge aus Transferleistungen
3.	Erträge aus dem Länderfinanzausgleich
4.	Aktivierte Eigenleistungen
5.	Sonstige Erträge
6.	Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit
7.	Personalaufwendungen
8.	Aufwendungen für Transferleistungen
9.	Aufwendungen für den Länderfinanzausgleich
10.	Abschreibungen
11.	Sonstige Aufwendungen
<hr/>	
12.	Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit
<hr/>	
13.	Erträge aus Beteiligungen
14.	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
15.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
16.	Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens
17.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
<hr/>	
18.	Finanzergebnis
<hr/>	
19.	Ordentliches Ergebnis
<hr/>	
20.	Außerordentliche Erträge
21.	Außerordentliche Aufwendungen
<hr/>	
22.	Außerordentliches Ergebnis
<hr/>	
23.	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

## 1.5 Vermögensbegriff und Vermögensbewertung

In der Bilanz werden die Vermögensgegenstände ausgewiesen, die für die öffentliche Verwaltung einen Nutzen über den Abschlussstichtag des Geschäftsjahres hinaus haben und nach der Verkehrsanschauung selbstständig bewertbar und selbstständig verwertbar bzw. veräußerbar sind.<sup>1</sup>

Das Vermögen der FHH wird in der laufenden Bilanzierung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet. In der Eröffnungsbilanz wurden hingegen im Grundsatz vorsichtig geschätzte Zeitwerte angesetzt.

Als Aktivierungsgrenze wurden aus Wesentlichkeitsgründen **5.000 Euro** (vgl. Kapitel 2.3.5) für bewegliche und immaterielle Vermögensgegenstände definiert. Ein Vermögensgegenstand wird in der Bilanz der FHH i. d. R. nur aktiviert, wenn sein Wert diese Grenze überschreitet.

Alle Bewertungsverfahren und alle konkreten Bewertungen sollen den in dieser Bilanzierungsrichtlinie aufgestellten Regeln entsprechen, systematisch vorgenommen sowie prüffähig dokumentiert werden. Die jeweilige Fachbehörde oder Dienststelle (insbesondere die Anlagenbuchhaltung), in deren Verwaltungsvermögen sich die Vermögensgegenstände befinden, ist in der laufenden doppelten Bilanzierung hierfür verantwortlich.

Bestehende Wahlrechte sind innerhalb der FHH einheitlich auszuüben. Zweifelsfälle sind mit der zentralen Bilanzbuchhaltung in der Finanzbehörde (FB) abzustimmen. Sie wird sich in Zweifelsfällen von grundsätzlicher Bedeutung mit dem Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg abstimmen.

---

<sup>1</sup> In der Regel handelt es sich um eine Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr.

## 2 Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

### 2.1 Einführung

Die Freie und Hansestadt Hamburg ist als Stadtstaat eine Gebietskörperschaft, bei der staatliche und gemeindliche Verwaltung nicht getrennt werden.

Die Aktiva in der Bilanz werden durch Immobilien (Grundstücke, Infrastrukturvermögen, Gebäude) geprägt, die Passiva durch Verbindlichkeiten und Pensionsrückstellungen für die Beschäftigten. In der Ergebnisrechnung bestimmen Steuern, Gebühren und Beiträge die Ertragsseite. Bei den Aufwendungen sind die Personalaufwendungen, Transferleistungen (insbesondere Sozialhilfe), Zinsen, Zuweisungen und Zuschüsse an Einrichtungen, die staatliche oder gemeindliche Aufgaben erfüllen, sowie Abschreibungen ausschlaggebend.

Nachfolgend werden die allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze sowie die besonderen Festlegungen der FHH zur Bilanzierung zusammenfassend dargestellt.

### 2.2 Allgemeine Grundsätze: Anwendung des HGB und der GoB

Die Bilanzierung und Bewertung der FHH erfolgt in sinngemäßer Anwendung der Regelungen des deutschen Handelsrechts sowie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).

Zum 1. Januar 2006 hat die FHH eine Eröffnungsbilanz aufgestellt, die ihr Vermögen und ihre Schulden zeigt. Zum Schluss der folgenden Haushaltsjahre erstellt die FHH eine Bilanz und Ergebnisrechnung sowie einen Anhang (analog §§ 242 Abs. 1, 2 und 264 Abs. 1 HGB). Diese bilden den Jahresabschluss der FHH ab, der um einen Lagebericht analog 264 Abs. 1 HGB erweitert ist. Die kamerale Haushaltsrechnung soll nach Abschluss der Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung in eine Finanzrechnung gemäß dem Drei-Komponenten-Modell<sup>2</sup> (vgl. Mitteilung des Senats an die Bürgerschaft, Drucksache 17/3161) übergeleitet werden.

Der Jahresabschluss hat unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der FHH zu vermitteln (vgl. auch § 264 Abs. 2 HGB). Bei den GoB handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Entscheidungshilfen für ihre Ableitung sind insbesondere<sup>3</sup>:

---

<sup>2</sup> Vgl. z. B. Häfner, Doppelte Buchführung für Kommunen, 3. Auflage, 2005 S. 33 ff.

<sup>3</sup> Vgl. WP-Handbuch 2006, Band I, Kapitel E Tz 5.

- Gesetze und zugrunde liegende EG-Richtlinien,
- Rechtsprechung von BGH, BFH und EuGH,
- Stellungnahmen des IDW zur Rechnungslegung,
- Gutachterliche Stellungnahmen des DIHK und der IHKs,
- Gesicherte Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre,
- Fachliteratur,
- Bilanzierungspraxis ordentlicher Kaufleute.

Die Besonderheiten in Hamburg basieren auf der Tatsache, dass die Doppik minimal-invasiv eingeführt wurde und außerhalb der Auswahlbereiche nach § 15a LHO auf einer kameral führenden Buchungsorganisation beruht. Die konkrete Anwendung der GoB ist daher bei Auslegungsfragen immer mit der zentralen Bilanzbuchhaltung abzustimmen. Dauerhaft belastbare Ergebnisse sind erst nach einem mehrjährigen Lern- und Entwicklungsprozess mit permanenter Nachjustierung zu erzielen. Um die Anwendung der GoB sicherzustellen, sorgt die Finanzbehörde (FB) im Rahmen des SAP ERP-Systems dafür, dass alle inhaltlichen und technisch notwendigen Dokumentationen lückenlos und jeweils aktuell vorliegen.

Die wichtigsten Grundsätze des HGB sind in der folgenden Übersicht zusammengefasst. Näheres kann der einschlägigen Fachliteratur entnommen werden.



### Allgemeine Bilanzierungsgrundsätze

- Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§§ 238 Abs. 1 Satz 2, 243 Abs. 2 HGB)
  - > Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB);
  - > Anlagenspiegel (§ 268 Abs. 2 HGB).
- Grundsatz der Bilanzwahrheit:
  - > Vollständigkeitsgebot (§§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB).
- Grundsatz der Bilanzkontinuität:
  - > Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB);
  - > Stetigkeit des Ausweises (§ 265 Abs. 1 HGB);
  - > Stetigkeit der Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

### Allgemeine Bewertungsgrundsätze

- Grundsatz der Fortführung der FHH (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
- Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) - durchbrochen durch die Gruppen- und Festbewertung (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB)
- Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), Realisationsprinzip; Imparitätsprinzip:
  - > Anschaffungswertprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).
- Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)
- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)

### Bewertungsvereinfachungsverfahren

- Verbrauchsfolgeverfahren: Bei gleichartigen Vorratsgütern darf das Lifo- oder Fifo-Verfahren als Reihenfolge für Anschaffung oder für Veräußerung/Verbrauch unterstellt werden (s. auch § 256 Satz 1 HGB).
- Festbewertung: Nach § 240 Abs. 3 HGB und § 256 Satz 2 HGB ist ein Festwert unter folgenden Voraussetzungen zulässig:
  - > es handelt sich um Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens bzw. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
  - > diese werden regelmäßig ersetzt (geringe Veränderungen des Bestands hins. Größe, Wert und Zusammensetzung);
  - > ihr Gesamtwert ist von nachrangiger Bedeutung;
  - > es erfolgt alle 3-5 Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme.
- Gruppenbewertung: Nach § 240 Abs. 4 HGB und § 256 Satz 2 HGB kann eine Zusammenfassung zu Gruppen und eine Bewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert erfolgen bei:
  - > gleichartigen Vorratsgütern;
  - > anderen gleichartigen beweglichen Vermögensgegenständen und Schulden;
  - > anderen annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen und Schulden.

### Allgemeine Gliederungsgrundsätze

- Darstellung der Bilanz in Kontoform (§ 266 Abs. 1 HGB; vgl. Anlage 1)
- Darstellung der Ergebnisrechnung in Staffelform in sinngemäßer Anwendung des Gesamtkostenverfahrens (§ 275 Abs. 1 u. 2 HGB; vgl. Anlage 2)
- Grundsatz der Darstellungsstetigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB)
- Angabe der Vorjahresbeträge (§ 265 Abs. 2 HGB)
- Untergliederung und Hinzufügung von Posten (§ 265 Abs. 5 HGB) - von der HGB-Gliederung wurde zwecks Berücksichtigung der Besonderheiten der FHH abgewichen (vgl. Anlagen 1 und 2)
- Gliederungs- und Bezeichnungsänderungen (§ 265 Abs. 6 HGB) - von der HGB-Gliederung wurde zwecks Berücksichtigung der Besonderheiten der FHH abgewichen (vgl. Anlagen 1 und 2)
- Nichtausweis von Leerposten (§ 265 Abs. 8 HGB)

### Festlegungen zur Bewertung

- Immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Vorräte werden mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich planmäßiger und ggf. außerplanmäßiger Abschreibungen angesetzt (§ 253 HGB)
- Finanzanlagen wurden zur Eröffnungsbilanz grundsätzlich nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode („at equity“) bilanziert. Nach dem 1.1.2006 erworbene Finanzanlagen werden zu ihren Anschaffungskosten bilanziert.
- Forderungen, Ausleihungen und Kassen-/Bankguthaben werden zum Nominalbetrag bewertet, Verbindlichkeiten zum Erfüllungsbetrag
- Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags zu bilden.

## 2.3 Spezielle Ausprägung der Grundsätze bei der FHH

### 2.3.1 Ansatz und Ausweis von Vermögensgegenständen

Der Begriff des Vermögensgegenstandes umfasst sowohl körperliche Gegenstände (Sachen i.S. des § 90 BGB), als auch immaterielle Güter, selbst soweit diese nicht mit einem Recht verbunden sind, also nicht eigentumsfähig sind.

Die Zuordnung von Vermögensgegenständen für Zwecke der Rechnungslegung richtet sich grundsätzlich nach dem zivilrechtlichen Eigentum. Weicht das wirtschaftliche Eigentum hiervon ab, ist dieses maßgeblich. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand in einer Weise ausübt, dass dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausgeschlossen ist. Die tatsächliche Sachherrschaft hat i. d. R. derjenige, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Sache liegen.

**Zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer** für die Frage der Zuordnung für Zwecke der Rechnungslegung auf staatlicher Ebene ist grundsätzlich der Bund oder das Land.

Für den Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden ist zunächst über die Zuordnung zum Eigentum des Bilanzierenden zu entscheiden. Im Anschluss sind die zu bilanzierenden Vermögensgegenstände in Anlage- und Umlaufvermögen zu unterteilen. Als Anlagevermögen werden die Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

### 2.3.2 Anschaffungs- und Herstellungskosten in der laufenden Bilanzierung

**Die Bilanzierung erfolgt zu Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die einschlägigen handelsrechtlichen Definitionen sind zu Grunde zu legen.**

#### **Anschaffungskosten**

Die Anschaffungskosten beinhalten alle Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (vgl. § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Sie setzen sich wie folgt zusammen:

**Ermittlung der Anschaffungskosten**

Anschaffungspreis	(Kaufpreis, i. d. R. brutto <sup>4</sup> )
+ Anschaffungsnebenkosten	(Bezugskosten, Montage, Notar, Makler etc.)
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	(Um-, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen)
./. Anschaffungskostenminderungen	(Rabatte, Boni, Skonti, Preisminderungen)
<hr/>	
= Anschaffungskosten	

Als **nachträgliche** Anschaffungskosten kommen u. a. öffentliche Abgaben im Grundstücksbereich in Betracht. Erschließungskosten stellen grundsätzlich nur im Falle eines Erstanschlusses nachträgliche Anschaffungskosten dar.

**Herstellungskosten**

Die Herstellungskosten geben den Wert der durch die FHH selbst erstellten Vermögensgegenstände wieder. Sie beinhalten alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung des Vermögensgegenstandes verursacht werden (vgl. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Es werden nur die Aufwendungen während der Herstellungsphase berücksichtigt. Die Herstellung ist abgeschlossen, wenn der Vermögensgegenstand fertiggestellt ist und bestimmungsgemäß genutzt werden kann, mithin den vorgesehen Verwendungszweck erfüllt (Betriebsbereitschaft). Eine Aktivierung von kalkulatorischen Kosten als Herstellungskosten, wie z. B. eine kalkulatorische Verzinsung des Eigenkapitals, kommt nicht in Betracht.

Der fertigungsbedingte Werteverzehr des Anlagevermögens wird in der FHH aus Wirtschaftlichkeitsgründen nicht in den Herstellungskostenansatz einbezogen

Von den handelsrechtlichen Ansatzwahlrechte im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB wird bei der FHH kein Gebrauch gemacht. Die Kosten der allgemeinen Verwaltung sind ebenso wie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen oder betriebliche Altersversorgung nicht einzubeziehen. Dies soll Gestaltungsspielräume ausschließen. Zudem liegen die entsprechenden Kosten i. d. R. nicht vollständig vor, da entsprechende Zeitaufschreibungen nicht flächendeckend geführt werden.

Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Bauzeitzinsen werden nicht angesetzt (§ 255 Abs. 3 HGB).

---

<sup>4</sup> Da die FHH nicht der Umsatzsteuerpflicht unterliegt und nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist, werden Beträge grundsätzlich brutto angesetzt. Nur in Ausnahmefällen, z. B. in Betrieben gewerblicher Art, kann ein Nettoansatz notwendig sein.

**Ermittlung der Herstellungskosten**

Materialeinzelkosten	einzel zurechenbare Materialkosten, z. B. anhand von Materialentnahmescheinen
+ Materialgemeinkosten	Materialkosten, die per Umlageschlüssel zugerechnet werden
+ Fertigungseinzelkosten	einzel zurechenbare (Lohn-)Kosten, z. B. anhand von Stundenaufschreibungen
+ Fertigungsgemeinkosten	(Lohn-)Kosten, die per Umlageschlüssel zugerechnet werden
+ Sonderkosten der Fertigung	speziell für das Produkt angefallene Einzelkosten, z. B. Patentkosten
<hr/>	
= Herstellungskosten	

**Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Erhaltungsaufwand<sup>5</sup>**

Bei den Bau-, Sanierungs-, Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen der FHH stellt sich regelmäßig die Frage, ob es sich um aktivierbare (nachträgliche) Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vermögensgegenstände oder nicht aktivierbaren Erhaltungs- bzw. Instandhaltungsaufwand handelt.

Der haushaltsrechtliche (kamerale) Investitionsbegriff bzw. der Ansatz von Instandhaltungskosten kann für die Zuordnung nur eingeschränkt herangezogen werden. Eine umfangreiche Maßnahme, bei der ein Gebäude saniert wird, kann zwar als Investition im kameralen Haushalt dargestellt, aus doppischer Sicht jedoch als Instandhaltungsaufwand zu qualifizieren sein.

Folgende Fallgruppen führen zu sog. **nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten**:

- Wiederherstellen des Vermögensgegenstandes nach vollständigem Verschleiß (sog. Zweitherstellung),
- Wesensänderung der (betrieblichen) Funktion des Vermögensgegenstandes (z. B. Umbau einer Kindertagesstätte zu einem Seniorenheim),
- Erweiterung (z. B. Aufstockung eines Gebäudes oder Gebäudeanbaus),
- Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus.

---

<sup>5</sup> Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, , 7. Auflage, 2009, zu §255 HGB, Tz. 375 ff.

**Alle Maßnahmen, die nicht als zu aktivierende Herstellungskosten zugeordnet werden können, sind Erhaltungsaufwand.**

Eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus sind Modernisierungsmaßnahmen, bei denen die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße, Substanz erhaltende Erneuerung hinausgehen, den Gebrauchswert z. B. eines Gebäudes insgesamt deutlich erhöhen und damit für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Die steuerliche Rechtsprechung hat z. B. im Bereich der Gebäude eine wesentliche Verbesserung bejaht, wenn durch ein Bündel von Baumaßnahmen bei mindestens drei Bereichen der folgenden vier Ausstattungsmerkmale eines Gebäudes - Heizungs-, Sanitär-, Elektroinstallation und Fenster - eine Verbesserung des Ausstattungsstandards (von sehr einfachem über mittleren zu sehr anspruchsvollem Standard) eintritt.<sup>6</sup>

Generalüberholung und Grundsanierung sind häufige Begriffe in der Praxis. Bei der Prüfung, ob nachträgliche Herstellungskosten vorliegen, helfen diese unklaren Begrifflichkeiten wenig. Entweder ist die Überholung / Sanierung wegen Vollverschleiß erforderlich oder es handelt sich um die Erneuerung eines wesentlichen Gebäudeteils oder die Überholung / Sanierung führt zur Erweiterung bzw. wesentlichen Verbesserung des Gebäudes.

Bei Baumaßnahmen treffen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand häufig zusammen. In diesen Fällen sind die Aufwendungen - ggf. durch sachgerechte Schätzung - aufzuteilen.

### 2.3.3 Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz

**Die FHH hat ihre Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erstmals bewertet.**

Dieser Ansatz wurde gewählt, da die nachträgliche und exakte Ermittlung von historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Vermögensgegenstände der FHH zum Großteil aufgrund fehlender Dokumentation nicht mehr bzw. nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich gewesen wäre. Ein Ansatz von historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hätte zudem in der Eröffnungsbilanz keine realistische und transparente Abbildung der Vermögensverhältnisse für die überwiegend älteren Vermögensgegenstände - insbesondere beim immobilien Sachanlagevermögen - gewährleistet. Die Einzelheiten zur Bestimmung der Zeitwerte beschreibt das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept vom Oktober 2005.

Für den Zeitwertansatz von **Grundstücken** bei der FHH wurden die vom Gutachterausschuss der FHH festgelegten Boden- bzw. Normrichtwerte verwendet.

---

<sup>6</sup> Vgl. BMF-Schreiben, 18.07.2003, BStBl 2003 I S. 386.

Als Zeitwert von **Gebäuden** wurden die aktuellen Feuerkassenwerte festgelegt. Wenn jedoch für Gebäude Wertgutachten vorlagen, die nicht älter als fünf Jahre waren, wurden sie dem Feuerkassenwert vorgezogen.

Für das **bewegliche Anlagevermögen** wurde zunächst geprüft, ob die Nutzungsdauer gemäß Abschreibungstabelle der FHH abgelaufen war. Nur wenn eine Restnutzungsdauer gegeben war, wurde ein Zeitwert bestimmt.

Der Zeitwert für die beweglichen Anlagegegenstände wurde ermittelt, indem der (historische) Rechnungsbetrag mittels Preisindex<sup>7</sup> auf die aktuellen Preisverhältnisse zum Eröffnungsbilanzstichtag angepasst wurde.

Um die Zeitwerte der Tochterorganisationen der FHH für die Erstabibilanzierung zu ermitteln, wurden sie „at equity“ bewertet (sog. Eigenkapital-Spiegelbildmethode). Sofern diese Methode wegen wesentlicher stiller Reserven im Einzelabschluss der Tochterorganisationen den Zeitwert bedeutend verfälscht hätte, wurden gutachterliche Bewertungen durchgeführt. Als bedeutende und wesentliche Verfälschung wurde in diesem Zusammenhang eine vermutete stille Reserve von mindestens 250 Mio. Euro je Tochterorganisation angesehen.

#### 2.3.4 Grundsatz der Wesentlichkeit

Bei der Rechnungslegung werden alle Tatbestände berücksichtigt, die für die Adressaten (Bürgerschaft, Senat und Bürger der Freien und Hansestadt Hamburg) von Bedeutung sind. Vereinfachte Verfahren zur Ermittlung der Bilanzansätze sind definiert für Sachverhalte, die von untergeordneter Bedeutung sind, da sie keinen wesentlichen Einfluss auf das Jahresergebnis und die Rechnungslegung bzw. für Sachverhalte im Zusammenhang mit der Erstabibilanzierung haben. Die GoB werden dabei eingehalten.

Allgemein gültige Schwellenwerte für diese Wesentlichkeitsgrenze können auf Grund des minimal-invasiven Ansatzes nicht festgelegt werden. Letztlich entscheidend sind alle Umstände des Einzelfalls. Abweichungen von einer zutreffenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage werden nach h.M.<sup>8</sup> als wesentlich bezeichnet, wenn sich insgesamt

- dadurch das Jahresergebnis um mindestens 10 Prozent und außerdem um mindestens 0,25 Prozent der Bilanzsumme verändert oder
- die Bilanzsumme um mindestens 5 Prozent verändert oder
- besonders wichtige Einzelposten des Jahresabschlusses um mindestens 10 Prozent verändern.

---

<sup>7</sup> Vgl. Verbraucherpreis-Gesamtindex des Statistischen Bundesamtes.

<sup>8</sup> Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage, 2009, zu § 264 HGB, Tz. 57.

### 2.3.5 Einführung einer Aktivierungsgrenze

Bewegliche und immaterielle Vermögensgegenstände werden nur dann aktiviert, wenn ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindestens 5.000 Euro brutto<sup>9</sup> betragen.

Die Höhe des beweglichen Sachanlagevermögens ist mit unter einem Promille der Bilanzsumme der FHH insgesamt als unwesentlich anzusehen. Für die Eröffnungsbilanz wurden daher nicht die ermittelten Zeitwerte, sondern die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten betrachtet.

Die Aktivierungsgrenze gilt nicht für einzelne Bereiche des beweglichen Vermögens, die auch bisher schon haushaltsrechtlich speziell gehandhabt wurden. Dort wird entweder ein behördenbezogener Festwert oder eine jährlich zu bildende Sammelanlage angesetzt.

- IT-Ausstattung (Sammelanlage),
- Ausstattung im Bereich der inneren Sicherheit, v. a. der Polizei und Feuerwehr (Sammelanlage),
- Sammlungen (Festwert),
- Standard-Büroausstattung (Festwert),
- Bibliotheken (Festwert).

Die zuständigen Behörden verantworten das Bilden von Festwerten und legen die Anwendungsfälle für ein pauschaliertes Verfahren fest. Die Bildung von Festwerten ist mit der zentralen Buchhaltung in der FB abzustimmen.

### 2.3.6 Sachliche Abgrenzung eines einzelnen Vermögensgegenstandes

Im Einzelfall kann es schwierig sein, bei Vermögensgegenständen zwischen einer Gesamtheit aus mehreren einzelnen Komponenten und mehreren einzelnen Vermögensgegenständen sachlich zu unterscheiden. Die Inventurrichtlinie der FHH<sup>10</sup> regelt dazu:

Für die Beurteilung sind die Regelungen zu den Anschaffungsnebenkosten und zum Zubehör von Gegenständen (HGB, BGB mit einschlägiger Kommentierung) sowie zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) i. S. des § 6 Abs. 2 EStG heranzuziehen.

---

<sup>9</sup> Mit Ausnahme der BgA (Nettogrenze).

<sup>10</sup> Inventurrichtlinie der FHH, 2008, Abschnitt 1.4.2.

Durch eine beliebige Bildung von Sachgesamtheiten (Werkzeuge eines Hausmeisters, Pförtnerloge, Werkstatt) darf es nicht zu einer Aufhebung der Aktivierungsgrenze kommen.

Eine Sachgesamtheit durch Zusammenfassung mehrerer Gegenstände zu einem einheitlichen Ganzen darf nur gebildet werden, wenn die Sachgesamtheit qualitativ etwas anderes darstellt als die einzelnen Gegenstände für sich genommen. Kennzeichnend für eine Sachgesamtheit ist, dass ein Gegenstand nach seiner Zweckbestimmung nicht allein, sondern nur zusammen mit anderen Gegenständen genutzt werden kann. Das ist der Fall, wenn die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Gegenstände technisch aufeinander abgestimmt sind, z. B. Zubehör zu einem Gegenstand. Es gilt auch dann, wenn der Gegenstand aus diesem Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann.

Allein durch eine gemeinschaftliche Nutzung entsteht noch kein Nutzungszusammenhang. Deshalb stellt z. B. das Mobiliar von Besprechungs- und Sitzungsräumen sowie von Wartezonen keine Sachgesamtheit dar.

### 2.3.7 Festlegungen zu den Abschreibungen

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, werden planmäßig abgeschrieben. In der FHH werden sie generell linear abgeschrieben. Die Nutzungsdauern sind in der Abschreibungstabelle der FHH festgelegt.

Nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zeitigen grundsätzlich keine Verlängerung der zugrunde zu legenden Nutzungsdauer. Eine Verlängerung der Nutzungsdauer ist nur zulässig, wenn mit den nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eine wesentliche Erhöhung des zeitlichen Nutzungspotentials des Vermögensgegenstands einhergeht und damit die wirtschaftliche Restnutzungsdauer signifikant über der im Abschreibungsplan festgelegten Restnutzungsdauer liegt

## 2.4 Änderung von Jahresabschlüssen

Bilanzkorrekturen sind grundsätzlich im Ergebnis der laufenden Periode zu berücksichtigen. Eine Änderung fehlerfreier Jahresabschlüsse ist unzulässig.

## 2.5 Gültigkeit und Anwendung der Bilanzierungsrichtlinie

Die Bilanzierungsrichtlinie gilt für alle Einheiten, die nicht zu den Auswahlbereichen gemäß § 15 a LHO zählen.

Nähere Ausführungsbestimmungen zu einzelnen Positionen werden in Handreichungen näher erläutert. Die unterjährigen Jahresabschlussprozesse werden jährlich von der Finanzbehörde (FB) bekannt gegeben.



Diese Bilanzierungsrichtlinie gilt für Haushaltsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen.

Für die Auswahlbereiche nach § 15a LHO gelten ergänzende Regelungen. Sie sind in den betreffenden Kapiteln dieser Bilanzierungsrichtlinie jeweils in Textfeldern kenntlich gemacht.

### 3 Bilanz

#### 3.1 Bilanzaktiva

##### 3.1.1 Anlagevermögen

###### 3.1.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

In der Bilanzgliederung der FHH werden als immaterielle Vermögensgegenstände ausgewiesen:

- a) Geleistete Investitionszuschüsse,
- b) Lizenzen, DV-Software,
- c) Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände,
- d) Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände..

Immaterielle Vermögensgegenstände werden nur aktiviert, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Vom Wahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren, wird kein Gebrauch gemacht.

###### 3.1.1.1.1 Geleistete Investitionszuschüsse

Zu den Besonderheiten öffentlichen Handelns gehört, dass volkswirtschaftliche Effekte zu beachten sind und dass Ziele durch staatliches Handeln oder aber alternativ durch das Initiieren privater Handlungen erreicht werden können. Es ist daher sinnvoll, dass das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen Investitionen des Staates und Investitionsfördermaßnahmen an Dritte, die sich mit einer Nutzungsbindung auf die Erbringung staatlicher Aufgaben beziehen, im Prinzip gleich behandelt.

Die kaufmännisch als Investitionen zu wertenden Zuschüsse finden sich kameral unter den Investitionsausgaben nach § 13 LHO in Verbindung mit § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe g HGrG. Der Begriff der Investitionszuschüsse wird hierbei als Oberbegriff gesehen. Subsumiert werden Zuweisungen (Zahlungen innerhalb des öffentlichen Bereichs) und Zuschüsse (Zahlungen zwischen dem öffentlichen und den sonstigen Bereichen)<sup>11</sup>, die auch in Form von Zuwendungen, Fördermitteln u. ä. vergeben werden können.

Die FHH hat sich im Sinne einer Gleichbehandlung dafür entschieden, diese Investitionen zu aktivieren. Damit wird verhindert, dass das Rechnungswesen einen Anreiz im Sinne eines nicht erwünschten Steuerungsimpulses setzt. Würden sie nicht aktiviert, könnte es für die FHH vorteilhaft sein, eine Aufgabe selbst zu erfüllen, statt diese in private Hände zu geben, da der Ausgleich der laufenden Rechnung in einem Jahr leichter fiel. Würde die FHH z. B. eine Kultureinrichtung selbst bauen, anstatt eine private Stiftung zu fördern, die diese dann errichtet, wäre die Ergebnisrechnung bei eigener Investition nur mit den Abschreibungen des ersten Jahres belastet; bei Förderung der Stiftung jedoch in voller Höhe des zugewendeten Betrages.

Mit dieser Regel stellt die FHH sicher, dass in beiden Fällen eine Aktivierung und Abschreibung über vergleichbare Dauer möglich ist. Zuschüsse für Investitionen Dritter erscheinen dadurch nicht von vornherein als nachteilig.

Bilanziell geschieht dies, indem der durch die Förderung gestiftete (und vom Geförderten zugesicherte) Nutzen als immaterieller Vermögensgegenstand (als Recht) aktiviert wird. Es wird also nicht der geförderte Vermögensgegenstand aktiviert, sondern die Gegenleistungsverpflichtung, die der Empfänger der Zuwendung eingegangen ist. Damit wird deutlich, dass nur Zuwendungen aktiviert werden können, bei denen die Gegenleistungsverpflichtung hinreichend präzise und durchsetzbar im Förderbescheid verankert ist.<sup>12</sup>

Bei bilanzierungsfähigen Investitionszuschüssen handelt es sich demnach um Rechte der FHH auf eine mehrjährige Gegenleistung. Sie sind somit immaterielle Vermögensgegenstände, wenn sie die folgenden Kriterien erfüllen:

- Es sind **monetäre Leistungen** der FHH gegenüber Dritten außerhalb der Verwaltung und Einrichtungen, die nicht Bestandteil des Kernbilanzierungskreises sind,
- zu **investiven Zwecken**, d. h. aus denen der Dritte bilanzierungsfähiges Anlagevermögen schafft,

---

<sup>11</sup> Vgl. VV-Gruppierungsplan.

<sup>12</sup> Analog der Systematik IDW RS HFA 2/1996: Zur Bilanzierung privater Zuschüsse.

- zur Aufgabenerfüllung, an der die FHH ein **erhebliches Interesse** hat, d. h. zur Förderung eines bestimmten wirtschafts-, sozial- oder gesellschaftspolitisch erwünschten Zwecks,
- aus deren Gewährung eine mehrjährige **Gegenleistungsverpflichtung** des Dritten erwächst, verbunden mit einem grundsätzlich einklagbaren Rückerstattungsanspruch im Falle der Nichterfüllung. Dabei kann die Gegenleistung vor allem in einer Nutzenstiftung liegen.

Ist mit dem Zuschussempfänger eine Bindungszeit für die Nutzung der geförderten Vermögensgegenstände vereinbart worden, werden die Investitionszuschüsse grundsätzlich über die Bindungszeit abgeschrieben. Voraussetzung hierfür ist, dass es im Einzelfall rechtlich bindend gelingt, dass die mit öffentlichen Zuschüssen geschaffenen Vermögensgegenstände oder Einrichtungen die öffentliche Leistung auch tatsächlich und über die geplante Nutzungsdauer erbringen. In allen anderen Fällen sind Investitionszuschüsse über längstens 25 Jahre abzuschreiben.<sup>13</sup>

Daneben ist es auch möglich, Investitionszuschüsse entsprechend der Nutzungsdauer des aus diesem Zuschuss aktivierten Vermögensgegenstandes beim Zuschussempfänger abzuschreiben. Bei mehreren aus einem Zuschussbescheid angeschafften Vermögensgegenständen kann vereinfachend auch eine durchschnittliche Nutzungsdauer angesetzt werden.

Es gilt die **Aktivierungsgrenze von 5.000 Euro**, d. h. ein investiver Zuschuss ist nur zu aktivieren, wenn die ausgezahlte Zuwendung für investive Zwecke mindestens 5.000 Euro beträgt.

Sind die Voraussetzungen für bilanzierungsfähige Investitionszuschüsse nicht gegeben, werden sie im Jahr der Zuschussgewährung aufwandswirksam gebucht.

Investitionszuschüsse an Tochterorganisationen werden ebenfalls aktiviert. Das Vermögen wird so korrekt ausgewiesen, da der Investitionszuschuss bei den Tochterorganisationen grundsätzlich als Sonderposten bilanziert wird.

Für die Eröffnungsbilanz wurden die Investitionszuschüsse der Jahre 1981 bis 2005 aus den kameralen Haushaltsdaten (Obergruppen 88 und 89) der einzelnen Behörden ermittelt und anteilig mit den Abschreibungen (Nutzungsdauer von fünfundsiebenzig Jahren) verrechnet. Die so ermittelten Werte wurden aktiviert.

---

<sup>13</sup> Ausnahme: Zehn Jahre für Pauschalförderungen nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) und § 22 Hamburgisches Krankenhausgesetz (HmbKHG), da in diesem Paragraphen ausdrücklich kurzfristige Anlagegüter erwähnt sind.

### 3.1.1.1.2 Lizenzen, DV-Software

Lizenzen und DV-Software der FHH (vor allem die erworbenen Softwarelizenzen wie z. B. SAP, Paisy und entgeltlich erworbene Individualsoftware) werden zu Anschaffungskosten bilanziert. Es gilt die Aktivierungsgrenze von 5.000 Euro. Die Aktivierung richtet sich nach dem Rechnungslegungsstandard des IDW „Bilanzierung von Software beim Anwender“ (IDW RS HFA 11).

Ausnahme:

Standardbürosoftware wie z. B. Windows oder MS Office wird nicht als immaterieller Vermögensgegenstand bilanziert. Sie wird vereinfachend als Bestandteil der IuK-Hardware unter dem Bilanzposten „Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ ausgewiesen.

### 3.1.1.1.3 Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände

Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände umfassen alle immateriellen Vermögensgegenstände, die nicht den beiden anderen Posten zugeordnet werden können, u. a.:

- **Gewerbliche Schutzrechte:** Patente und Konzessionen, soweit diese von Dritten erworben wurden, Marken-, Urheber- und Verlagsrechte, Geschmacks- und Gebrauchsmuster, Handelsmarken, Warenzeichen
- **ähnliche Rechte:** Zuteilungsquoten, Kontingente, Syndikatsrechte, Nutzungsrechte, Brenn- und Braurechte, Belieferungsrechte, Vertriebsrechte, Durchleitungs- und Wegerechte, Nießbrauchrechte, Wettbewerbsverbote, Optionsrechte zum Aktien- oder Beteiligungserwerb
- **ähnliche Werte:** ungeschützte Erfindungen, Know-how, Rezepte, Geheimverfahren, Kundenkarteien, Film- und Tonaufzeichnungen

Sie dürfen nur aktiviert werden, wenn sie von einem Dritten entgeltlich erworben wurden. Konzessionen, die von der FHH vergeben werden, dürfen nicht aktiviert werden.

### 3.1.1.1.4 Geleistete Anzahlungen

Geleistete Anzahlungen sind Vorleistungen, die der Beschaffung von immateriellen Vermögensgegenständen dienen, z. B. Anzahlungen für DV-Software oder Teilbeträge. Sie sind als Immaterielle Anlagen im Bau (AiB) auszuweisen.

**Wurden Maßnahmen fünf Jahre nach der ersten Anzahlung noch nicht begonnen, muss die zuständige Behörde prüfen, ob die als AiB geführten Beträge in den Aufwand umgebucht werden müssen.**

### 3.1.1.2 Sachanlagen: Grundvermögen

Die neu angeschafften Grundstücke werden generell zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert. Bewertungsobjekt ist das einzelne Flurstück.

#### 3.1.1.2.1 Aktivischer Abschlag bei der Bewertung von mit Altlasten behafteten Flurstücken

Bei Grundstücken, die mit Bodenverunreinigungen (z. B. Altlasten) behaftet sind, ist der Bodenwert um die Kosten für Sanierung, Sicherungsmaßnahmen und Bodenuntersuchungen durch einen aktivischen Abschlag zu vermindern, wenn

- die Nutzbarkeit des Grund und Bodens durch die Bodenverunreinigungen eingeschränkt ist und
- keine Verpflichtung zur Sanierung besteht.

Liegt hingegen am Bilanzstichtag eine Handlungsverpflichtung zur Altlastensanierung vor oder wird diese in absehbarer Zeit erwartet, ist der Bodenwert ohne Berücksichtigung der Verunreinigung in voller Höhe anzusetzen. In Höhe der erwarteten Sanierungskosten ist in diesen Fällen unter den Voraussetzungen des § 249 Abs. 1 HGB eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (vgl. hierzu 0).

#### 3.1.1.2.2 Anwendung des gemilderten Niederstwertprinzips bei den Grundstücken der FHH

Die Grundstücke der FHH müssen gemäß § 253 Abs. 3 HGB bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßig abgeschrieben werden.

Eine **dauernde Wertminderung** liegt bspw. dann vor, wenn

- sie auf Belastung durch Schadstoffe zurückzuführen ist, die nicht durch eine beabsichtigte Sanierung beseitigt wird<sup>14</sup>,
- die Bodenbeschaffenheit sich aufgrund von Naturkatastrophen verändert<sup>15</sup> oder
- öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Baubeschränkungen auftreten<sup>16</sup>.

Sie kann auch durch ein nachhaltiges Sinken der Bodenrichtwerte (Preisverfall auf dem Immobilienmarkt) begründet sein.

Somit sind außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen aufgrund „normaler“ Schwankungen am Immobilienmarkt ausgeschlossen, da es sich in aller Regel um

---

<sup>14</sup> Vgl. Streim, Hannes; Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1994, 63ff.

<sup>15</sup> Vgl. Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 7. Auflage, 2009, zu § 253 HGB, Tz. 391..

<sup>16</sup> Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 7. Auflage, 2009, zu § 253 HGB, Tz. 391

vorübergehende Wertminderungen handelt, die sich über die voraussichtliche zukünftige Verweildauer des Grundstücks wieder ausgleichen. Eine Pflicht zur Prüfung auf Abwertungsbedarf besteht nur, wenn besondere Ereignisse auf eine Wertminderung hindeuten.

Dies ist gegeben, wenn die jährlich erscheinenden Grundstücksmarktberichte einen nachhaltigen Rückgang der Bodenrichtwerte indizieren. Als nachhaltig ist ein Rückgang i. d. R. zu werten, wenn die Bodenrichtwerte in drei aufeinanderfolgenden Jahren um insgesamt 10 Prozent bezogen auf die Werte zum Aktivierungszeitpunkt sinken.

Liegen entsprechende Hinweise vor, fordert das Referat Jahres- und Konzernabschluss der Finanzbehörde (FB) die jeweils zuständige Stelle auf, eine dauernde Wertminderung im Einzelfall zu prüfen.

### **3.1.1.2.3 Grundstücke für eigene Zwecke**

Zu den Grundstücken für eigene Zwecke gehören:

- Grundstücke der Hochschulen, Schulen, Sportanlagen und kulturellen Einrichtungen,
- Grundstücke für Zwecke der inneren Sicherheit,
- Grundstücke von Sozial-, Gesundheits- und Jugendeinrichtungen,
- Grundstücke für Zwecke der sonstigen Verwaltung.

Sie werden zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet.

### **3.1.1.2.4 Grundstücke des Infrastrukturvermögens**

Zu den Grundstücken des Infrastrukturvermögens zählen:

- Straßen, Wege, Plätze, Schienenwege, Flugplätze,
- Spielplätze und Erholungsflächen,
- Parks und Grünflächen, Friedhöfe,
- Kleingärten,
- Gewässerschutzflächen,
- Gartenland, Grünland sowie Ackerland und

- Wald.

Der Aufwuchs des Waldes ist grundsätzlich dem Flurstück zuzuordnen.

- Fließende Gewässer,
- Deponien<sup>17</sup> und
- Unland

wurden in der Eröffnungsbilanz mit Null Euro bewertet.

### 3.1.1.2.5 Hafenflächen

Die Fläche des Hamburger Seehafens wird gesetzlich in das

- Hafennutzungsgebiet und das
- Hafenerweiterungsgebiet

unterteilt.

Diese Gebiete sind zu Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten.

Darüber hinaus gibt es nicht gesetzlich erfasste Hafenflächen (z. B. Sporthäfen).

### 3.1.1.2.6 Natur- und Landschaftsschutzgebiete

Eine eigenständige Nutzungsart „Natur- und Landschaftsschutz“ gibt es nicht, vielmehr tritt dieses Kriterium zu einer vorhandenen Nutzung hinzu. Wird die Nutzung umgewidmet, sind aufgrund des dauerhaften Flächenschutzes die Bodenwerte der betroffenen Flurstücke auf dauerhafte Wertminderung zu überprüfen.

### 3.1.1.2.7 Flächen zur Veräußerung

Flächen, die die FHH vermarkten und innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag konkret veräußern will, werden zu ihrem Buchwert ins Umlaufvermögen umgegliedert. Das Immobilienmanagement überprüft die vorhandenen Flächen und teilt die vorzunehmenden Umgliederungen der zentralen Bilanzbuchhaltung mit. Die Umgliederung erfolgt im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten.

---

<sup>17</sup> Zum Rückstellungsbedarf für Rekultivierung vgl. Kapitel 0.

Für Gebiete, die erst nach der Eröffnungsbilanz erschlossen wurden, gilt, dass die (Erst-)Erschließungskosten zum jeweiligen Grundstückswert als nachträgliche Anschaffungskosten hinzu aktiviert werden. Nach Abschluss der Erschließungsarbeiten werden die Flurstücke, für die ein Verkauf unmittelbar vorgesehen ist, im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten zum Buchwert ins Umlaufvermögen überführt.

### **3.1.1.2.8 Bewertung von mit Erbbaurechten versehenen Grundstücken<sup>18</sup>**

Das Erbbaurecht ist ein dinglich abgesichertes, zeitlich befristetes Recht des Erbbauberechtigten, ein Grundstück des Erbbaurechtsgebers umfassend zu nutzen, indem er auf bzw. unter der Erde ein Bauwerk errichtet, das ins Eigentum des Erbbauberechtigten übergeht (vgl. Erbbau-VO).

Dieses Nutzungsverhältnis auf Zeit ist dem schuldrechtlichen Nutzungsverhältnis wie bei Miete oder Pacht vergleichbar und wird als schwebendes Geschäft behandelt. Die Einräumung und Eintragung des Erbbaurechts stellt deshalb bei der FHH keinen zu bilanzierenden Sachverhalt dar, soweit sich die künftigen beiderseits zu erbringenden Leistungen ausgeglichen gegenüber stehen.

Die FHH ist im Regelfall Erbbaurechtsgeber. Die mit Erbbaurechten belasteten Grundstücke sind für Zwecke der Erstbilanzierung zu vollem Wert in der Bilanz der FHH verblieben. In der laufenden Bilanzierung ist bei Neubestellten Erbbaurechten ggf. eine Abschreibung auf den Grundstückswert vorzunehmen (z. B. bei einem nicht angemessenen Erbbauzins)..

### **3.1.1.2.9 Treuhandvermögen**

Die FHH hat u. a. Immobilien an privatrechtliche Gesellschaften zur Sanierung in Treuhandschaft übergeben.

Die Gesellschaften sind i. d. R. Vollrechtstreuhand; das zivilrechtliche Eigentum ist per Eintrag ins Grundbuch übergegangen<sup>19</sup>. Die Gesellschaften treten in eigenem Namen und für Rechnung der FHH auf und dürfen Verbindlichkeiten zu Lasten der Grundstücke eingehen. Sie sind lediglich im Innenverhältnis durch die Regelungen des Vertrages beschränkt. Es handelt sich in beiden Fällen um eine Sanierungstreuhand im Rahmen eines Verwaltungstreuhandverhältnisses.

Nach den Verträgen sind die Grundstücke nach Auslaufen der Treuhandschaft der FHH wieder unentgeltlich (gegen Übernahme der dann bestehenden Verbindlichkeiten) zurück zu übereignen. Eine Entschädigung für Wertverbesserungen oder für neu errichtete Gebäude ist ausgeschlossen. Die Bilanzierung des Treuguts richtet sich nach

---

<sup>18</sup> Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, 2006, zu § 247 HGB, Tz. 457.

<sup>19</sup> Vgl. Palandt / Bassenge, BGB, 2004, zu § 903 BG RdNr. 34; Castan et al, Band II B775 RdNr. 10.



der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zum Treugeber.<sup>20</sup> Die Treugeber-Eigenschaft liegt i. d. R. bei der FHH.<sup>21</sup>

Ferner besteht Treuhandvermögen im Bereich der Kultureinrichtungen (Theater, Oper und museale Sammlungen). Diese werden ebenfalls bei der FHH als Treugeber bilanziert.

Der Ausweis erfolgt unter dem jeweils zutreffenden Bilanzposten. Die Bewertung richtet sich nach dieser Richtlinie bzw. den einschlägigen gesetzlichen Regelungen.

### 3.1.1.2.10 Bauten für eigene Zwecke

Bauten für eigene Zwecke sind im Eigentum der FHH befindliche Gebäude, Grundstückseinrichtungen, Gebäudeeinrichtungen und sonstige Bauwerke, die nicht dem Infrastrukturvermögen zuzurechnen sind.

Die meisten Bauten sind Gebäude. Als Gebäude ist ein Bauwerk anzusehen, das nicht nur fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist, sondern es muss auch Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren und den Aufenthalt von Menschen gestatten (BFH v. 18.3.1987, BStBl. II, 551).

Bauten werden in folgenden Bilanzposten ausgewiesen. Sie wurden nicht nach Art, sondern nach Zweck des Bauwerks zugeordnet.

- **Hochschulen, Schulen, Sportanlagen und kulturelle Einrichtungen**  
Zu diesem Bereich werden alle Schul- und Hochschulgebäude, Museen, Bauten auf Sportanlagen<sup>22</sup> und Sporthallen, sowie die Verwaltungsgebäude und sonstigen Bauten der jeweiligen Fachbehörden gezählt.
- **Innere Sicherheit**  
Hierzu zählen die Gebäude der Polizei, der Feuerwehr und der Justiz inkl. der Gerichte und Strafvollzugsanstalten sowie alle Verwaltungsgebäude und sonstigen Bauten der zu diesem Bereich gehörenden Fachbehörden.
- **Sozial-, Gesundheits-, und Jugendeinrichtungen**  
Hierunter sind alle zu diesem Politikfeld zählenden Gebäude, insbesondere die

---

<sup>20</sup> Vgl. ADS, zu § 246 HGB Tz. 280 f.; WP-Hdb. 2000 I, Abschnitt E Tz. 39, Abschnitt F Tz. 204; Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung Band II, 2004, B775 RdNr. 28.

<sup>21</sup> D.h. die Vermögensgegenstände sind nach den üblichen Regeln zu bilanzieren, inklusive der evtl. bestehenden Verbindlichkeiten, die der Treuhänder für die FHH eingegangen ist.

<sup>22</sup> Die von der BSU ermittelten und mit der BBS abgestimmten pauschalen Herstellungskosten für Aufwuchs und Aufbauten betragen 40 Euro je qm Sportfläche. Die Nutzungsdauer für die Sportplätze wird mit 25 Jahren angesetzt; das Durchschnittsalter der Altanlagen der Eröffnungsbilanz beträgt 15 Jahre.

Kindertagesheime und Jugendzentren, sowie alle Verwaltungsgebäude und sonstigen Bauten der zu diesem Bereich gehörenden Fachbehörden zu subsumieren.

- **Sonstige Verwaltung**

Hierunter fallen die Gebäude und sonstigen Bauten der Bezirks-, Orts- und Finanzämter, der Bürgerschaftskanzlei und der übrigen Verwaltung, soweit sie nicht zu einem der oben genannten Bilanzposten zählen.

In der laufenden Bilanzierung werden sie zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert.

### **Bauten in der Eröffnungsbilanz**

Grundsätzlich wurden Bauten zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten bewertet (Kapitel 2.3.3). Häufig war ein Sachwertverfahren anzuwenden.

Für Gebäude wurde ein besonderes Bewertungsverfahren festgelegt, das auf den Versicherungswerten der Hamburger Feuerkasse basiert (vgl. Kapitel 2.3.3). Feuerkassenwerte sind eine besondere Form der Sachwerte. Die ermittelten Feuerkassenwerte wurden um die Alterswertminderung bereinigt, um zum Zeitwert zu gelangen. Um durchgeführte Instandhaltungsmaßnahmen bei den Gebäudezuständen zu berücksichtigen, wurde für alle Gebäude der FHH, die vor dem Eröffnungsbilanzstichtag 1.1.2006 angeschafft oder hergestellt worden sind, mindestens eine Restnutzungsdauer von 30/80 der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer angesetzt.

Zu den Gebäuden auf Grundstücken der FHH kommen noch die Gebäude, die auf fremdem Grund gebaut wurden. Hier muss je nach Vertrag ggf. eine Rückstellung für den Abriss der Gebäude nach Ende der jeweiligen Vertragslaufzeit gebildet werden.

#### **3.1.1.2.11 Gebäudeeinrichtungen**

Zu den Gebäudeeinrichtungen zählen Ein- und Umbauten, wie z. B. Aufzüge, Drehbühnen in Theatern, Beleuchtung oder Zentralheizung, die als Teil des Gebäudes aktiviert wurden.

Einen Teil der Gebäudeeinrichtungen zählt das Steuerrecht zu den so genannten Betriebsvorrichtungen (z. B. Lastenaufzüge, Spezialbeleuchtungsanlagen) und trifft hierfür abweichende Bilanzierungsregeln. Dieses Konstrukt findet im Kernbilanzierungskreis der FHH keine Anwendung. Die FHH geht davon aus, dass die üblicherweise unter steuerlichen Aspekten gesondert zu bewertenden Betriebsvorrichtungen Vermögensgegenstände sind, die sich überwiegend im Eigentum ausgegliederter Bereiche, wie z. B. den Theatern, befinden.

Soweit es trotzdem im Einzelfall bedeutende Gebäudeeinrichtungen gab, bei denen eine Bewertung mit den Gebäuden nicht sachgerecht gewesen wäre (z. B. wegen der

damit verbundenen sehr langen Abschreibungsdauer), wurden diese – je nach Einzelfall – den „Anlagen zur Verkehrslenkung, Ver- und Entsorgung“ oder der „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ zugeordnet.

Sie werden zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet.

Bei neu erstellten Gebäuden erfolgt der Ausweis der Gebäudeeinrichtungen gemeinsam mit den Gebäuden. Eine selbständige Bewertung von Gebäudeeinrichtungen kommt nur für solche Bestandteile in Betracht, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen. Beispielsweise können Mieterein- und –umbauten in einem der FHH gehörenden Gebäude nicht aktiviert werden, auch wenn es sich gegenüber dem Gebäude um selbständige Vermögensgegenstände handelt. Umgekehrt kann die FHH als Mieterin Mieterein- und -umbauten aktivieren, wenn das Gebäude einem Dritten gehört (vgl. dazu Kapitel 3.1.1.3.3). Eine Aktivierung ist im Einzelfall zu prüfen.

### **3.1.1.2.12 Grundstückseinrichtungen**

Als selbstständige Grundstückseinrichtungen werden der inneren Erschließung oder Nutzung von bebauten Grundstücken dienende Einrichtungen bezeichnet (z. B. Überwege, Parkplätze, Hofbefestigungen, Außenanlagen, Unterstände oder Umzäunungen). Sie wurden in der Eröffnungsbilanz beim Gebäude ausgewiesen und werden mit diesem abgeschrieben. Es gelten die in Kapitel 2.3.2 beschriebenen Abgrenzungskriterien zwischen Erhaltungsaufwand und nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Neu erstellte Grundstückseinrichtungen werden einzeln zu Anschaffungs- und Herstellungskosten bilanziert.

### **3.1.1.2.13 Bauten des Infrastrukturvermögens**

#### **3.1.1.2.13.1 Straßen, Wege, Brücken, Tunnel, Trogbauwerke, Schienenwege**

Innerhalb der Bauten des Infrastrukturvermögens werden in der Bilanz der FHH die Bauten des Verkehrsinfrastrukturvermögens gesondert ausgewiesen. Hierzu gehören neben den Straßen, Wegen und Plätzen auch die Ingenieurbauwerke wie Brücken Tunnel und Trogbauwerke. Zu diesem Bilanzposten zählen zudem auch alle weiteren Ingenieurbauwerke, die dem Verkehr mittelbar dienen, wie Fahrtreppen und Aufzüge, sowie alle Schienenwege im Eigentum der FHH, sofern sie nicht der Hafenbahn, die sich im Eigentum der Hamburg Port Authority (HPA) befindet, zuzuordnen sind.

Sämtliche Bauten des Infrastrukturvermögens – so auch die Verkehrsinfrastrukturbauten – werden unabhängig vom Grund und Boden erfasst und bewertet.

Für die vollständige und richtige Erfassung und Bewertung der Verkehrsinfrastrukturbauten ist die zuständige Behörde verantwortlich,

### **Straßen und Wege**

Grundlage der erfassten Verkehrsinfrastrukturbauten war eine Inventur der Verkehrsinfrastruktur.

In der wissenschaftlichen Diskussion wird für die Erfassung und Bewertung der Verkehrsinfrastrukturbauten eine Einzelerfassung der Straßen, Wege und Plätze, orientiert an Bewirtschaftungsmaßstäben und Straßenabschnitten („Knotenpunkten“) vorgeschlagen.<sup>23</sup> Erfahrungen bisheriger Doppikprojekte in großen Kommunen haben aber gezeigt, dass eine Aktivierung von Einzelabschnitten nur dann möglich und sinnvoll ist, wenn gleichzeitig in der fachlich zuständigen Behörde ein Bewirtschaftungsmanagement besteht oder eingeführt sowie fortlaufend gepflegt wird, das mit derselben Systematik arbeitet.

Diese Voraussetzungen waren in der FHH zum Zeitpunkt der Erstabibilanzierung nicht gegeben. Die Verkehrsinfrastrukturbauten wurden daher auf Grundlage einer typisierten Sammelbewertung bilanziert.

Die Straßen und Wege wurden nach den Befestigungsarten der Wegedatenbank in 21 Typen eingeteilt. Diese Typisierung erfolgte nach den für die Bemessung der Wiederherstellungskosten und Nutzungszeiten wichtigen konstruktiven Merkmalen.

Für jeden der gebildeten Typen wurde eine durchschnittliche Nutzungs- und Restnutzungsdauer sowie die Wiederherstellungskosten ermittelt.

In der Eröffnungsbilanz wurde für jeden Straßentyp und jedes Nutzungsjahr entsprechend der Gesamtnutzungsdauer eine Pauschalanlage auf Basis der jeweils ermittelten Herstellungskosten gebildet. Die Anlagen werden linear abgeschrieben. Vollabgeschriebene Anlagen bleiben mit dem Anlagenstammsatz und einem Wertansatz von einem Euro erhalten.

Die laufende Bewertung und Bilanzierung ist wie folgt geregelt:

- Beim „**Neubau einer Straße**“ wird eine neue Einzelanlage gebildet, die die effektiven Daten der Anlage (Objekt, AHK, Nutzungsdauer und qm) enthält. Das Objekt ist, soweit vorhanden, durch die Angabe von Knoten oder Koordinaten, ansonsten durch eine genaue Beschreibung der Lage zu beschreiben. Abgänge

---

<sup>23</sup> Vgl. KGSt (Hrsg.), Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept: Die kommunale Bilanz, Köln, Bericht Nr. 7/1997, S. 38 sowie auch Lüder, Klaus, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens: Speyerer Verfahren, 2. Auflage, 1999 S. 61 ff.

werden nicht gebucht, da die neue Anlage das Straßennetz der FHH tatsächlich erweitert.

- Bei einer „**Grundinstandsetzung**“ werden die Zugänge im Wege einer Ausnahmeregelung als Einzelanlage gebucht. In Ausnahmefällen können, wenn die für eine Einzelaktivierung notwendigen Daten nicht vorliegen bzw. nicht mit vertretbarem Aufwand zu beschaffen sind, statt Einzelanlagen auch neue Pauschalanlagen gebildet werden. Diese Ausnahmeregelung gilt längstens bis zur vollständigen Umstellung auf die kaufmännische Buchführung. Die Erfassung und Bewertung orientiert sich jedoch nicht an Bewirtschaftungsmaßstäben und Straßenabschnitten („Knotenpunkten“). Die Daten der Anlage enthalten Angaben über Objekt, Herstellungskosten und Nutzungsdauer. Da es sich hier jedoch um die Erneuerung des vorhandenen Straßennetzes handelt, ist der Zugang gleichzeitig als Teilabgang aus den jeweiligen Pauschalanlagen aus der Eröffnungsbilanz auszubuchen, damit das Straßennetz der FHH in seiner Gesamtheit nicht 100 Prozent übersteigt.

Hierbei wird das „first in - first out - Prinzip“ zugrunde gelegt. Das bedeutet, dass der Teilabgang immer aus der ältesten Anlage erfolgt.

Aktivierungsfähig sind alle Anschaffungs- und Herstellungskosten, wobei aus Gründen der Vereinfachung zunächst auf aktivierte Eigenleistungen (Wert der Planungen nach HOAI) verzichtet werden kann. Alle Aufwendungen, die nicht investiven Charakter haben, werden unmittelbar in den Aufwand<sup>24</sup> gebucht.

### **Brücken**

Brücken sind Bauwerke, die dem Zweck dienen, einen Verkehrsweg, ein Gerinne oder auch eine Leitung über ein Hindernis hinweg zu führen. Über die Brücken im Verwaltungsvermögen wird von der zuständigen Behörde ein elektronisches Brückenbuch geführt.

Brücken werden einzeln zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfasst und bewertet.

### **Tunnel und Trogbauwerke**

Als Tunnel werden künstlich angelegte unterirdische Gänge für verkehrstechnische Zwecke bezeichnet.

Trogbauwerke sind Stützbauwerke (auch Rampenbauwerke), die aus Stützwänden mit einer geschlossenen Sohle bestehen. Zu Trogbauwerken gehören u. a. Grundwasserwannen.

---

<sup>24</sup> S.b. Fußnote 10.

Tunnel und Trogbauwerke werden einzeln zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfasst und bewertet.

### **Schienenwege**

Schienenwege bestehen aus dem Gleisbett sowie den aufliegenden Schienen.

Die Bewertung erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

#### **3.1.1.2.13.2 Hochwasserschutzbauten**

Hochwasserschutzanlagen sind Deiche und andere Anlagen, die statt eines Deiches dem Schutz gegen Hochwasser dienen. Hochwasserschutzanlagen stehen grundsätzlich auf öffentlichem Grund, dem sog. Deichgrund. Diese Flächen werden nicht im Grundbuch geführt. Darüber hinaus gibt es eingetragene Mitverwendungen auf angrenzenden Grundstücken, z. B. für Rückverankerungen, Zuwegungen o. ä. Diese Mitverwendungen werden durch entschädigungspflichtige grundbuchliche Eintragungen gesichert.

Alle Flächen und Anlagen des Hochwasserschutzes werden im Vermögen der Stadt geführt. Hierunter fallen mehr als 70 Einzelbauwerke (Sperrwerke, Schleusen, Schöpfwerke etc.) und Hochwasserschutzanlagen.

Die Deiche werden in einem digitalen Bestandskataster erfasst. Für die Erstbewertung wurden die Deichanlagen von den Deichverteidigungsstraßen separiert, aber unter demselben Bilanzposten ausgewiesen. Sie wurden analog dem bereits definierten Verfahren für Straßen bewertet. Die Zuordnung der getrennt aufgeführten Anlagen erfolgte nach regionalen Merkmalen (z. B. Neuengammer Deich). Maschinenbauliche und elektrische Anlagen sind Teile von Hochwasserschutzturen, Deichsielen und Sperrwerken. Sie werden auf Grund des sachlichen Zusammenhangs gemeinsam mit diesen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert.

#### **3.1.1.2.13.3 Parks, Grünflächen, Land- und Forstwirtschaft**

Als Bauten des Infrastrukturvermögens werden bei diesem Bilanzposten die Anlagen der gärtnerischen und sonstigen Gestaltung einschließlich Mobiliar erfasst (nachfolgend: Aufwuchs und Aufbauten). Die Anlagen werden in die Grünarten Parkanlage, Spielplätze, Kleingärten, Stadtbildgrün, Friedhöfe sowie in die Position Straßenbäume und in den Bereich Land- und Forstwirtschaft unterteilt.

Auf der Grundlage der Technischen Richtlinie<sup>25</sup> wurden für alle Grünarten Pauschalwerte zu Wiederherstellungskosten ermittelt sowie durchschnittliche Nutzungs- und Restnutzungsdauern festgelegt. Ziel ist eine Einzelerfassung der Parks und Grünflächen. Bäume sind dagegen mit einem Festwert bewertet worden. Der Bereich Land- und Forstwirtschaft unterliegt einer Sonderregelung (s. unten).

Der Ansatz in der Eröffnungsbilanz und die Fortschreibung der Werte entspricht dem Verfahren, wie es in dem Kapitel 3.1.1.2.13.1 für Straßen beschrieben ist (Ausnahme: Bäume).

### **Parkanlagen**

Ein Teil der Parkflächen befindet sich in Fremdbesitz (z. B. Kirche, Bund, private Eigentümer). Der Aufwuchs bzw. die Aufbauten dort sind Eigentum der FHH auf fremdem Grund. Die Regelungen des BGB zum Zubehör von Grundstücken finden keine Anwendung. Stattdessen wird analog den Bauten auf fremdem Grund vorgegangen.

### **Spielplätze**

Für die Grünart „Spielplatz“ wurden in der Eröffnungsbilanz zwei Standardtypen (Plätze für alle Altersgruppen und Plätze mit besonderem Angebot) und eine Sonderform (Bau- und Abenteuerspielplatz) unterschieden. In 2006 und 2007 wurden zudem Sammelanlagen für Spielgeräte gebildet. Neue Spielplätze sollen künftig einzeln aktiviert werden. Gleiches gilt für neue Spielgeräte, sofern diese aktivierungsfähig sind. Die für Spielgeräte gebildeten Sammelanlagen sollen überprüft werden, um sie ganz oder teilweise aufzulösen. Dabei werden, soweit ermittelbar, einzeln zu aktivierende Spielgeräte in Einzelanlagen überführt. Die übrigen Spielgeräte werden anhand geeigneter Kriterien den Spielplätzen zugeschlagen.

### **Kleingärten**

Kleingartenparks und Kleingartenanlagen bilden zusammen die Grünart „Kleingärten“. Sie unterscheiden sich u. a. durch den Anteil der öffentlich nutzbaren Grünflächen. Hierbei sollten Kleingartenparks etwa 40 Prozent der Bruttofläche als öffentliche Grünflächen ausweisen. Kleingartenanlagen enthalten dagegen nur einen geringen Teil öffentlich nutzbarer Grünfläche. Die Stadt finanziert bei der Herrichtung sowohl die Grundausrüstung der Parzellenflächen als auch die Ausstattung des öffentlichen Grüns. Die Parzellenflächen werden verpachtet. Abgebildet wird hier nur das öffentliche Grün in Kleingärten, zu dessen Unterhaltung und Instandsetzung die FHH verpflichtet ist.

### **Stadtbildgrün**

---

<sup>25</sup> Vgl. Veranschlagungsgrundsätze für Landschaftsbaumaßnahmen in Hamburg vom 25.05.2004.

Das Stadtbildgrün setzt sich aus den Grüntypen Schutzgrün, Grün an bzw. auf Wasserspeicher- und Versickerungsflächen sowie Grün an öffentlichen Gebäuden zusammen.

### **Friedhöfe**

Friedhöfe werden als Haupt-, Regional- und Ortsfriedhöfe erfasst, soweit sie nicht zur Hamburger Friedhöfe AöR gehören. Bei den Hauptfriedhöfen handelt es sich um zentrale, überbezirklich bedeutsame Einrichtungen, wobei die Regional- und Ortsfriedhöfe einen räumlich begrenzten Einzugsbereich abdecken.

Die für die bezirklichen Friedhöfe gebildeten Pauschalanlagen wurden im Rahmen der Inventur 2008 aufgelöst. Die Friedhöfe wurden mit ihrer jeweiligen Fläche und ihrem jeweiligen Wert einzeln aktiviert.

### **Bäume**

In der Eröffnungsbilanz wurden die Straßenbäume mit einem Festwert bilanziert, da der Baumbestand in Größe, Wert und Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt.

Die Grundlage für den Festwert bildeten die Kosten der Anpflanzung eines jungen Straßenbaumes inklusive der anfallenden Nebenkosten (Drainage, Grabungsarbeiten); sie betragen für die Eröffnungsbilanz 1.000 Euro je Baum. Der Festwert ist alle drei Jahre zu überprüfen. Ergeben sich Abweichungen von mehr als 10 Prozent, ist der Festwert anzupassen.

### **Landwirtschaft und Forstwirtschaft**

Der Aufwuchs auf landwirtschaftlichen Flächen ist hinsichtlich des Wertes von untergeordneter Bedeutung. Eine detaillierte Bewertung wurde deshalb nicht vorgenommen.

Waldflächen in der FHH dienen primär der Naherholung. Der Aufwuchs dieser Wälder dient keinen forstwirtschaftlichen Zwecken. Er wurde deshalb pauschal mit einem Zuschlag zum Bodenwert bewertet (vgl. 3.1.1.2.4 – Grundstücke des Infrastrukturvermögens).

#### **3.1.1.3 Sachanlagen: Sonstiges Sachanlagevermögen**

##### **3.1.1.3.1 Anlagen zur Verkehrslenkung, Ver- und Entsorgung**

Nach der handelsrechtlichen Bilanzgliederung wäre dieser Posten als „Technische Anlagen und Maschinen“ zu bezeichnen (vgl. § 266 Abs. 2 A. II. 2. HGB), in dem alle Vermögensgegenstände ausgewiesen werden, die ihrer Art nach unmittelbar dem betrieblichen Produktionsprozess dienen. Der weitaus überwiegende Teil dieser Anlagen



und Maschinen wurde von der FHH an selbstständige Unternehmen übertragen und ist daher nicht im Kernbilanzierungskreis zu bilanzieren. Als Beispiel seien die Ver- und Entsorgungseinrichtungen (z. B. Hamburger Stadtentwässerung AöR, Stadtreinigung Hamburg AöR) genannt.

In der Bilanz der FHH ist somit nur eine Restgröße<sup>26</sup> zu berücksichtigen. Alle Anlagen, die eigenen betrieblichen Zwecken dienen, sind dem Bilanzposten „Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ zuzurechnen (z. B. Kehrmaschinen für die Reinigung des Betriebshofes).

Bei den Anlagen zur Verkehrslenkung sind insbesondere zu nennen:

- Lichtsignalanlagen und Verkehrsleitrechner,
- Sonderanlagen der Verkehrssteuerung,
- Leuchten und Leuchtverkehrszeichen,
- Verkehrszeichen,
- Straßenschilder,
- Poller, Pfähle, Pfosten,
- Parkscheinautomaten / Parkuhren,
- Absperrgitter.

Die laufende Bilanzierung der Anlagegüter erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die steuerliche Rechtsprechung zur Abgrenzung der sog. Betriebsvorrichtungen<sup>27</sup> findet keine Anwendung. Es gilt die Aktivierungsgrenze von 5.000 Euro (vgl. Kapitel 2.3.1).

Für Lichtsignalanlagen, Sonderanlagen der Verkehrssteuerung, Leuchten und Leuchtverkehrszeichen, Verkehrszeichen, Straßennamensschilder, Poller, Pfähle, Pfosten und Parkscheinautomaten / -uhren wurden Festwerte ermittelt. Die Festwerte werden alle drei Jahre überprüft. Bei Abweichungen von mehr als 10 Prozent ist der jeweilige Festwert anzupassen.

---

<sup>26</sup> Vgl. auch Marettek/Dörschell/Hellenbrand, Kommunales Vermögen richtig bewerten, 2. Auflage, 2006, S. 187.

<sup>27</sup> Entgegen der handelsrechtlichen Zuordnung von Anlagegütern gemäß Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage, 2009, zu § 253 HGB, Tz. 414 ff.

### 3.1.1.3.2 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

Alle Anlagen, die nicht der Verkehrslenkung oder Ver- und Entsorgung dienen, sind diesem Bilanzposten zuzurechnen.

Die Ausführungen in Kapitel 3.1.1.2.12 zu Grundstückseinrichtungen sind bei der Abgrenzung zwischen Anlagen und Grundstücks- / Gebäudebestandteilen zu berücksichtigen.

Unter dem Bilanzposten „Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ werden bei der FHH geführt:

- Büro- und Werkstatteinrichtungen, Mobiliar,
- IuK-Technik einschließlich Einsatzleitrechner:
  - IT-Hardware,
  - Telefonanlagen<sup>28</sup>,
  - Katastrophenschutztechnik,
  - Sprechfunk Polizei / Feuerwehr,
  - Übrige IuK-Technik,
- Fuhrpark einschließlich Spezialfahrzeuge,
- Geringwertige Wirtschaftsgüter,
- Übrige Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Bewegliches Vermögen, das den Spiel- und Sportplätzen zuzurechnen ist, wurde in der Eröffnungsbilanz nicht einzeln, sondern im Pauschalwert bei den Bauten des Infrastrukturvermögens bilanziert.

Die Anlagegüter werden im laufenden Betrieb grundsätzlich zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet.

Es gilt die Aktivierungsgrenze von 5.000 Euro (vgl. Kapitel 2.3.5).

Für IT-Hardware und Mobiliar wurde ein Festwert bzw. eine jährliche Pauschalanlage gebildet.

---

<sup>28</sup> Dies gilt jedoch nicht beim „Sondervermögen Hamburgisches Telekommunikationsnetz“ oder bei der Dataport AöR bilanzierte Vermögensgegenstände.

### 3.1.1.3.3 Mietereinbauten/ -umbauten

Mietereinbauten und Mieterumbauten sind solche Baumaßnahmen, die ein Mieter auf seine Rechnung an einem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen lässt, wenn die Aufwendungen nicht Erhaltungsaufwand sind.<sup>29</sup>

Bei der FHH ist für den jeweiligen Einzelfall zu entscheiden, ob eine Aktivierung als Mietereinbauten / -umbauten angezeigt ist. Hierzu ist eine Reihe von Sachverhaltsalternativen zu unterscheiden, die nachfolgend dargestellt werden.

Bewegliche Vermögensgegenständen werden durch die FHH als Mieter aktiviert, wenn es sich um sog. **Scheinbestandteile** nach § 95 Abs. 2 BGB<sup>30</sup> handelt (d. h. der FHH das sachenrechtliche - und wirtschaftliche - Eigentum am Vermögensgegenstand zusteht; z. B. bei Raumteilern und nicht tragenden Zwischenwänden). Die nach der steuerlichen Rechtsprechung vorzunehmende Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen findet keine Anwendung (vgl. dazu die Ausführungen in Kapitel 3.1.1.2.12 zu den Grundstückseinrichtungen). Die Notwendigkeit einer Rückstellungsbildung für Rückbauverpflichtungen wird jeweils geprüft.

Sofern es sich bei den Einbauten und Umbauten durch die FHH als Mieter nicht um Scheinbestandteile handelt, wird geprüft, ob **sonstige Mietereinbauten bzw. Mieterumbauten** vorliegen. Die Abschreibungsdauer richtet sich grundsätzlich nach der Mietdauer.

Die FHH als Mieter ist wirtschaftlicher Eigentümer der Einbauten oder Umbauten. Bei folgender Sachlage wird das wirtschaftliche Eigentum unterstellt:

- Eingebaute Sachen werden während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht oder
- die FHH kann bei Beendigung des Mietvertrages vom Eigentümer die Erstattung mindestens in Höhe des Wertes der Einbauten oder Umbauten verlangen.
- Einbauten und Umbauten dienen unmittelbar „besonderen betrieblichen Zwecken“ der FHH; d. h. sie weisen eine unmittelbare sachliche Beziehung zur FHH auf (z. B. bei einem Umbau zu einem speziellen Bürgerbüro, der in dieser Form nur zur Bürgerberatung durch die FHH genutzt werden kann). Der daneben bestehende Zusammenhang mit dem Gebäude tritt in den Hintergrund.

### 3.1.1.3.4 Kunstgegenstände, Denkmäler und museale Sammlungen

Im Regelfall sind Kunstgegenstände, Denkmäler und museale Sammlungen im städtischen Eigentum für die Ausstattung von Museen oder für die Gestaltung öffentlicher

---

<sup>29</sup> Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage, 2009, zu § 253, Tz. 428; BMF-Schreiben, 15.01.1976, BStBl I 1976, S. 66.

<sup>30</sup> „Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt sind, gehören nicht zu den Bestandteilen des Gebäudes.“

Gebäude, Straßen, Wege oder Plätze vorgesehen. Auch Archivalien können unter die Kunstgegenstände fallen.

Zu den Denkmälern gehören Baudenkmäler, soweit sie nicht als Gebäude genutzt werden. Ein Beispiel ist das Gedenkhaus Neuengamme. Ein Gegenbeispiel ist das Rathaus, das zwar unter Denkmalschutz steht, aber als Regierungs- und Parlamentsgebäude genutzt wird, und daher nicht zu den Baudenkmälern, sondern zu den Gebäuden gehört.

Neben den Baudenkmälern sind sonstige Denkmäler zu berücksichtigen, wie z. B. Kriegsdenkmäler oder Säulen. Zu den sonstigen Denkmälern gehören auch Brunnen, soweit sie Bestandteil eines Denkmals oder selbst Denkmal sind, wie z. B. der Stuhlmann-Brunnen in Altona. Nicht dazu gehört beispielsweise der Brunnen im Innocentiapark.

Kunstgegenstände und museale Sammlungen unterliegen grundsätzlich keinem Werteverzehr durch eine wirtschaftliche Nutzung und werden daher i. d. R. nicht planmäßig abgeschrieben.

### **Museale Sammlungen**

Die Museen erfassen die musealen Sammlungen. Für die Eröffnungsbilanz wurde jede museale Sammlung in aussagekräftige Bewertungseinheiten für eine Gruppenbewertung (sog. „Cluster“, z. B. die Sammlungsbereiche) aufgeteilt. Dafür sind Bereiche gleichartiger oder annähernd gleichwertiger Vermögensgegenstände identifiziert worden. Jedes Cluster wurde nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten bewertet.

Für die Inventarisierung gilt, dass Bestandsverzeichnisse für den Ansatz und die Bewertung der musealen Vermögensgegenstände zu Grunde gelegt werden können. Das tatsächliche Vorhandensein der Sammlungsgegenstände ist in solchen Fällen im Rahmen einer Stichprobe zu verifizieren. Dies setzt die Existenz zuverlässiger Bestandsverzeichnisse voraus. Für eine Erfassung im Rahmen einer Stichprobe kommt ein mathematisch-statistisches Stichprobenverfahren zur Anwendung. Der Aussagewert der Stichprobe muss dem einer körperlichen Bestandsaufnahme gleichwertig sein. Näheres regelt die Richtlinie zur Erfassung des Vermögens und der Schulden der FHH (Inventurrichtlinie<sup>31</sup>).

### **Kunstgegenstände und Denkmäler**

Kunstgegenstände, die nicht Bestandteil einer musealen Sammlung sind, und Denkmäler werden unter Berücksichtigung der Aktivierungsgrenze von 5.000 Euro einzeln zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert. Für Denkmäler gilt eine Nut-

---

<sup>31</sup> Vgl. Inventurrichtlinie der FHH, Hamburg 2008.

zungsdauer von maximal 80 Jahren. Eine kürzere Nutzungsdauer kann nach der Eigenart des Objektes festgelegt werden.

### **3.1.1.3.5 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau**

Geleistete Anzahlungen sind Vorleistungen, die der Beschaffung von Sachanlagen dienen.

Anlagen im Bau (AiB) zeigen getätigte Investitionen für Gegenstände des Sachanlagevermögens, die am Bilanzstichtag noch nicht endgültig fertig gestellt waren und daher noch nicht abgeschrieben wurden.

Bei beiden Punkten gelten die Regelungen des HGB sinngemäß auch für die Bilanzierung der FHH, da keine bedeutenden Spezifika erkennbar sind. Beispielsweise kann für das Bewerten von Eigenleistungen bei einer AiB oder die Bestimmung des Aktivierungszeitpunkts auf entsprechende Kommentierungen zurückgegriffen werden. Beide Themen sind im Folgenden daher nur zusammenfassend dargestellt.

Grundsätzlich alle Aufwendungen, die auf die Herstellung des Gegenstandes verwendet worden sind ohne Unterschied, ob es sich um Eigen- oder Fremdleistungen gehandelt hat, werden aktiviert und unter den AiB gezeigt. Bei komplexen Maßnahmen können auch Teilabschnitte oder Lose aktiviert werden, sofern es sich um einzeln abnahmefähige Objekte handelt. Beispielsweise könnte eine Maßnahme zur Erweiterung einer Schule aus dem Bau einer Turnhalle und dem Bau eines Pavillons bestehen. Beides kann einzeln abgenommen, in Betrieb genommen und auch einzeln aktiviert werden. Diese Teilaktivierung bei komplexeren Maßnahmen begrenzt das unter Anlagen im Bau zu zeigende Volumen sinnvoll. Eine Anlage ist ab der Fertigstellung / Nutzungsfähigkeit, nicht mehr als Anlage im Bau zu führen, sondern zu aktivieren und unter dem zutreffenden Posten des Anlagevermögens zu zeigen. Baurechtliche Fertigstellungskriterien (noch laufende Gewährträgerhaftung) sind nachrangig gegenüber dem genannten Grundsatz. Auch der Zeitpunkt der kameralen Abrechnung (Schlussrechnung) ist nicht maßgeblich.

Selbst oder fremd erbrachte Architekten- und Ingenieurleistungen sind höchstens im Umfang der bei vollständiger Fremdvergabe bis zur Übergabe des Bauwerks anfallenden Honorare nach der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) aktivierungsfähig. Für eine Plausibilitätsprüfung dieser Grenze gilt als Erfahrungswert, dass etwa 10 Prozent der Bauwerkssumme ohne Sonderfachleute ein typisches Honorarvolumen darstellt. Eigenleistungen werden außerdem nur insoweit berücksichtigt, als prüffähige Unterlagen erstellt worden sind, die einer Fremdbeauftragung entsprechen. Darüber hinausgehende Planungen und Bauherrenkernleistungen sind Aufwand. Eigenleistungen dürfen nur dann an AiB abgerechnet werden, wenn sie nach den GoB erfasst und den Maßnahmen zugeordnet werden können.

Zur Aktivierungsfähigkeit von Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AiB siehe ergänzend die Ausführungen im Kapitel 2.3.2.

Wenn ein Vorhaben fünf Jahre nach den ersten Entwurfsplanungen (bzw. § 24 LHO-Unterlagen) noch nicht begonnen oder das Vorhaben in die Haushaltsplanung übernommen wurde, werden die bis dahin erbrachten Vorleistungen im Folgejahr in den Aufwand gebucht. Nicht in den Aufwand gebucht wird, wenn Leistungen, die der Realisierung des Vorhabens zuzuordnen sind, innerhalb dieses Fünfjahreszeitraums erbracht wurden. In diesem Falle verlängert sich die Frist vom jeweils letzten Leistungszeitpunkt um weitere fünf Jahre.

### 3.1.1.4 Finanzanlagen

#### 3.1.1.4.1 Definition des Begriffs der Finanzanlagen

Zur Erfassung des im Beteiligungsbereich gebundenen Kapitals der Kernverwaltung der FHH in Betrieben, Unternehmen, Körperschaften etc. werden vorrangig die einschlägigen Vorschriften des HGB (u. a. §§ 247, 252 ff., 266, 271) herangezogen.

Finanzanlagen, die dazu bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen, sind im Anlagevermögen auszuweisen (vgl. § 247 Abs. 2 HGB). Dies spiegelt sich weiter gehend in der Definition einer Beteiligung in § 271 Abs. 1 HGB wider<sup>32</sup>.

Einige Organisationen (z. B. einige netto veranschlagte Einrichtungen gem. § 15 Abs. 2 LHO und Sondervermögen gem. § 26 Abs. 2 LHO) sind aus technischen, bzw. organisatorischen Gründen in das SAP-System der Kernverwaltung der FHH integriert. In diesen Fällen werden sie daher nicht als Finanzanlagen ausgewiesen, sondern direkt im Einzelabschluss der Kernverwaltung abgebildet (s. auch Kapitel 3.1.1.4.4).

#### 3.1.1.4.2 Grundsätze der Bewertung von Finanzanlagen

Finanzanlagen sind gem. §§ 253 Abs. 1 und 255 Abs. 1 HGB mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren.

Die nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelten Wertansätze für die Eröffnungsbilanz gelten als (fiktive) Anschaffungskosten. Es findet keine laufende Anpassung an Veränderungen des Eigenkapitals der Finanzanlagen statt.

Wenn zum Eröffnungsbilanzstichtag wesentliche stille Reserven vorlagen (> 250 Mio. Euro), wurden gutachterliche Bewertungen zugrunde gelegt.

---

<sup>32</sup> Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage, 2009, zu § 271 HGB, Tz. 20: Die Tatbestandsmerkmale „Dienen“ und „Bestimmung“ zielen dabei nur auf die subjektive Absicht des Bilanzierenden (Anteiligners) ab, sofern diese den rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Umständen nicht widersprechen.

Einlagen in die Kapitalrücklage einer Gesellschaft sind zu aktivieren, wenn hierdurch nachhaltig der Wert der Beteiligung erhöht wird, also im Wege der Einlage eine über den ursprünglichen Zustand der Beteiligung hinausgehende Verbesserung entsteht. Diese ist anzunehmen, wenn durch die Einlage die Ertragskraft bzw. der Substanzwert der Beteiligung nachhaltig steigt. Im Umkehrschluss ist eine Einlage, die lediglich dazu dient, die bereits bilanziell im Beteiligungsbuchwert berücksichtigte Substanz einer Beteiligung zu erhalten, als Erhaltungsaufwand zu betrachten. Hierbei spielt es keine Rolle, in welcher bilanzierungsfähigen Form die Einlage geleistet wurde, Bar- und Sacheinlagen sind insoweit gleich zu behandeln.

Bei unterjährig geleisteten Einlagen gilt die Annahme, dass diese den Wert der Beteiligung erhöht. Sie sind daher zu aktivieren. Im Rahmen des Jahresabschlusses ist dann zu überprüfen, ob die mit der im Geschäftsjahr geleisteten Einlage verbundene Erwartung, den Wert der Beteiligung nachhaltig zu erhöhen, eingetreten ist. Von einer Verbesserung der Beteiligung über den ursprünglichen Zustand hinaus durch Bar- oder Sacheinlagen ist auszugehen, soweit das um Gesellschaftertransaktionen (Einlagen, Auskehrungen etc.) bereinigte Eigenkapital im betrachteten Geschäftsjahr nicht gesunken ist. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sind gemäß § 253 Abs. 2 Satz 3 Hs. 2 HGB außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen. Eine dauerhafte Wertminderung wird angenommen, wenn ein stetiger Trend darauf hindeutet, dass die Finanzanlage nachhaltig im Wert gemindert wurde (z. B. wenn durch eine andauernde Verlustphase der Eigenkapitalanteil der FHH dauerhaft unter die ursprünglichen Anschaffungskosten der FHH gesunken ist). Für die Bilanzierung in der FHH wird festgelegt, dass neben singulären „Triggering Events“ der heranzuziehende Trend bei der Überprüfung der Wertminderung einen Drei-Jahres-Zeitraum umfasst.

Von einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung ist bei börsennotierten Wertpapieren grundsätzlich auszugehen, wenn der Börsenkurs zum jeweiligen Bilanzstichtag um mehr als 40 Prozent unter die Anschaffungskosten gesunken oder zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag und dem vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 Prozent unter die Anschaffungskosten gefallen ist.

Das Wahlrecht des § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB, wonach außerplanmäßige Abschreibungen auf Finanzanlagen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden können, wird von der FHH nicht ausgeübt (sog. gemildertes Niederstwertprinzip).

Fällt der Grund für die Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung weg, hat eine Wertaufholung / Zuschreibung maximal bis zur Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten zu erfolgen (vgl. § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB).

Finanzanlagen, die wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung mittels außerplanmäßiger Abschreibung zu einem niedrigeren Wert anzusetzen sind, werden brutto

bilanziert, d. h. sowohl die Anschaffungskosten als auch die (kumulierten) Abschreibungsbeträge werden gezeigt. Dies ermöglicht eine spätere Wertaufholung.

Werden Finanzanlagen durch **Ausgründung** bisher im Kernbilanzierungskreis abgebildeter Einheiten geschaffen, ist das auf die neu gebildeten Einheiten übergehende Vermögen Bestandteil der Anschaffungskosten.

Die Ausgründung von Vermögen bzw. von Organisationseinheiten der FHH erfolgt in Anlehnung an die handelsrechtlichen Vorschriften (Umwandlungsgesetz v. 28.10.1994 – BGBl. I S. 3210).

§ 123 Abs. 3 UmwG regelt, dass ein Rechtsträger (übertragender Rechtsträger) aus seinem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile ausgliedern kann (Ausgliederung, als Unterform der Spaltung). Es wird unterschieden zwischen einer Ausgliederung zur Neugründung einer Gesellschaft (§ 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG) und einer Ausgliederung zur Aufnahme durch eine Gesellschaft (§ 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG). Im Besonderen wird auf die Regelungen zur Ausgliederung aus dem Vermögen von Gebietskörperschaften (§§ 168 ff. UmwG) verwiesen.

Die Ausgliederung von Vermögen stellt regelmäßig ein Tauschgeschäft dar. Die FHH erhält für die hingegebenen Vermögensgegenstände und Schulden Anteile des aufnehmenden Rechtsträgers (z. B. Anteile an einer Stiftung, GmbH, AöR etc.).

Der Wert, mit dem der übernehmende Rechtsträger das eingebrachte Vermögen ansetzt, gilt für die FHH als übertragendem Rechtsträger als Anschaffungskosten für die neuen Anteile.

Das Wahlrecht nach § 24 i. V. m. § 125 UmwG wird von der FHH dahingehend ausgeübt, dass der übernehmende Rechtsträger das eingebrachte Vermögen grundsätzlich mit dem Buchwert der FHH im Zeitpunkt der Ausgründung anzusetzen hat, es sei denn im jeweiligen Ausgründungsgesetz wird ausdrücklich etwas anderes geregelt.

### 3.1.1.4.3 Ausweis der Finanzanlagen im Einzelabschluss der FHH

Finanzanlagen sind entsprechend ihrer Art und ihrem Verhältnis zur FHH (Beteiligungsquote, Einflussmöglichkeit der FHH etc.) in verschiedene Kategorien zu unterteilen.

In Anlehnung an § 266 Abs. 2 HGB ist eine Unterteilung entsprechend des Bilanzgliederungsschemas der FHH (s. Anhang A) wie folgt vorzunehmen:

#### III. Finanzanlagen

1. Anteile an verbundenen Organisationen
  - a) Netto veranschlagte Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO
  - b) Landesbetriebe nach § 26 Abs. 1 LHO



- c) Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO
  - d) Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts
  - e) Verbundene Organisationen in privater Rechtsform
2. Beteiligungen
  3. Wertpapiere des Anlagevermögens
  4. Ausleihungen

Nachfolgend werden die Punkte 1 bis 4 der Finanzanlagen erläutert. Die unter Anteile an verbundene Organisationen aufgeführten Rechtsformen (siehe III. 1.a bis e) werden im Folgenden unter Kapitel 3.1.1.4.4 dargestellt.

### **3.1.1.4.3.1 Anteile an verbundenen Organisationen (Ausweis in der Bilanz unter III. 1.)**

Um eine verbundene Organisation handelt es sich, wenn die FHH als Anteilseignerin einen beherrschenden Einfluss auf die Organisation ausüben kann und diese damit Tochterorganisation der Konzernmutter FHH ist. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn sie durchgerechnet (d. h. unmittelbar und mittelbar) mehr als 50 Prozent der Anteile hält.

Hinsichtlich der Definition von verbundenen Organisationen bzw. Tochterorganisationen wird auf Kapitel 1.3 verwiesen.

### **3.1.1.4.3.2 Beteiligungen (Ausweis in der Bilanz unter III. 2.)**

Als Beteiligung gelten gem. § 271 Abs. 1 HGB in der Regel Anteile an einer (Kapital-) Gesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten (mehr als 20 Prozent). Sie werden als Beteiligung ausgewiesen, wenn sie nicht bereits als verbundene Organisation zu erfassen sind.

### **3.1.1.4.3.3 Wertpapiere des Anlagevermögens (Ausweis in der Bilanz unter III. 3.)**

Dem Anlagevermögen zuzurechnende Wertpapiere, die nicht zu den Anteilen an verbundenen Organisationen oder Beteiligungen gehören, werden unter diesem Posten ausgewiesen. Hierzu zählen **übertragbare Inhaber- und Orderpapiere**, die der längerfristigen Kapitalanlage dienen. Im Einzelnen zeigt der Posten:<sup>33</sup>

- **Festverzinsliche Kapitalmarktpapiere** (z. B. Industrie- oder Bankobligationen einschließlich Zero-Bonds, öffentliche Anleihen, Schatzanweisungen, Pfandbriefe, Wandelschuldverschreibungen);
- **Kapitalmarktpapiere mit Gewinnbeteiligungsansprüchen** (z. B. Aktien, Gewinnschuldverschreibungen, Investmentanteile, Anteile an Immobilienfonds);

---

<sup>33</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 266 HGB, Tz. 84 ff.

- **Wertpapierähnliche Rechte**, die im Wertpapiergeschäft der Banken wie Effekten gehandelt werden und sammelverwahrungsfähig sind (z. B. Bundesschatzbriefe).

Werden die Wertpapiere als reine Kapitalanlage gehalten, sind sie als Wertpapiere des Anlagevermögens und nicht als Anteile an verbundenen Organisationen oder Beteiligungen auszuweisen.

### 3.1.1.4.3.4 Ausleihungen (Ausweis in der Bilanz unter III. 4.)

In diesem Sammelposten sind alle dem Anlagevermögen zuzuordnenden Finanz- und Kapitalforderungen zu bilanzieren, die eine Gesamtlaufzeit von mehr als zwölf Monaten aufweisen (eine ggf. kürzere Restlaufzeit ist unbeachtlich), soweit sie nicht unter III.1. bis III.3. auszuweisen sind.<sup>34</sup> U. a. erfolgt hier der Ausweis von:

- aufgrund von Miet- und Pachtverträgen geleisteten **Kautionen**, wenn der zugrunde liegende Vertrag für mehr als ein Jahr oder auf unbestimmte Zeit abgeschlossen ist;
- **Schuldscheindarlehen**.

Den Schwerpunkt der durch die FHH zu bilanzierenden Ausleihungen bilden an städtische Unternehmen und Institutionen zur mittel- bis langfristigen Verwendung überlassene Mittel („Betriebsmittelkredite“), um deren Finanzkraft bzw. Liquidität zu stärken. Sie sind von den durch die FHH geleisteten Investitionszuschüssen abzugrenzen (vgl. Kapitel 3.1.1.1.1).

Längerfristige Forderungen aus gesetzlichen Leistungen, Transferleistungen etc. sind im Regelfall nicht unter den Finanzanlagen auszuweisen. Im Falle einer sog. Novation ändert sich jedoch der Charakter der Forderung von einer Leistungsforderung in eine Kapitalforderung, so dass eine Umgruppierung in das Finanzanlagevermögen zu erfolgen hat.

Die aus den Ausleihungen resultierenden Zinsansprüche sind grundsätzlich unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen. Sollte der zugrunde liegende Vertrag jedoch nicht ihre Auszahlung, sondern eine entsprechende Erhöhung des Ausleihungsbetrags (z. B. durch Thesaurierung) vorsehen, werden die Finanzanlagen erhöht.

Ausleihungen sind höchstens zum Nennwert des Anspruchs aus der Ausleiherung zu bewerten.

---

<sup>34</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 266 HGB, Tz. 76 und 89 ff.

### 3.1.1.4.4 Typische Rechtsformen in der FHH

Die typischen Rechtsformen der verbundenen Organisationen und Beteiligungen der FHH werden im Folgenden erläutert (s. auch Kapitel 3.1.1.4.3; III 1.a bis e).

Organisationen der nachfolgend aufgeführten Rechtsformen weist die FHH aufgrund ihrer regelmäßigen Alleingesellschafterstellung grundsätzlich unter „Anteile an verbundenen Organisationen“ aus. Dies schließt jedoch nicht aus, dass z. B. aufgrund einer gemeinsamen Gründung mit anderen Bundesländern keine verbundene Organisation vorliegt, sondern eine andere Form der Finanzanlage. Im Folgenden wird insbesondere auch auf die Verbundenheit zur FHH eingegangen.

#### **Netto veranschlagte Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO**

Netto veranschlagte Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO sind aufgrund ihrer rechtlichen Stellung in der FHH grundsätzlich Finanzanlagen. Außerdem sind sie regelmäßig Tochterorganisationen und damit verbundene Organisationen der FHH, da die FHH zusätzlich einen beherrschenden Einfluss auf diese Organisationen ausübt.

Abweichend von diesem Grundsatz wurden Einrichtungen, deren kamerales Rechnungswesen in das SAP-System der FHH integriert ist, dem Kernbilanzierungskreis zugeordnet, weil eine Separierung des Buchungsstoffs nicht mit vertretbarem Aufwand erreicht werden kann. Mit dem Gesetz zur Änderung der LHO vom 20.11.2007<sup>35</sup> wurde die gesetzliche Grundlage geschaffen, für netto-veranschlagte Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO und für Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO eine ausschließlich kaufmännische Buchführung zuzulassen. Wenn diese eingerichtet ist, werden diese netto veranschlagten Einrichtungen ebenfalls als Finanzanlagen ausgewiesen.

#### **Landesbetriebe nach § 26 Abs. 1 LHO**

Landesbetriebe nach § 26 Abs. 1 LHO sind selbstständig wirtschaftende Einheiten ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die auf der Grundlage eines kaufmännischen Rechnungswesens als ausgegliederte Bereiche geführt werden. Sie sind aufgrund ihrer rechtlichen Stellung in der FHH Finanzanlagen. Außerdem sind sie Tochterorganisationen der FHH, da die FHH zusätzlich einen beherrschenden Einfluss auf diese Organisationen ausübt.

#### **Sondervermögen gemäß § 26 Abs. 2 LHO**

Die Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO stellen sachliche Absonderungen vom Haushalt dar und sind wie die netto veranschlagten Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO aufgrund ihrer wirtschaftlichen Selbstständigkeit als Finanzanlagen zu klassifizieren.

---

<sup>35</sup> HmbGVl. S. 402.

ren. Sie sind ebenfalls verbundene Organisationen. Wenn ihr Rechnungswesen in das SAP-System der FHH integriert ist, sind sie dem Kernbilanzierungskreis zugeordnet (vgl. Ausführungen oben).

### **Allgemeine Rücklage und Schuldendienstrücklage**

Eine besondere Rolle nehmen die allgemeine Rücklage und die Schuldendienstrücklage ein. Beide Rücklagen sondern in zeitlicher Hinsicht Beträge von einem Haushaltsjahr ab, ohne diese sachlich dem Kernhaushalt entziehen zu wollen. Das doppelte Rechnungswesen bildet zeitliche Abgrenzungen durch Rechnungsabgrenzungsposten, Forderungen und Verbindlichkeiten ab. Daher ist eine zukünftige eigenständige Buchhaltung und Bilanzierung für diese Sondervermögen nicht sinnvoll; sie verbleiben auch künftig im Kernbilanzierungskreis.

### **Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts**

Zu diesem Bilanzposten werden die Körperschaften, die Anstalten und die Stiftungen in öffentlich-rechtlicher Form gerechnet, auf die die FHH aufgrund eines Gesetzes, einer Satzung oder aufgrund der tatsächlichen Umstände, z. B. der Beteiligungsverhältnisse, einen beherrschenden Einfluss ausübt. Sie werden als Finanzanlagen ausgewiesen.

### **Körperschaften des öffentlichen Rechts**

Körperschaften sind als Finanzanlagen auszuweisen. Ob die FHH einen beherrschenden Einfluss ausübt, wurde anhand der Gründungsgesetze sowie der jeweiligen Satzungen untersucht. Indizien für einen beherrschenden Einfluss der FHH sind die Rechts- und Organaufsicht und die hiermit verbundene ständige Besetzung von Aufsichtsgremien durch die FHH. Gemäß Aufsichtsvorschriften der §§ 107 ff. Hamburger Hochschulgesetz bzw. des § 3 Abs. 5 des Gesetzes zur Neustrukturierung des Universitäts-Krankenhauses Eppendorf ist der beherrschende Einfluss gegeben. Sie zählen daher zu den verbundenen Organisationen der FHH.

### **Anstalten des öffentlichen Rechts**

Anstalten des öffentlichen Rechts sind institutionell von der allgemeinen Verwaltung getrennte, mit personellen und sachlichen Mitteln ausgestattete Funktionseinheiten zur dauerhaften Verfolgung eines bestimmten öffentlichen Zwecks. Indizien für einen beherrschenden Einfluss sind die Übernahme der Gewährträgerhaftung oder der Anstaltslast durch die FHH.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Vgl. § 1 Hamburgisches Gesetz über die Insolvenzunfähigkeit juristischer Personen öffentlichen Rechts.

### **Stiftungen des öffentlichen Rechts**

Stiftungen sind Vermögenszuwendungen zu einem vom Stifter bestimmten Zweck. Zu unterscheiden sind privatrechtliche Stiftungen und Stiftungen des öffentlichen Rechts. Letztere werden regelmäßig durch hoheitlichen Akt errichtet. Auch eine spätere Auflösung kann durch hoheitlichen Akt beschlossen werden.

Öffentlich-rechtliche Stiftungen, bei denen eine Stiftung als besondere Organisationsform für die Aufgabenerfüllung errichtet wurde und bei denen die FHH über 50 Prozent des Stiftungskapitals in die Stiftung eingebracht hat, sind verbundene Organisationen.

Aus Vereinfachungsgründen wurden zur Eröffnungsbilanz auch die Sondervermögen gemäß § 26 LHO Abs. 2 – privatrechtliche, nicht rechtsfähige (unselbstständige) Stiftungen - zu den Stiftungen gezählt und daher als solche ausgewiesen. Künftig werden sie bei den Sondervermögen (III. 1. c) bilanziert.

### **Verbundene Organisationen in privater Rechtsform**

Zu den verbundenen Organisationen in privater Rechtsform gehören in erster Linie Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie an Aktiengesellschaften. Unter den Bilanzposten der Finanzanlagen fallen im Grundsatz auch die Anteile an Personengesellschaften, Beteiligungen als stille Gesellschafterin oder Genussrechte (vgl. auch 1.3.2). Aufgrund der restriktiven Vorgaben für öffentliche Beteiligungen an einer Personengesellschaft sind diese von geringer praktischer Bedeutung für den Einzel- und Konzernabschluss.

Als Sonderfall der verbundenen Organisationen in privater Rechtsform sind privatrechtliche rechtsfähige Stiftungen zu betrachten, die von der FHH mit Mitteln der FHH gegründet wurden. Diese sind grds. aufgrund der fehlenden Eingriffsmöglichkeit von außen nicht als Finanzanlage aktivierbar. Eine Klassifizierung als Finanzanlage kommt jedoch in Betracht, wenn die FHH als Stifterin gem. Satzung die Auflösung der Stiftung veranlassen kann und das Vermögen dann an die FHH zurückfällt. Dieses ist jeweils anhand der Satzungen der einzelnen Stiftungen zu prüfen.

Für die nicht als Finanzanlagen zu aktivierenden Stiftungen ist regelmäßig zu prüfen, ob eine Aktivierung des gestifteten Kapitals als investiver Zuschuss gem. Kapitel 3.1.1.1.1 dieser Richtlinie in Betracht kommt.

### 3.1.2 Umlaufvermögen

#### 3.1.2.1 Grundstücke zur Veräußerung

In der FHH werden an dieser Stelle die **Grundstücke zur baldigen Veräußerung** ausgewiesen. Grundsätzlich werden Grundstücke im Anlagevermögen geführt. Sofern die Grundstücke zum Verkauf bestimmt sind, wäre ein Ausweis im Anlagevermögen jedoch nicht sachgerecht. Solche Flächen sind, analog dem bilanziellen Vorgehen von Unternehmen der Grundstückerschließung und des Grundstückshandels, im Umlaufvermögen auszuweisen. Da es sich im Bereich der FHH jedoch zum Teil um längere Prozesse handelt, sind erst beim Vorliegen konkreter Verkaufsabsichten mit ermittelbarer Wertgröße Grundstücke in das Umlaufvermögen umzugliedern.

Die FHH hat daher festgelegt, dass Flächen, die sie im Allgemeinen Grundvermögen zur Vermarktung vorhält und deren Veräußerung innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag konkret vorgesehen ist, ins Umlaufvermögen umgegliedert und dort in der Bilanz im Umlaufvermögen unter „Grundstücke zur Veräußerung“ ausgewiesen werden... Die Umgliederung aus dem Anlage- in das Vorratsvermögen erfolgt zu Buchwerten und führt zu keinem Ertrag. Für Gebiete, deren Erschließung erst nach dem Eröffnungsbilanzstichtag begann, gilt, dass alle aktivierbaren Erschließungskosten als Zuschreibungen auf den jeweiligen Grundstückswert gebucht werden und nach Abschluss der Erschließungsarbeiten die Flurstücke, für die ein Verkauf unmittelbar vorgesehen ist, zu Buchwerten ins Umlaufvermögen überführt werden.

Weist der Bebauungsplan bereits Straßen-, Spielplatzgrundstücke etc. aus, werden nur die zur Veräußerung vorgesehenen Grundstücke in das Umlaufvermögen umgegliedert. Die Kosten für Erschließungen der Straßen etc. sind im Anlagevermögen anteilig zu aktivieren.

Die ergebniswirksame Verbuchung der Verkaufserlöse erfolgt grundsätzlich beim Übergang von Nutzen und Lasten (in der FHH i. d. R. zum Termin der Kaufpreiszahlung). In Ausnahmefällen ist die Verbuchung zum Zeitpunkt des Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums zulässig.

Das Immobilienmanagement überprüft die vorhandenen Flächen und teilt die vorzunehmenden Umgliederungen der zentralen Bilanzbuchhaltung mit.

#### 3.1.2.2 Vorräte

Vorräte sind Gegenstände des Umlaufvermögens, die zum Verbrauch bestimmt sind und eine Nutzungsdauer von bis zu einem Jahr haben. Ein mögliches Indiz für vorhandene Vorräte ist eine bestehende Lagerhaltung oder Bestandsverwaltung. Han-

delsrechtlich wird im Gegensatz zur VV Läger nicht zwischen Verbrauchs- und Vorratslagern unterschieden.

§ 266 Abs. 2 B. I. HGB unterscheidet wie folgt<sup>37</sup>:

**a) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** sind Verbrauchsgüter zur Leistungserstellung. Sie gehen entweder - unmittelbar oder mittelbar - in Erzeugnisse ein oder werden zum Erbringen einer Dienstleistung benötigt.

- Zu den Rohstoffen gehören alle Stoffe, die unmittelbar in Erzeugnisse eingehen und eines ihrer Hauptbestandteile bilden. Hierbei kann es sich sowohl um Produkte der Uerzeugung handeln (z. B. Rohöl, Holz) als auch um von Dritten angeschaffte Erzeugnisse, die wiederum in eigene Produkte eingebaut oder weiterverarbeitet werden (z. B. zum Einbau bestimmte Batterien oder Motoren). Grundsätzlich zählen hierzu auch Reserve- und Ersatzteile, die zum Einsatz in der Stadt vorgesehen und nicht dem Anlagevermögen zuzuordnen sind.
- Hilfsstoffe gehen ebenfalls in das fertige Erzeugnis ein, stellen jedoch nur einen untergeordneten Bestandteil dar (z. B. Nägel, Schrauben, Lacke).
- Betriebsstoffe bilden keinen festen Bestandteil des fertigen Erzeugnisses. Sie werden jedoch unmittelbar oder mittelbar bei der Herstellung der Erzeugnisse verbraucht (z. B. Brennstoffe, Energie, Reinigungs- und Schmiermaterial).

Beispiele für Vorräte im Bereich der FHH, die zur Erfüllung der städtischen Aufgaben eingesetzt sind, können u. a. sein:

- Sand, Schotter, Granulat etc. (Straenstandhaltung),
- Saatgut, Düngemittel (Grunflachenverwaltung),
- Kataloge und Broschüren,
- Heizolbestande,
- Munition (Polizei),
- Medizinisches Material (Gesundheitssicherung),
- Chemikalien (Sportstätten, Schwimmbäder).

---

<sup>37</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 266 HGB Tz 97 ff.

Aufgenommen werden nur solche Bestände an Verbrauchs- oder Vorratsgütern, die einen nennenswerten Umfang aufweisen. Die FHH hat in Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes als Richtwert eine Aktivierungsgrenze für Lagerbestände von Verbrauchs- und Vorratsgütern von 50.000 Euro je Lager (Gesamtlagerwert) festgelegt. Liegt ein Bestand unter dieser Grenze, entfallen Inventur, Bewertung und Bilanzierung.

Das Vorratsvermögen zum Bilanzstichtag, ggf. vor- oder nachgelagert, inventarisieren die jeweiligen Lagerverantwortlichen. Die Behörden müssen durch geeignete Maßnahmen bei der Lagerbuchführung sicherstellen, dass ein ordnungsmäßiger Niederstwerttest nach dem strengen Niederstwertprinzip<sup>38</sup> vorgenommen werden kann. Es ist grundsätzlich der Beschaffungsmarkt maßgeblich.

Sofern das Lager über keine leistungsfähige Lagerführung verfügt, kann aus Gründen der Wesentlichkeit auf einen Niederstwerttest verzichtet werden. Es ist dann der im Rahmen der Jahresinventur ermittelte Wert zu bilanzieren. Ein vollständiger Verbrauch der bevorrateten Güter im Jahresverlauf wird dabei unterstellt. Es kann die nach der Verwaltungsvorschrift für Vorrats- und Verbrauchsläger zulässige Bewertung zu Durchschnittspreisen angewendet werden (Nr. 6.4 der VV Läger). Verbrauchsfolgerfahren sind ebenso zulässig. Die zentrale Bilanzbuchhaltung verbucht die ermittelten Werte.

**b) Unfertige Erzeugnisse** sind noch nicht als Fertigerzeugnisse anzusehende Bestände, auf denen nach Be- oder Verarbeitung in der Stadt bereits Personalkosten und Gemeinkosten ruhen. Entscheidendes Abgrenzungskriterium zu den Rohstoffen ist damit, dass sie bereits in den Produktionsprozess eingegangen sind, ohne dass sie - wie fertige Erzeugnisse - das Stadium der Verkaufsfähigkeit erreicht haben. Im Bereich der Dienstleistungen spricht man von „**unfertigen Leistungen**“.

Der überwiegende Teil der Leistungen der FHH erstreckt sich auf den hoheitlichen Bereich und hat weder einen dienst- noch werkvertraglichen Charakter. Da in der Regel nur werkvertragliche Leistungen bilanzierungsfähig sind, liegen bei der FHH - ähnlich den Dienstleistungsunternehmen - nach h. M. keine unfertigen Erzeugnisse oder Leistungen vor, denn öffentlich-rechtlichen Leistungen (Bescheide, Urteile etc.), die über Gebühren, Abgaben oder Beiträge abgerechnet werden, fehlt der werkvertragliche Charakter. Die darüber hinausgehenden Leistungsbeziehungen der FHH bewegen sich fast ausschließlich auf der Ebene von privatrechtlichen Dienstleistungsverträgen. Selbst bei ggf. vorliegenden Werkleistungen scheidet die Aktivierung an der mangels Zeitaufschreibung betragsmäßig nicht bezifferbaren Leistung.

Deshalb werden keine unfertigen Erzeugnisse und Leistungen ausgewiesen.

---

<sup>38</sup> Das Niederstwertprinzip besagt, dass von mehreren möglichen Wertansätzen für die Vorratsbestände immer der niedrigere zu wählen ist.



c) Zu den **fertigen Erzeugnissen** gehören die Vorräte erst dann, wenn sie das Stadium der Verkaufsfähigkeit erreicht haben. **Waren** sind von Dritten bezogene Fertigerzeugnisse, die ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung zur Weiterveräußerung bestimmt sind.

d) Der Posten **geleistete Anzahlungen** enthält nur Anzahlungen auf Vorräte, d.h. Zahlungen für noch nicht gelieferte Vorräte.

### 3.1.2.3 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Forderungen werden mit dem Nennwert abzüglich etwaiger Wertberichtigungen angesetzt.

Die den Forderungen anhaftenden Ausfallrisiken werden im Wege einer pauschalier-ten Einzelwertberichtigung berücksichtigt. Zur Ermittlung des Wertberichtigungsbedarfs wird hierbei auf Erfahrungswerte aus der Beitreibung durch die jeweils zuständige Kasse (Kasse.Hamburg, Justizkasse und Steuerkasse) zurückgegriffen.

Soweit zu berücksichtigende verwertbare Sicherheiten oder Rückgriffsmöglichkeiten bestehen, sind diese vom Betrag der im Wert zu berichtenden Forderungen abzusetzen, so dass nur auf den tatsächlich ausfallgefährdeten Betrag eine pauschalierte Einzelwertberichtigung vorgenommen wird.

Konzerninterne Forderungen sowie Forderungen gegenüber anderen öffentlichen Gebietskörperschaften unterliegen grundsätzlich keinem Ausfallrisiko. Sie sind daher nicht im Wert zu berichtigen.

Eine individuelle Risikoprüfung der Forderungen ist in den Auswahlbereichen ab einer Wertgrenze von 5.000 Euro im Einzelfall vorzunehmen. Dabei sind als uneinbringlich einzustufende Forderungen nicht zu bilanzieren. Als uneinbringlich sind Forderungen insbesondere dann einzustufen, wenn über das Vermögen des Schuldners das Insolvenzverfahren mangels Masse eingestellt bzw. nicht eröffnet wird oder die Forderung unbefristet niedergeschlagen bzw. erlassen wurde. Für zweifelhafte Forderungen sind Wertberichtigungen nach Einschätzung des Ausfallrisikos zu bilden. Dies betrifft insbesondere befristet niedergeschlagene Ansprüche.

Den darüber hinaus bestehenden Risiken wird in Form einer pauschalierten Einzelwertberichtigung nach Maßgabe des Alters der jeweiligen Forderungen Rechnung getragen.

Nicht einzeln wertberichtigte Forderungen sind pauschal mit einer Wertberichtigung von 3 Prozent zu versehen, um dem allgemeinen Ausfallrisiko Rechnung zu tragen.

#### **3.1.2.3.1 Forderungen gegen Dritte (ohne den öffentlichen Bereich)**

Unter diesem Bilanzposten werden alle Forderungen gegen privatrechtliche Dritte außerhalb des Konzerns FHH ausgewiesen. Dazu zählen:

- Forderungen aus Steuern und ähnlichen Abgaben

Hierzu gehören ausschließlich öffentlich-rechtliche Abgabeforderungen der FHH: Ansprüche aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben, Gebühren und Beiträgen sowie Geldbußen, Verwarnungs- und Zwangsgeldern und Geldstrafen (vgl. Ausführungen zu den Erträgen aus Verwaltungstätigkeit in Kapitel 3.3.1).

Steuern sind nach § 3 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen, und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen auferlegt werden, wobei die Einnahmeerzielung auch Nebenzweck sein kann.

Demnach beruhen Steuern nicht auf einem Leistungsaustauschverhältnis. Vielmehr wird die Steuer ohne Bereitstellung einer entsprechenden individuellen Gegenleistung erhoben.

Steueransprüche sind zu aktivieren, wenn sie rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht sind und bis zum Bilanzstichtag durch Steuerbescheid oder Steueranmeldung hinreichend konkretisiert sind.

Diese konstitutive Wirkung entfaltet ein Steuerbescheid unabhängig davon, ob er unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht.

Vereinfachend sind festgesetzte Steuervorauszahlungen mit Fälligkeit als realisierter Steuerertrag erfolgswirksam zu vereinnahmen.

Im Falle von Gemeinschaftsteuern ist lediglich jener Anteil als Forderung in der Bilanz auszuweisen, der der FHH wirtschaftlich zusteht. Bei den nicht dem Land zustehenden Ertragsanteilen handelt es sich hingegen um Fremdgelder, die für Rechnung eines Dritten, insbesondere des Bundes, im Rahmen der Auftragsverwaltung vereinnahmt werden. Diese Anteile stellen wirtschaftlich aus der Sicht der FHH durchlaufende Posten dar, denn der Betrag, die Verpflichtung und der Wille zur Weiterleitung stehen bereits im Zeitpunkt des Zuflusses zweifelsfrei fest.

- Forderungen aus privatrechtlichen Entgelten

Zu den Forderungen aus privatrechtlichen Entgelten zählen insbesondere Ansprüche aus Miet- und Pachtverhältnissen (vgl. Ausführungen zu den Erträgen aus Verwaltungstätigkeit in Kapitel 3.3.1).

Die Forderungen werden auf Grundlage der Debitorenkonten in SAP abgeleitet und manuell umgegliedert.

- Forderungen aus Transferleistungen gegen Dritte

Es handelt sich um Beträge, die noch nicht gezahlt sind. Vgl. hierzu die Ausführungen zu den relevanten Erträgen in Kapitel 3.3.2.

Die Forderungen werden auf Grundlage der Vorverfahren und Debitorenkonten in SAP abgeleitet und manuell umgegliedert.

### **3.1.2.3.2 Forderungen gegen verbundene Organisationen und Organisationen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**

Forderungen gegen verbundene Organisationen sind Zahlungsforderungen der FHH gegenüber diesen Organisationen, die noch nicht erfüllt wurden. Hierzu zählen z. B. kreditär vergebene Zuschüsse / Zuwendungen der FHH.

Um die Forderungen vollständig zu erfassen, wird für den Konzernabschluss ein Saldenbestätigungsverfahren für die vollkonsolidierten Tochterorganisationen durchgeführt<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Vgl. Melde- und Konzernrichtlinie der FHH.

Der Bilanzposten weist aus:

- Forderungen gegen netto veranschlagte Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO, soweit diese Tochterorganisationen darstellen,
- Forderungen gegen Landesbetriebe nach § 26 Abs. 1 LHO,
- Forderungen gegen Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO, soweit diese Tochterorganisationen darstellen,
- Forderungen gegen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, soweit die FHH einen beherrschenden Einfluss ausübt,
- Forderungen gegen privatrechtliche Tochterorganisationen

### **3.1.2.3.3 Forderungen gegen den sonstigen öffentlichen Bereich**

Zu diesem Posten gehören alle Forderungen gegen den öffentlichen Bereich außerhalb des Konzerns der FHH. Dazu zählen insbesondere:

- Forderungen gegen Bund, Länder und andere Gebietskörperschaften,
- Forderungen gegen Sozialversicherungsträger und
- Forderungen gegen öffentliche Organisationen, die nicht zum Konzern Hamburg gehören.

### **3.1.2.3.4 Sonstige Vermögensgegenstände**

Die sonstigen Vermögensgegenstände stellen einen Sammelposten dar für alle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die keinem anderen Posten zugeordnet werden können.<sup>40</sup>

In diesem Bilanzposten werden insbesondere gezeigt:

- Vorschüsse aus der Personalabrechnung und sonstige Kostenvorschüsse,
- Schadenersatzforderungen,
- von der FHH gestellte Kautionen,
- debitorische Kreditoren - im Wesentlichen handelt es sich um Zahlungen im alten Geschäftsjahr für laufenden Aufwand des neuen Geschäftsjahres. Die Kreditoren-Rechnung wird im neuen Jahr gebucht (Spreizbuchungen).

---

<sup>40</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 266 HGB, Tz. 134 f.

Es gilt eine Wertgrenze von 100.000 Euro je Forderung.

Für die Auswahlbereiche gilt diese Wertgrenze nicht. Es sind alle Forderungen auszuweisen.

#### 3.1.2.4 Wertpapiere des Umlaufvermögens

Die Wertpapiere des Umlaufvermögens unterscheiden sich von denen des Anlagevermögens lediglich durch den Zweck, da sie nicht dazu bestimmt sind, dauerhaft der FHH zu dienen. Unter diesem Posten sind demnach übertragbare Inhaber- oder Orderpapiere auszuweisen, die seitens der FHH kurzfristig gehalten werden.

Unter diesem Posten werden ggf. auch Schatzwechsel des Bundes und anderer Länder sowie abgetrennte Zins- und Dividendenscheine ausgewiesen.

#### 3.1.2.5 Kassenbestände, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

Die FHH bilanziert hier folgende „flüssige Mittel“:<sup>41</sup>

- Der **Kassenbestand** umfasst das am Abschlussstichtag in der Hauptkasse und sämtlichen Nebenkassen befindliche Bargeld einschließlich ausländischer Sorten.  
Nicht verbrauchte Markenbestände (z. B. Briefmarken) sowie Bestände in Frankiermaschinen werden unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten grundsätzlich nicht einbezogen, zumal die zentrale Frankierstraße nicht bei der FHH selbst, sondern bei Dataport betrieben wird. Sofern Behörden wesentliche Bestände (mehr als 5.000 Euro je Versendungsstelle) führen, erfolgt die Erhebung im Rahmen der Inventur.  
Eigene Gebührenmarken der FHH sind nie Kassenbestand.
- Bei den **Guthaben bei Kreditinstituten** und der Bundesbank werden die zum Stichtag auf den Bankkonten geführten Geldbestände bilanziert. Enthalten sind insbesondere auch Termingelder, die für eine befristete Zeit angelegt werden.
- Als **Schecks** sind Inhaber- und Orderschecks, Bar- und Verrechnungsschecks etc. zu zeigen. Hierzu zählen nach Art. 28 Abs. 2 ScheckG auch auf einen Zeitpunkt nach dem Abschlussstichtag vordatierte Schecks, da sie am Tag der Vorlage fällig sind. Die Scheckfassung erfolgt zum Bilanzstichtag durch die Lan-

---

<sup>41</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 266 HGB, Tz. 146 ff.

deshauptkasse. Vereinfachend wird festgelegt, dass innerhalb der FHH unterwegs befindliche Schecks nicht berücksichtigt werden.

Gleichartige Guthaben und Verbindlichkeiten gegenüber demselben Kreditinstitut können, soweit sie nicht unterschiedliche Fristigkeiten aufweisen, saldiert werden; längerfristige Kredite und Guthaben aus dem laufenden Verkehr - auch aus derselben Bankverbindung - werden dagegen gesondert ausgewiesen. Das Verrechnen von Guthaben und Verbindlichkeiten bei verschiedenen Kreditinstituten ist unzulässig.

### 3.1.3 Rechnungsabgrenzungsposten

Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten werden Ausgaben vor dem Abschlussstichtag ausgewiesen, soweit sie Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (sog. transitorische Posten; vgl. § 250 Abs. 1 HGB). Sie dienen der periodengerechten Ergebnisermittlung und stellen keine Vermögensgegenstände dar.

Nicht als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind die sog. antizipativen Posten zu qualifizieren, bei denen ein Ertrag vor dem Abschlussstichtag entsteht, die Einnahme aber erst in der Folgeperiode erfolgt. Hierbei handelt es sich um Forderungen.

Aktive Rechnungsabgrenzungen werden bilanziert, sofern sie die festgelegte Wertgrenze von 1 Millionen Euro erreichen.<sup>42</sup> Eine Auswertung der Fachverfahren zur Rechnungsabgrenzung erfolgt nicht.

Disagien aus Verbindlichkeiten, bei denen der Rückzahlungsbetrag höher als der Ausgabebetrag ist, sollen generell aktiviert werden. Ein Wahlrecht nach § 250 Abs. 3 HGB gilt bei der FHH nicht.

Beamtenbezüge für den Januar des Folgejahres, die bereits im Dezember des laufenden Jahres gezahlt werden, sind auf Grund der besonderen Buchungssystematik bei der Kasse.Hamburg als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen. Dies gilt auch für Vorauszahlungen gesetzlicher Leistungen, wie z. B. Sozialhilfe oder Kindertagesbetreuung.

Für die Auswahlbereiche gilt eine Wertgrenze von 10.000 Euro.

---

<sup>42</sup> Beträge unterhalb dieser Wertgrenze können im Einzelfall im Rahmen der Abschlussarbeiten abgegrenzt werden.

### 3.2 Bilanzpassiva

#### 3.2.1 Eigenkapital

Eigenkapital ist die Ausstattung mit dauerhaftem Kapital, das nicht mit einer Rückzahlungsverpflichtung belastet ist. Demgegenüber bestehen für das Fremdkapital (Rück-) Zahlungsverpflichtungen unterschiedlicher Art und Laufzeit. In der öffentlichen Verwaltung wird Eigenkapital mangels satzungsmäßiger Kapitalausstattung rechnerisch als Nettoposition aus der Differenz aus Aktivvermögen und Schulden, sowie der passivischen Rechnungsabgrenzungsposten ermittelt.

Wenn die Schulden das Aktivvermögen übersteigen, führt dies zu einem nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag, der als letzter Posten auf der Aktivseite aufgeführt wird und somit zu einer Gliederungserweiterung der Bilanz führt.

Aktiva (Euro)	Passiva (Euro)
<p><b>A. Anlagevermögen</b></p> <p><b>B. Umlaufvermögen</b></p> <p><b>C. Rechnungsabgrenzungsposten</b></p> <p><b>D. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b></p>	<p><b>A. Eigenkapital</b></p> <p>I. Nettoposition</p> <p>II. Allgemeine Rücklage</p> <p>III. Zweckgebundene Rücklagen</p> <p>IV. Ergebnisvortrag</p> <p>V. Jahresfehlbetrag</p> <p><i>VI Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</i></p> <p><b>Buchmäßiges Eigenkapital</b></p> <p><b>B. Sonderposten</b></p> <p><b>C. Rückstellungen</b></p> <p><b>D. Verbindlichkeiten</b></p> <p><b>E. Rechnungsabgrenzungsposten</b></p>

##### 3.2.1.1 Nettoposition

In der Eröffnungsbilanz ergibt sich die Nettoposition als Differenz aus dem Aktivvermögen und den Sonderposten, den Schulden und passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Sie bleibt in den Folgebilanzen unverändert.

##### 3.2.1.2 Allgemeine Rücklage

Die Allgemeine Rücklage wird aus den erwirtschafteten Jahresüberschüssen gebildet und dient der Abdeckung künftiger Jahresfehlbeträge. Davon zu unterscheiden sind

Rückstellungen, die aufwandswirksam für konkrete Vorfälle gebildet und dem Fremdkapital zugerechnet werden. Bei einem Jahresfehlbetrag wird zunächst die Allgemeine Rücklage in Anspruch genommen. Ist diese vollständig aufgebraucht, werden darüber hinausgehende Jahresfehlbeträge im Ergebnisvortrag ausgewiesen.

Unterjährig wird nicht gebucht. Die Position wird im Rahmen der Ergebnisfeststellung in Anspruch genommen.

### **3.2.1.3 Zweckgebundene Rücklagen**

Zweckgebundene Rücklagen werden aus den erwirtschafteten Jahresüberschüssen durch Beschlüsse der Bürgerschaft im Rahmen ihres Budgetrechts gebildet, wenn die Doppik das führende Rechnungssystem darstellt. Bis dahin werden alle ggf. vorhandenen Überschüsse der Allgemeinen Rücklage zugeführt. Bevor ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ausgewiesen wird, ist die zweckgebundene Rücklage in Anspruch zu nehmen.

Die zweckgebundenen Rücklagen können nur für die durch Beschluss festgelegten Aufwendungen verwendet werden. Ebenso können sie durch Beschluss zu Gunsten der Allgemeinen Rücklage umgewidmet werden.

Unterjährig wird nicht gebucht.

### **3.2.1.4 Ergebnisvortrag**

Soweit bei der Verwendung des Bilanzergebnisses aus dem letzten Geschäftsjahr ein Ergebnisvortrag verblieben ist, ist dieser bei diesem Bilanzposten auszuweisen. Schloss der letzte Jahresabschluss mit einem Fehlbetrag ab, der nicht ausgeglichen wurde, ist der Fehlbetrag hier als Minusbetrag zu zeigen.

### **3.2.1.5 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag**

Wird die Bilanz vor der teilweisen oder vollständigen Ergebnisverwendung aufgestellt, ist der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag gesondert auszuweisen. Der Posten muss in Übereinstimmung mit dem entsprechenden Posten der Ergebnisrechnung stehen und weist den im Haushaltsjahr neu eingetretenen Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag aus.

### **3.2.1.6 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag**

Der Aktivposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ist eine rechnerische Gegenposition zum bilanziellen Eigenkapital, um einen Negativausweis des Eigenkapitals zu vermeiden. Denn auch im Falle eines aufgebrauchten Eigenkapitals sind sämtliche Unterpositionen des Eigenkapitals zu zeigen. Sonderposten



Investitionsmaßnahmen der FHH werden neben durch verfügbare Eigenmittel bzw. Aufnahme von Fremdmitteln auch durch Inanspruchnahme von Zuschüssen finanziert. Der Begriff der Zuwendungen wird hierbei als Oberbegriff über alle verwendeten Fachbegriffe (Zuschüsse, Zuweisungen etc.) gesehen.<sup>43</sup>

Die nachfolgenden Ausführungen betreffen ausschließlich Investitionszuwendungen (einschließlich der Beiträge) sowie Sonderposten für aktivierte Sachzuwendungen.

Hinsichtlich der Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen besteht grundsätzlich die Möglichkeit einer Kürzung beim bezuschussten Vermögensgegenstand (als Nettoverfahren) oder einer Passivierung in Höhe des Zuwendungsbetrages (als Bruttoverfahren). Beide Verfahren haben die gleichen Ergebnisauswirkungen.

Die FHH wendet durchgängig das Bruttoverfahren an, d.h. die erhaltenen Zuwendungen werden auf der Passivseite der Bilanz als Sonderposten ausgewiesen und nicht vom bezuschussten Vermögensgegenstand abgezogen.

---

<sup>43</sup> Gleiche Auffassung: Stellungnahme des HFA (St HFA 1/1984) "Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand", WPg 1984 S. 612-615.

<b>Bruttoausweis (Bildung eines Sonderpostens)</b>		<b>Nettoausweis (nicht angewandt)</b>
<b>Aktiva:</b> Aktivierungsfähige Investition 500.000 €	<b>Passiva:</b> Höhe der Investitionszuwendung (Passivierung als Sonderposten) - 100.000 €	<b>Aktiva:</b> Aktivierungsfähige Investition 400.000 €
<b>Aufwand:</b> Jährliche Abschreibung auf den Investitionsbetrag (über 20 Jahre) 25.000 €	<b>Ertrag:</b> Jährliche Auflösung des Sonderpostens (ebenfalls über 20 Jahre) - 5.000 €	<b>Aufwand:</b> Jährliche Abschreibung auf den Investitionsbetrag (über 20 Jahre) 20.000 €
<b>Ergebniswirkung:</b> 20.000 € p.a.		<b>Ergebniswirkung:</b> 20.000 € p.a.

### Handhabung in der Eröffnungsbilanz

Für die Eröffnungsbilanz wurden auf Grundlage der letzten 25 Haushaltsjahre die jeweils vereinnahmten Zuwendungsbeträge ermittelt. Es wurde eine pauschale Auflösungsdauer von 25 Jahren für alle Sonderposten angenommen. Die Jahressummen wurden mit ihrem Restbetrag (d.h. mit 1/25, 2/25, 3/25 ...) der jeweiligen Jahressumme in die Eröffnungsbilanz übernommen und hochindiziert. Damit wurden gleiche Bewertungsmaßstäbe auf der Aktiv- und Passivseite unterstützt. Nach Zuwendungsarten (z. B. Hochschulbau, Verkehrsinfrastrukturvermögen) wurde nicht differenziert.

Die Bilanzierung in den Folgebilanzen wird nachfolgend bei den einzelnen Zuwendungsarten erläutert.

#### 3.2.1.7 Sonderposten für Investitionszuwendungen

Erhält die FHH zur Finanzierung aktivierungsfähiger Vermögensgegenstände Zuschüsse von einer anderen öffentlichen Gebietskörperschaft oder von einem privaten Dritten, ist der Zuwendungsbetrag in den Sonderposten für Investitionszuwendungen einzustellen.

In den Folgebilanzen orientiert sich die Auflösung der Investitionszuwendung an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes. In SAP FI-AA wird die Auflösung des Sonderpostens im Anlagensatz mit der Abschreibung des korrespondierenden Vermögensgegenstandes gekoppelt.

Erhaltene investive Zuschüsse, die auch im fünften, dem Jahr der Vereinnahmung folgenden Haushaltsjahr keiner Maßnahme zugeflossen sind, sind dahingehend zu

überprüfen, ob eine Rückzahlungsverpflichtung gegeben ist. Besteht diese nicht, sind die Mittel als periodenfremder Ertrag zu vereinnahmen.

### **3.2.1.8 Sonderposten für Beiträge**

#### **Beiträge**

Beim Landesabgabenamt werden die Erschließungs- und Straßenausbaubeiträge der FHH verwaltet. Die Sonderposten für Beiträge beinhalten allgemeine Wegebau-, Sielbau- und Sielanschluss- und Straßenausbaubeiträge.

Im Gegensatz zu den Investitionszuwendungen fallen die Beiträge nicht in relativ wenigen Großbeträgen an, sondern werden in vielen kleineren Beträgen vereinnahmt. Deshalb wird vereinfachend mit Jahressummen gearbeitet, die über eine durchschnittliche Straßennutzungsdauer von 25 Jahren aufgelöst werden. Ebenfalls vereinfachend wird unterstellt, dass für alle im Jahresverlauf eingehenden Beiträge der Auflösungsbetrag für ein volles Jahr angesetzt wird.

Eine exakte Koppelung an die Nutzungsdauer derjenigen Straßen, für welche die Beiträge erhoben wurden, ist derzeit nicht darstellbar.

### **3.2.1.9 Sonstige Sonderposten**

Es handelt sich hierbei um einen Sammelbereich für alle Sonderposten, die nicht den vorgenannten Rubriken zuzurechnen sind. Der Posten dient insbesondere als bilanzieller Gegenposten zu Sachzuwendungen aus Schenkungen, Vermächtnissen und ähnlichen Sachverhalten.

Erhaltene Sachzuwendungen sind in der Anlagenbuchhaltung zum Zeitwert und mit der erwarteten (Rest-)Nutzungsdauer zu führen.

### 3.2.2 Rückstellungen

Das Handelsrecht führt in § 249 Abs. 1 die Zwecke auf, für die Rückstellungen gebildet werden müssen (Pflichtrückstellungen):

- Ungewisse Verbindlichkeiten; die Ungewissheit kann sich auf den Grund wie auch auf die Höhe der Verbindlichkeit beziehen.
- Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; dies sind beiderseits noch nicht erfüllte Geschäfte, die mit einem Verpflichtungsüberhang für den Bilanzierenden verbunden sind.
- Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden. In diesen Fällen ist keine Außenverpflichtung erforderlich.
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden; dies sind Rückstellungen für Kulanzleistungen.

Für andere als die zuvor benannten Zwecke dürfen handelsrechtlich Rückstellungen nicht gebildet werden.

Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund für ihre Bildung entfallen ist (§ 249 Abs. 2 S. 2 HGB). Sie sind dann allerdings auch zwingend aufzulösen.

Für die Gliederung in der Bilanz der FHH sind nicht die Kategorien des § 249 HGB maßgebend, sondern anders umschriebene Rückstellungsarten nach § 266 Abs. 3 HGB:

Die übergreifende Bewertungsvorschrift für Rückstellungen enthält § 253 Abs. 1 S. 2 HGB. Danach sind sie nur in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen. Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, sind zu ihrem Barwert anzusetzen.

Preis- und Kostensteigerungen bleiben bis zur Umstellung der Rechnungslegung der FHH auf die Standards staatlicher Doppik unberücksichtigt. Auch das generelle Abzinsungsgebot des § 253 Abs. 2 HGB für Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr findet bis dahin grundsätzlich keine Anwendung. Die Rückstellungen sind abzuzinsen, wenn die ihnen zugrundeliegenden Verpflichtungen einen Zinsanteil enthalten.

Im Folgenden werden diese Vorgaben für die FHH weiter konkretisiert und modifiziert.

### 3.2.2.1 Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

#### Pensionsrückstellungen

Pensionsrückstellungen sind die in der Bilanz auszuweisenden Beträge zur Erfüllung der zukünftig wahrscheinlichen Pensionszahlungen und ähnlicher Versorgungsleistungen der FHH.

Pensionsverpflichtungen sind ungewisse Verbindlichkeiten i. S. des § 249 Abs. 1 S. 1 HGB. Für sie besteht in analoger Anwendung des Art. 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB Passivierungspflicht, wenn der Pensionsberechtigte erstmals nach dem 31.12.1986 einen Rechtsanspruch erworben hat (sog. Neuzusagen). Für Pensionszusagen, die vor dem 1.1.1987 erteilt wurden (sog. Altzusagen), sowie für die mittelbaren Zusagen, die von einem anderen Rechtsträger erfüllt werden, sieht das EGHGB ein Passivierungswahlrecht vor. Die in der Bilanz nicht ausgewiesenen Rückstellungen sind betragsmäßig im Anhang anzugeben.

Die FHH wird das Wahlrecht des Art. 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB einheitlich dahingehend ausüben, auch die Altzusagen in der Bilanz der FHH als Pensionsrückstellungen zu passivieren.

Dies entspricht dem Ziel von Senat und Bürgerschaft, vollständige Transparenz über Vermögen und Schulden zu schaffen.

Pensionsrückstellungen sind zu bilden, wenn die FHH eine rechtsverbindliche Zusage für eine einmalige oder laufende Zahlung gegeben hat. Diese Zusagen bestehen im Bereich der FHH insbesondere

- für die Pensionen der hamburgischen Beamten sowie für die mit Sonderarbeitsvertrag Beschäftigten bei Erreichen der Altersgrenze bzw. im Falle der Invalidität (vgl. § 4 ff. BeamtVG),
- für Leistungen an die Hinterbliebenen der hamburgischen Beamten (Witwen, Witwer und Waisen) sowie für die Gewährung von Sterbegeld (vgl. § 16 ff. BeamtVG),
- für ausgegliederte Organisationseinheiten,
- für die Zusatzversorgung im Bereich der Arbeitnehmer der FHH.

Bei Letzteren besteht im Unterschied zu den Beamten des öffentlichen Dienstes regelmäßig Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung. Die Arbeitnehmer der FHH haben aber einen zusätzlichen Anspruch auf Zusatzversorgung nach dem hamburgischen Zusatzversorgungsgesetz.

Über die genannten Zusagen hinaus gibt die FHH Zusagen zur Zahlung von Altersruhe- und Übergangsgeld gegenüber

- den Bürgermeistern und Senatoren sowie deren Hinterbliebenen gemäß §§ 13 ff. SenatsG,
- den Abgeordneten der Bürgerschaft gemäß §§ 9 ff. hamburgisches Abgeordnetengesetz.

Das Saldierungsgebot im Sinne des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB findet keine Anwendung. Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Erfüllung von Pensionsverpflichtungen oder vergleichbar langfristig fälligen Verpflichtungen bestimmt sind, dürfen nicht mit diesen verrechnet werden.

Laufende Pensionszahlungen sind gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB (analog) mit ihrem Rentenbarwert anzusetzen. Pensionsanswartschaften sind nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen.

**Die FHH berechnet ihre Pensionsverpflichtungen mit einem versicherungsmathematischen Verfahren. Bei der Berechnung werden ein Rechnungszinsfuß von 6 Prozent und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik angewandt. Hamburg orientiert sich damit an den steuerrechtlichen Vorschriften des § 6a EStG.**

Ein geringerer Zinsfuß – und damit eine höhere Rückstellung – sowie eine Bewertung zum (höheren) Barwert ist handelsrechtlich zulässig. Wie sich die Höhe der Pensionsrückstellung unter Zugrundelegung des jeweils anzuwendenden Marktzinssatzes darstellen würde, wird im Anhang gesondert ausgewiesen.

Die oben aufgeführten Pensionsverpflichtungen werden auf Basis einer Bestandsaufnahme der pensionsberechtigten Personen und der Höhe ihrer zu erwartenden Pensionsansprüche errechnet. Die Pensionsrückstellungsbedarfe werden im Wege gutachterlicher Berechnungen auf der Grundlage wissenschaftlicher und versicherungsmathematischer Verfahren und anerkannter Richttafeln ermittelt. Es werden lediglich die Versorgungslasten ausgewiesen, die auf die Kernverwaltung entfallen.

Es handelt sich dabei um eine Prognoserechnung, in der die Belastungen der FHH aus den Pensionszusagen berechnet werden.<sup>44</sup> Die Daten werden durch Auswertung des Datenbestandes der Personalverwaltungssoftware PAISY zum jeweiligen Jahresende erhoben. Die Pensionsrückstellungen sind im Rahmen der EDV-gestützten Erhebung auf die Prognosebereiche der Einzelpläne zu verteilen. Zukünftige Zuführungen

---

<sup>44</sup> Vgl. Mitteilung des Senats an die Bürgerschaft, Stellungnahme des Senats zu dem Ersuchen der Bürgerschaft vom 13./14./15. Dezember 1999 (Drucksache 16/3543) - Versorgungsausgaben (I) - , Drucksache 16/4727.

und Inanspruchnahmen von Pensionsrückstellungen werden auf Ebene der Prognosebereiche ermittelt. Auf eine anteilige historische Zuordnung der Beschäftigten zu den jeweiligen Beschäftigungskapiteln und -zeiten im hamburgischen Dienst wird aus Gründen der Wesentlichkeit verzichtet. Es gilt der Grundsatz, dass der Behörde, bei der der Pensionsberechtigte zum Bilanzstichtag beschäftigt ist, die Pensionsrückstellung zugeordnet wird.

Folgende Fallkonstellationen sind in dem versicherungsmathematischen Gutachten nicht enthalten, da die hierfür zu Grunde zu legenden Zahlungsdaten nicht in PAISY geführt werden:

- Versorgungsansprüche von Beschäftigten in ausgegliederten Einheiten, die vormals unmittelbar bei der FHH beschäftigt waren und in dieser Zeit Versorgungsansprüche erworben haben. Für diese Personengruppe bestehen für die Beschäftigungszeiten bei der FHH ggf. anteilig Ansprüche der ausgegliederten Einheiten gegen die FHH. Diese Verpflichtungen gegenüber Anstalten und Körperschaften des öffentlichen Rechts und privatrechtlichen Tochterorganisationen werden bei den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Organisationen ausgewiesen.
- Versorgungsansprüche von Beamten, die bei anderen Dienstherrn beschäftigt sind (sog. Versorgungsausgleich nach § 107 b BeamtVG).
- Direkte Versorgungsansprüche von ausgeschiedenen Beschäftigten mit unverfallbaren Anwartschaften, die erst künftig eine Rente beziehen.
- Versorgungsansprüche von an andere Einrichtungen Beurlaubten. Sofern von diesen Einrichtungen ein Versorgungszuschlag vereinnahmt und einem Sondervermögen (s. unten) zugeführt wird, ist dieser als sonstiger betrieblicher Ertrag auszuweisen.
- Ansprüche der vermutlich Ausscheidenden mit Rückzahlungsanspruch auf den Arbeitnehmerbeitrag zur Zusatzversorgung in Höhe von 1,25 Prozent, die während der Beschäftigungszeit einem Sondervermögen zugeführt wurden. Rückzahlungen werden mit den lfd. Einnahmen verrechnet.
- Ansprüche der Bürgermeister und Senatoren, sowie deren Hinterbliebenen (Altersruhe- und Übergangsgeld gem. §§ 13 ff. SenatsG).

Für die vorgenannten Versorgungsverpflichtungen werden die Pensionsrückstellungen gesondert erhoben. Die Ermittlung dieser Verpflichtungen erfolgt in Anlehnung an die gutachterlichen Berechnungen.

Für die Ermittlung der Ansprüche der Abgeordneten der Hamburgischen Bürgerschaft auf Altersgeld und Leistungen an Hinterbliebene gelten besonders komplexe Rechts-

regelungen. Hierfür gibt es keine standardisierte versicherungsmathematische Berechnungsmethode. Außerdem ist das Altersgeld bilanziell von untergeordneter Bedeutung. Daher wird der Rückstellungsbedarf näherungsweise anhand der durchschnittlichen Aufwendungen der letzten drei Jahre ermittelt. Bei der Berechnung wird der Rechnungszinsfuß des versicherungsmathematischen Verfahrens angelegt.

### **Rückstellungen für Beihilfeleistungen an Versorgungsempfänger**

Die FHH gewährt ihren Beamten, Richtern, Bürgermeistern, Senatoren und den mit Sonderarbeitsvertrag nach beamtenrechtlichen Grundsätzen Beschäftigten Beihilfe im Krankheits-, Geburts-, Pflege- und Todesfall. Die Beihilfe ersetzt die sonst üblichen Beiträge des Arbeitgebers zur gesetzlichen Krankenversicherung.

Die den Beschäftigten im Rahmen der aktiven Beschäftigungszeit gewährten Beihilfen stellen Aufwand der Rechnungsperiode dar. Beihilfen, die den Beschäftigten nach Eintritt in den Ruhestand gewährt werden, sind hingegen als ungewisse Verbindlichkeiten i.S. des § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zwingend zu passivieren. Es handelt sich aus der Sicht der FHH um einen Verpflichtungsüberhang, da die Beschäftigten ihre als Gegenleistung zu erbringende Arbeitspflicht bereits erfüllt haben<sup>45</sup>.

Zur Ermittlung der Beihilferückstellungen ist im Grundsatz der versicherungsmathematische Barwert der zukünftigen Zahlungen, abgeleitet aus biometrischen Wahrscheinlichkeiten, zu bilden. Da sich dieses Verfahren in der Praxis als zu aufwändig herausgestellt hat, ist es anerkannte Anwendungspraxis, die Beihilferückstellung als Anteil der laufenden Pensionsrückstellungen zu ermitteln. Dieser Anteil wird in der FHH ermittelt als Quote der Ist-Auszahlungen der Haushaltstitel der Gruppe 446 an der Summe der Ist-Auszahlungen der Gruppen 432 und 431 gem. Haushaltsgruppierungsplan.

**Diese Quote wird jährlich überprüft. Dazu werden die jeweils aktuellen Beträge der letzten drei Jahre fortgeschrieben und der laufende Durchschnitt ermittelt und angepasst.**

### **3.2.2.2 Rückstellungen für Rückzahlungsverpflichtungen**

Das Handelsrecht (§ 266 Abs. 3 HGB) verlangt den gesonderten Ausweis von Steuer-rückstellungen. Dies ist für die FHH nicht einschlägig, weil sie regelhaft nicht Steuerschuldnerin, sondern Steuergläubigerin ist. Daher wurden der Inhalt und die Bezeichnung des Postens dahingehend geändert, dass die Rückzahlung bereits vereinnahmter Steuern oder ähnlicher Erträge hier gezeigt wird.

---

<sup>45</sup> Vgl. BfH-Urteil vom 30.1.2002 (DB 2002 S. 1636).



Steuererstattungsverpflichtungen sind im Wege einer pauschalen Rückstellung, deren Höhe sich an Erfahrungswerten vergangener Perioden (langjähriger Prozentsatz der Erstattungen im Verhältnis zu den Steuererträgen des betreffenden Jahres) orientiert, abzubilden. Erstattungsverpflichtungen, die im Wege einer geänderten Steuerfestsetzung oder Abrechnung bis zum Bilanzstichtag bereits der Höhe nach konkretisiert wurden, sind als Verbindlichkeit anzusetzen.

### 3.2.2.3 Sonstige Rückstellungen<sup>46</sup>

Das gemeinsame Merkmal aller unter den sonstigen Rückstellungen auszuweisenden Sachverhalte besteht darin, dass für Ausgaben oder Mindereinnahmen, mit denen in der Zukunft gerechnet wird, durch Bilden von Rückstellungen begegnet wird - und damit Aufwand - zum Abschlussstichtag entsteht. Rückstellungen dürfen dabei nicht an Stelle außerplanmäßiger Abschreibungen gebildet werden.

Anstelle der nachfolgend in diesem Kapitel genannten Wertgrenzen gilt für die Auswahlbereiche eine generelle Wertgrenze von 10.000 Euro.

---

<sup>46</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 249 HGB, Tz. 27 ff. und Tz. 118 ff.

### Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind für zum Abschlussstichtag bestehende Verpflichtungen der FHH gegenüber Dritten zu bilden, bei denen Ungewissheit über das Bestehen und / oder die Höhe der Verpflichtung existiert. Dadurch unterscheiden sie sich von den Verbindlichkeiten, die durch das Bestehen einer Verpflichtung in bekannter Höhe gekennzeichnet sind.

Die zu berücksichtigende Verpflichtung kann dabei sowohl auf einem privatrechtlichen als auch auf einem öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnis beruhen. Eine juristische Durchsetzbarkeit einer Leistungsverpflichtung ist jedoch nicht alleiniger Anlass für die Rückstellungsbildung. Auch ein faktischer Leistungszwang, d.h. wenn sich die FHH auch ohne rechtliche Verpflichtung der Leistung nicht entziehen kann (z. B. aus Wohnheitsrecht), kann zur Bildung einer Rückstellung veranlassen.

Unter die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten fallen insbesondere:

- Rückstellungen für Prozessrisiken und Prozesskosten

Die FHH kann in Prozessen als Klägerin (sog. Aktivprozesse) oder als Beklagte (sog. Passivprozesse) auftreten. In beiden Fällen ist zum Abschlussstichtag die Notwendigkeit einer Rückstellungsbildung zu prüfen. Dabei sind alle zur Vorbereitung und Durchführung des Prozesses zu erwartenden eigenen und gegnerischen Aufwendungen (z. B. Gerichts-, Gutachter-, Beweissicherungskosten) sowie ggf. zu begleichende Ansprüche des Gegners (Streitwert) zu berücksichtigen. Einzubeziehen sind grundsätzlich nur die Kosten für die laufende Instanz.

Aktivprozesse wird die FHH üblicherweise in der Annahme führen, dass zu ihren Gunsten entschieden wird. Aus Vorsichtsgründen sind dennoch die zu erwartenden eigenen und gegnerischen Kosten für die Prozessführung zurückzustellen.

Bei den Passivprozessen ist analog zu verfahren, wobei zu den Prozesskosten die voraussichtlich zu begleichenden Ansprüche der Gegenseite hinzukommen können.

Rückstellungen müssen spätestens mit Eröffnung des Aktiv- oder Passiv-Prozesses gebildet werden. Die Rückstellung ist bereits dann vorzunehmen, wenn am Abschlussstichtag mit einer Klageerhebung unabwendbar zu rechnen ist, weil es mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu einem Prozess kommen kann. Dies ist nach h. M. dann der Fall, wenn mehr Gründe für eine Klageerhebung sprechen als dagegen (d. h. mehr als 50 Prozent Eintrittswahrscheinlichkeit).<sup>47</sup> In diesem Falle sind die absehbaren Prozesskosten und -risiken in voller Höhe anzusetzen.

Wenn es bereits zum Prozess gekommen ist, muss eine Rückstellung für Prozessrisiken und -kosten zu 100 Prozent gebildet werden.

---

<sup>47</sup> Vgl. BFH vom 01.08.1984, I R88/80, BStBl. 1985 II S. 44.

Aus Gründen der Wesentlichkeit soll eine Wertgrenze von 100.000 Euro je Prozess für die Bildung von Prozessrückstellungen gelten. Dadurch wird die Rückstellungsermittlung auf die grundlegenden Prozessrisiken (z. B. Musterprozesse in Personal- oder Steuerangelegenheiten) der FHH begrenzt.

- Rückstellungen für Schadensersatzverpflichtungen

Rückstellungen für Schadensersatzverpflichtungen werden ebenfalls ab der Wertgrenze von 100.000 Euro je Einzelfall eingestellt.

- Rückstellungen für Verlustübernahmeverpflichtungen

Für alle Verlustübernahmeverpflichtungen aus dem Beteiligungsbereich, die über die Gewährung der im Haushalt veranschlagten Zuschüsse hinaus zu erfüllen sind, werden Rückstellungen in Höhe des zu erwartenden Betrages eingestellt. Sind die Beträge zum Abschlussstichtag bekannt (z. B. weil das Beteiligungsunternehmen den Verlust in seinem Jahresabschluss ausweist), ist statt einer Rückstellung eine Verbindlichkeit zu bilanzieren. Das bedeutet, dass Verluste bei Tochterorganisationen, für die keine Übernahme geplant oder verpflichtend ist, nicht zurückgestellt werden. Aufwendungen aus der Rückstellungszuführung für Verlustübernahmen sind gesondert unter entsprechender Bezeichnung in der Ergebnisrechnung auszuweisen (vgl. § 277 Abs. 3 HGB).

- Rückstellungen für Bürgschaften und Gewährleistungsverpflichtungen

Bei den Bürgschaften und Gewährträgerhaftungen handelt es sich um Eventualverbindlichkeiten, die keine unmittelbare finanzielle Auswirkung für die FHH haben. Es besteht nur eine betragsmäßige Angabepflicht im Anhang (siehe unter Kapitel 5.2). Zeichnet sich eine drohende Inanspruchnahme ab, ist dafür eine Rückstellung oder Verbindlichkeit zu bilanzieren.

Die Fachbehörden und Ämter melden den Rückstellungsbedarf zu Bürgschaften und anderen rechtlichen Verpflichtungen, wenn die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme mehr als 50 Prozent beträgt.

Darüber hinaus bilanziert die FHH unter diesem Posten Rückstellungen für negative Eigenkapitalwerte von Tochterorganisationen, für die eine Inanspruchnahme aus Haftungsgründen droht.

- Rückstellungen für ausstehende Rechnungen

Die Rückstellungen sind ebenfalls bei den ungewissen Verbindlichkeiten zu berücksichtigen. Sie werden über eine gesonderte Erhebung ermittelt. Es gilt eine Wertgrenze von 100.000 Euro je Einzelfall. Sofern weder dem Grunde noch der Höhe nach Ungewissheit besteht, ist eine Verbindlichkeit auszuweisen.

- Rückstellungen für Altlastensanierung

Da die FHH als Zustandsstörer verpflichtet ist, Gefahren, die von eigenen Flurstücken ausgehen, zu unterbinden, muss sie Rückstellungen für die Sanierung altlastenbehafteter Flächen mit Gefährdungspotenzial bilden. Der Rückstellungsbedarf richtet sich nach den bestehenden oder den in absehbarer Zeit erwarteten Sanierungsverpflichtungen.

Hierzu unterhält die zuständige Fachbehörde ein Kataster mit Verdachtsflächen.

Eine Rückstellung ist hingegen nicht zu bilden, wenn durch die Bodenverunreinigungen (z. B. Altlasten) die Nutzbarkeit des Grund und Bodens eingeschränkt wird, aber keine Verpflichtung zur Sanierung besteht (vgl. Kapitel 3.1.1.2.1).

Die Höhe der zu bildenden Rückstellung wird gesondert ermittelt. Sie wird über die Kosten für Sicherung und Sanierung abgeleitet, da die FHH damit ihrer Verpflichtung zur Gefahrenabwehr nachkommt.

- Rückstellungen für Schadstoff- und Gefahrgutentsorgung

Rückstellungen für Schadstoff- und Gefahrgutentsorgung werden nur für anstehende Sanierungen eingestellt. Dabei gilt eine Wertgrenze von 100.000 €. Laufende Maßnahmen zur Gefahrenabwehr erfüllen nicht den Tatbestand einer Rückstellung und werden in den Aufwand gebucht.

- Rückstellungen für Ausgleichsmaßnahmen

Unvermeidbare Eingriffe in die Natur und Landschaftspflege sind vom Verursacher durch Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege auszugleichen. Dabei gelten folgende Prioritäten:

Ausgleichen: Für unvermeidbare Beeinträchtigungen sind Ausgleichsmaßnahmen durchzuführen, damit in naher Zukunft wieder eine gleichartige Qualität der Natur erreicht wird.

Ersetzen: Wenn Beeinträchtigungen nicht ausgeglichen werden können, sind Ersatzmaßnahmen notwendig, mit denen die Natur zwar nicht gleichartig, aber doch ähnlich und gleichwertig wiederhergestellt wird.

Ausgleichsabgabe: Können weder Ausgleichs- noch Ersatzmaßnahmen durchgeführt werden, ist je nach Schwere der Beeinträchtigungen eine Ausgleichsabgabe an das Sondervermögen für Naturschutz und Landschaftspflege zu zahlen. Einnahmen und Ausgaben des Sondervermögens werden durch einen Wirtschaftsplan konkretisiert. Das Sondervermögen verwendet die Abgaben zweckgebunden zur Finanzierung naturschutzfachlicher Maßnahmen.

Die Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen werden in Bebauungsplänen bzw. mit den Fachplänen in Zulassungsverfahren konkretisiert. Mit Beginn der Baumaßnahme (des Eingriffs) muss der Verursacher dieser Verpflichtung nachkommen.

Die Verpflichtung zum Ausgleich wird entweder durch Zahlung einer Ausgleichsabgabe an das Sondervermögen für Naturschutz und Landschaftspflege abgegeben oder direkt von den Verursachern übernommen. Ausgleichs- bzw. Ersatzmaßnahmen, die von Privaten unmittelbar übernommen werden, führen nicht zu einer Rückstellung.

Rückstellungen für Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahmen sind insoweit zu bilden, wie eine wirtschaftlich belastende und quantifizierbare Verpflichtung besteht, die nicht zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten führt.

Aus Gründen der Wesentlichkeit werden Rückstellungen für Ausgleichsmaßnahmen erst ab einer Wertgrenze von 100.000 Euro je Maßnahme gebildet.

- Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Handelsrechtlich sind Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen vorgeschrieben. Diese werden bei der FHH bis auf weiteres nicht gebildet.

- Rückstellungen für andere ungewisse Verbindlichkeiten

Viele Mietverträge beinhalten Rückbauverpflichtungen für Mietereinbauten. Für diese Rückbauverpflichtungen werden nur Rückstellungen gebildet, wenn eine hinreichende Eintrittswahrscheinlichkeit besteht. Wenn hier Rückstellungen gebildet werden, geschieht dies abweichend vom Handelsrecht nicht ratierlich über die Nutzungsdauer, sondern direkt in voller Höhe der zu erwartenden Kosten. Auch hier gilt die Wertgrenze von 100.000 Euro je Einzelfall.

### **Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften**

Die Drohverlustrückstellung ist ein Unterfall der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten. Sie wäre zu bilden, wenn bei einem schwebenden Geschäft der FHH (z. B. aus einer vertraglichen Vereinbarung) die zu erwartenden Gesamtaufwendungen die Summe der zu erwartenden Erlöse übersteigen.

Drohverluste gibt es nicht bei Steuern, Gebühren und Beiträgen. Nur bei Leistungsbeziehungen mit privatrechtlichen bzw. öffentlich-rechtlichen Entgelten wären drohende Verluste möglich, wenn ein Äquivalenzprinzip zwischen Leistung und Entgelt gegeben ist (damit z. B. regelmäßig auch nicht im Kultur- oder Sozialbereich). Es ist davon auszugehen, dass relevante Leistungsbeziehungen nur im Bereich der ausgegliederten Einheiten zu finden sind. Im klassischen Aufgabenbereich der FHH ist es gerade ein Wesensmerkmal, dass Leistungen nicht zum Kostenpreis abgegeben werden.

Auch aus Derivaten (z. B. zur Zinssicherung) können aufgrund des regelmäßigen Charakters als schwebendes Geschäft bzw. der Bilanzierung mit dem Grundgeschäft keine Rückstellungen resultieren.

Deshalb werden Drohverlustrückstellungen bei der FHH generell nicht gebildet.

### Rückstellungen für Altersteilzeitarbeit und Sabbatjahre

Nach dem am 1. August 1996 in Kraft getretenen Altersteilzeitgesetz (ATG) und dem darauf aufbauenden Tarifvertrag ergeben sich bilanzielle Verpflichtungen zur Bildung von Rückstellungen für Altersteilzeitarbeit für Arbeitnehmer, um die gegenüber der Gehaltszahlung höheren Aufstockungsbeträge auf 83 Prozent des Nettogehalts bei 50 Prozent Arbeitsleistung abzubilden.

Entsprechendes gilt für den Beamtenbereich aufgrund des hamburgischen Gesetzes mit der Besonderheit, dass statt des 55. Lebensjahres Altersteilzeit erst ab Vollendung des 58. Lebensjahres genommen werden kann, wobei einige Bereiche ausgenommen sind. Darüber hinaus gilt, dass 60 Prozent Arbeitszeit zu erfüllen sind und Altersteilzeit bis zum Ablauf des Juli 2004 beantragt worden sein muss.

Zwei Altersteilzeitmodelle werden derzeit unterschieden<sup>48</sup>:

- **Modell I (kontinuierliches Modell)** sieht während der gesamten Altersteilzeitperiode die Vereinbarung einer täglich reduzierten Arbeitszeit vor. Der Arbeitnehmer arbeitet mit einer reduzierten Stundenzahl und erhält von der FHH zunächst das entsprechend umgerechnete Gehalt. Für die FHH besteht aber die Verpflichtung, das verminderte Gehalt durch einen Aufstockungsbetrag gemäß dem Tarifvertrag zur Regelung der Altersteilzeitarbeit (TV ATZ) zu erhöhen. Eine Rückstellung wird nicht gebildet.
- **Modell II (Blockmodell)** besteht aus einer Beschäftigungsphase mit unverminderter Arbeitszeit und einer sich anschließenden Phase der vollständigen Freistellung von der Arbeitspflicht. In der Freistellungsphase hat die FHH das Entgelt bzw. die Bezüge weiter zu zahlen, wobei originäre eigene Gehaltsaufwendungen für den Arbeitnehmer und erhöhend wirkende Aufstockungsbeiträge anfallen. Nach Beginn der Arbeitsphase liegt ein Erfüllungsrückstand vor, da der Arbeitgeber nur einen Teil der geleisteten Arbeit vergütet. Für die Verpflichtung, den angesammelten Vergütungsanspruch künftig zu erfüllen, hat die FHH eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand zu bilden. Die Rückstellung erhöht sich jährlich entsprechend der angesammelten Vergütungsansprüche. Für die Aufstockungsbeträge ist bereits mit Beginn der individuellen Altersteilzeit die komplette Rückstellung zu bilden. In der Freistellungsphase werden diese Rückstellungen sukzessive abgebaut. Eine Abzinsung der Gesamtverpflichtung

---

<sup>48</sup> Vgl. auch IDW RS HFA 3 „Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen nach IAS und nach handelsrechtlichen Vorschriften“, wobei für die FHH die Ausführungen zum Handelsrecht einschlägig sind.

ist nicht vorzunehmen. Jedoch wird der Rückstellungsbetrag aufgrund biometrischer Faktoren (z. B. Tod) pauschal um 2 Prozent gemindert.

- **Sabbatjahre** stellen hinsichtlich der Verteilung der Arbeitszeit eine besondere Form der Teilzeitbeschäftigung dar, die im Beamten- und Arbeitnehmerbereich möglich ist. Durch Sabbatjahre soll es den Beschäftigten ermöglicht werden, am Ende bzw. während des Gesamtzeitraums einer mehrjährigen Teilzeitbeschäftigung für ein Jahr freigestellt zu werden. Eine Teilzeitbeschäftigung in Form eines Sabbatjahrmodells kann für einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren und höchstens sieben Jahren vereinbart werden. Bei den Sabbatjahren handelt es sich aus Sicht der FHH meistens um einen Verpflichtungsüberhang, da die Beschäftigten während der so genannten Ansparphase ihre als Gegenleistung zu erbringende Arbeitspflicht bereits erfüllt haben – aber noch Anspruch auf ein arbeitsfreies Jahr haben. Eine Rückstellung ist zu bilden in Höhe des Verpflichtungsüberhanges der FHH gegenüber dem Beschäftigten.

Die FHH hat im Falle der Altersteilzeit ggf. einen zeitlich begrenzten Anspruch auf eine anteilige Erstattung des Aufstockungsbetrages durch die Bundesagentur für Arbeit. Erstattungsansprüche dürfen jedoch nicht als rückstellungsmindernd berücksichtigt werden. Sie sind im Umlaufvermögen als Forderungen auszuweisen.

Im Falle der Sabbatmodelle bestehen keine Erstattungsansprüche gegen die Bundesagentur für Arbeit.

### **Rückstellungen für Urlaub und geleistete Überstunden**

Der jährliche Urlaub der Beschäftigten stellt Aufwand der laufenden Periode dar. Wenn dieser – oder ein Teil davon – erst im Folgejahr genommen wird, sind grundsätzlich nach dem Handelsrecht Rückstellungen zu bilden. Die Höhe bemisst sich nach dem (individuell) für diese Zeit zu zahlenden Arbeitsentgelt. Gleiches gilt hinsichtlich der Rückstellungen für geleistete Überstunden. Sofern der Beschäftigte am Bilanzstichtag die tarifvertraglich bzw. gesetzlich vereinbarte Arbeitszeit überschritten hat, befindet sich der Arbeitgeber bzw. der Dienstherr im Erfüllungsrückstand und hat hierfür im Grundsatz eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Die FHH wird bis zur Einführung eines zentralen Zeitwirtschaftssystems Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub und geleistete Überstunden nicht erheben und bilanzieren. Dieser Verzicht ist im Anhang auszuweisen und zu erläutern.

### **Aufwandsrückstellungen**

Die Möglichkeit zur Bildung reiner Aufwandsrückstellungen ist durch das Handelsrecht stark eingeschränkt. Lediglich Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen sowie für Abraumbeseitigung sind nach § 249 Abs. 1 Nr. 1 zulässig.

- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung werden bei der FHH bis auf weiteres nicht gebildet. Das Handels- bzw. Steuerrecht sieht Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung für Maßnahmen vor, die kurzfristig, d. h. innerhalb der ersten 3 Monate des Folgejahres, nachgeholt werden. Diese Sicht deckt sich nicht mit dem Instandhaltungsmanagement und dessen Zeiträumen in Gebietskörperschaften und berücksichtigt nicht die möglichen (steuerungs-)politischen Implikationen. Bekannte und konkretisierte Wertminderungen bei Gebäuden wurden im Rahmen der Bewertungen für die Eröffnungsbilanz bereits berücksichtigt und aktivisch abgesetzt.

### 3.2.3 Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen.

Gemäß § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB sind Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr durch einen Davon-Vermerk kenntlich zu machen. Zudem sind nach § 285 Nr. 2 HGB Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren im Anhang anzugeben. Diese Vorgaben gelten für die FHH mit der Maßgabe, dass ein Ausweis der Fristigkeiten mit verhältnismäßigen Mitteln erreicht werden kann. Dies ist regelmäßig bei den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, Anleihen und Obligationen und Leasingverbindlichkeiten gegeben.

#### 3.2.3.1 Anleihen und Obligationen

Bei der FHH werden unter Anleihen die emittierten Schuldverschreibungen (Landesobligationen) bilanziert.<sup>49</sup>

Anleihen müssen in der Bilanz stets zum Erfüllungsbetrag - d.h. im Regelfall zum Nennbetrag – angesetzt werden. Die Differenz zwischen dem Nennbetrag und dem der FHH zugeflossenen Ausgabebetrag (das Disagio bei niedrigerem bzw. Agio bei höherem Ausgabebetrag) ist als Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren und über die Laufzeit der Anleihe aufzulösen.

#### 3.2.3.2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Unabhängig von ihrer Gesamt- oder Restlaufzeit sind hier sämtliche Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten auszuweisen, also insbesondere die von der FHH aufgenommenen Darlehen und Kassenkredite. Die Bewertung der Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten erfolgt zum Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).

---

<sup>49</sup> Vgl. ergänzend ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 266 HGB, Tz. 218 ff.



### 3.2.3.3 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

Da es im Bereich der FHH keine zu bilanzierenden unfertigen Leistungen gibt (vgl. 3.1.2.2), enthält dieser Bilanzposten im Wesentlichen Anzahlungen auf schwebende Geschäfte.

### 3.2.3.4 Verbindlichkeiten gegenüber sonstigen Dritten

Unter diesem Bilanzposten werden alle Verbindlichkeiten der FHH gegenüber dem öffentlichen Bereich außerhalb des Konzerns der FHH sowie gegen den privatrechtlichen Bereich ausgewiesen.

Unabhängig von ihrer Gesamt- oder Restlaufzeit werden hier sämtliche Verbindlichkeiten gegenüber sonstigen Dritten ausgewiesen. Die Bewertung der Verbindlichkeiten erfolgt zum Erfüllungsbetrag (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Sofern zum Bilanzstichtag Verbindlichkeiten aus dem Länderfinanzausgleich bestehen, sind diese hier zu zeigen.

Es gilt eine Wertgrenze von 100.000 Euro je Verbindlichkeit im Einzelfall.

Zu den Verbindlichkeiten gegenüber dem öffentlichen Bereich zählen:

- Verbindlichkeiten gegenüber dem Bund, der EU und anderen Gebietskörperschaften,
- Verbindlichkeiten gegen Sozialversicherungsträger (soweit nicht aus der Rolle der FHH als Arbeitgeber resultierend) und
- Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Unternehmen außerhalb des Konzerns der FHH.

Einen wesentlichen Posten stellen Verbindlichkeiten aus dem Länderfinanzausgleich dar. Daher werden sie als Davon-Ausweis bei den Verbindlichkeiten gegenüber dem öffentlichen Bereich ausgewiesen.

Zu den Verbindlichkeiten gegenüber dem privatrechtlichen Bereich zählen:

- Verbindlichkeiten aus der Rückzahlung von Steuern und ähnlichen Abgaben

Verbindlichkeiten aus Steuern und ähnlichen Abgaben stellen Rückzahlungsverpflichtungen der FHH dar. Sie werden als Davon-Ausweis bei den Verbindlichkeiten gegen den privatrechtlichen Bereich ausgewiesen.

Rückerstattungen an Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, verbundene Organisationen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, werden aufgrund des Vorrangprinzips bei den entsprechenden Bilanzposten ausgewiesen.

- Verbindlichkeiten aus privatrechtlichen Entgelten

Hierzu zählen ausschließlich privatrechtliche Verbindlichkeiten der FHH, insbesondere Leistungsverbindlichkeiten (vgl. Ausführungen zum Aufwand aus Verwaltungstätigkeit in Kapitel 3.3.6).

Die Verbindlichkeitshöhe wird auf Grundlage der Kreditorenkonten in SAP abgeleitet und (manuell) umgegliedert.

- Verbindlichkeiten aus Transferzahlungen gegen Dritte

Es handelt sich um Leistungen (z. B. an Hilfeempfänger im Rahmen der sozialen Sicherung), die fällig, aber noch nicht gezahlt sind. Vergleichbare Fälle ergeben sich in der Kameralistik, wenn Auszahlungen zum Soll gestellt, aber noch nicht durch die Kasse gezahlt worden sind.

Die Verbindlichkeiten sind auf Grundlage der Vorverfahren und der Kreditorenkonten in SAP abzuleiten und (manuell) umzugliedern.

Für die Auswahlbereiche gilt diese Wertgrenze nicht. Es sind alle Verbindlichkeiten auszuweisen.

### **3.2.3.5 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Organisationen und Organisationen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**

Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Organisationen und Beteiligungen sind Zahlungsverpflichtungen der FHH gegenüber diesen Organisationen, die noch nicht erfüllt wurden.

Unter diesem Bilanzposten werden ausgewiesen:

- Verbindlichkeiten gegenüber netto veranschlagten Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO, soweit diese Tochterorganisationen darstellen.
- Verbindlichkeiten gegenüber Landesbetrieben nach § 26 Abs. 1 LHO.
- Verbindlichkeiten gegenüber Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO, soweit diese Tochterorganisationen darstellen.
- Verbindlichkeiten gegenüber Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, soweit sie Tochterorganisationen sind.
- Verbindlichkeiten gegenüber privatrechtlichen Tochterorganisationen.

### 3.2.3.6 Sonstige Verbindlichkeiten

Die sonstigen Verbindlichkeiten stellen einen Sammelposten dar, der alle Verbindlichkeiten aufnimmt, die keinem anderen Posten zuzuordnen sind.<sup>50</sup>

In diesem Bilanzposten sind insbesondere zu zeigen:

- einbehaltene und noch abzuführende Steuern aus dem Personalbereich (Lohnsteuer),
- einbehaltene und noch abzuführende Sozialabgaben,
- rückständige Personalkosten (z. B. Beiträge zur Berufsgenossenschaft),
- kreditorische Debitoren (z. B. erhaltene Überzahlungen),
- Verbindlichkeiten aus noch nicht ausgezahlten Zuwendungen gegenüber sonstigen Dritten
- erhaltene Zuschüsse, die noch nicht zweckentsprechend verwendet wurden,
- Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasing,
- Verbindlichkeiten aus nachschüssigen Zinsen für Darlehen.

Handelsrechtliche Davon-Vermerke „aus Steuern“ und „im Rahmen der sozialen Sicherheit“ können in den Bilanzen der FHH derzeit nicht ausgewiesen werden. Die FHH sieht dies zum Zeitpunkt flächendeckender doppischer Buchung vor.

### 3.2.4 Rechnungsabgrenzungsposten

Passive Rechnungsabgrenzungen werden bilanziert, sofern es sich um wesentliche Größenordnungen handelt. Es wird eine Wertgrenze von einer Millionen Euro festgelegt.<sup>51</sup> Eine Auswertung der Fachverfahren zur Rechnungsabgrenzung erfolgt nicht.

Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (sog. transitorische Posten; vgl. § 250 Abs. 2 HGB). Sie dienen der periodengerechten Ergebnisermittlung und stellen keine Verbindlichkeiten dar.

Nicht als passive Rechnungsabgrenzungsposten werden die sog. antizipativen Posten qualifiziert, bei denen ein Aufwand vor dem Abschlussstichtag entsteht, die Ausgabe aber erst in der Folgeperiode erfolgt. Hierbei handelt es sich um Verbindlichkeiten.

---

<sup>50</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 266 HGB, Tz. 235 f.

<sup>51</sup> Beträge unterhalb dieser Wertgrenze können im Einzelfall im Rahmen der Abschlussarbeiten abgegrenzt werden.

Es können – vorbehaltlich des aufgestellten Grundsatzes der Wesentlichkeit – folgende Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite bilanziert werden:

- Vorauszahlungsanteile von nicht auf das Kalenderjahr bezogenen Steuern mit Bescheiderstellung und Zahlungseingang vor dem Abschlussstichtag, bei denen der Besteuerungszeitraum Teile des Folgejahres umfasst;
- der Anteil von Anwohnerparkgebühren, Friedhofsgebühren etc., der für das Folgejahr im Voraus gezahlt wurde.

Bei den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (zu zeigen ohne den Bundesanteil) fallen die Steuervorauszahlung, die Festsetzung durch den Bescheid sowie die ggf. nachträglich erfolgende Korrektur zeitlich weit auseinander. Eine exakte periodenbezogene Zurechnung würde zu einem unverhältnismäßig hohen Aufwand führen. Daher gilt: Steuer(voraus-)zahlungen sind Ertrag in der Periode der Zahlungsleistung. Steuererstattungen sind von den Erträgen des laufenden Jahres abzusetzen.

Für die Auswahlbereiche gilt eine Wertgrenze von 10.000 Euro.

### 3.3 Ergebnisrechnung

#### 3.3.1 Erträge aus Verwaltungstätigkeit

Die im Jahresverlauf vereinnahmten Entgelte an die FHH lassen sich anhand der im Buchungsvorgang angesprochenen SAP-Sachkonten nachvollziehen.

##### 3.3.1.1 Steuererträge und steuerähnliche Erträge

Unter Erträgen aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben sind sämtliche Steuern, die in der Ertragshoheit Hamburgs stehen, sowie die auf Hamburg entfallenden Anteile an den Gemeinschaftsteuern auszuweisen. Bei den nicht dem Land zustehenden Ertragsanteilen aus Gemeinschaftsteuern handelt es sich hingegen um Fremdgelder, die zu keiner nachhaltigen Erhöhung des Reinvermögens führen, mithin um durchlaufende Posten.

Hinsichtlich der Realisierung von Steuererträgen wird auf das Kapitel 3.1.2.3.1 „Forderungen gegen Dritte (ohne den öffentlichen Bereich)“ verwiesen.

### 3.3.1.2 Erträge aus Gebühren, Beiträgen und Aufwendungsersatz

Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung geschuldet werden.

Alle von der FHH erhobenen Gebühren sind grundsätzlich hier zu zeigen. Die Höhe der Erträge ergibt sich aus den SAP-Sachkonten. Eine periodengerechte Abgrenzung ist vorzunehmen, soweit dies von wesentlicher Bedeutung für die Ergebnisrechnung ist. (z. B. Friedhofsentgelte, Gebühren der Jugendmusikschule). Im Einzelnen wird auf die Ausführungen zu den **Rechnungsabgrenzungsposten** verwiesen.

Bei den Gebühren rechtlich ähnlichen Beiträgen handelt es sich um Geldleistungen, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen dienen. Beiträge führen teilweise nicht direkt zu Ertrag, sondern sind durch die Passivierung von Sonderposten zu periodisieren.

### 3.3.1.3 Erträge aus Geldbußen, Verwarnungs- und Zwangsgeldern, Geldstrafen

Die aus Geldbußen, Verwarnungs- und Zwangsgeldern und Geldstrafen vereinnahmten Einzahlungen werden hier als Erträge gebucht. Die Höhe der Erträge ergibt sich aus den SAP-Sachkonten. Eine Periodisierung wird aus Gründen der Wesentlichkeit nicht vorgenommen.

### 3.3.1.4 Privatrechtliche Entgelte

Zu den privatrechtlichen Entgelten zählen im Wesentlichen Erträge aus Miet- und Pachtverträgen. Weitere privatrechtliche Leistungsentgelte sind von nachrangiger Bedeutung. Die Höhe der Erträge ergibt sich aus den SAP-Sachkonten. Eine Periodisierung wird aus Gründen der Wesentlichkeit nicht vorgenommen.

### 3.3.2 Erträge aus Transferleistungen

Dieser Posten beinhaltet einerseits die Erträge, auf die die FHH einen Anspruch gegenüber dem Bund aus der Erbringung bestimmter Leistungen von Lastenverteilung hat. Der Lastenverteilungsgrundsatz gilt insbesondere bei Geldleistungsgesetzen (Art. 104 a Abs. 3 GG). Soweit der Bund im Rahmen seiner Gesetzgebungskompetenzen Privaten, z. B. aus sozialen Gründen, Geldleistungen gewährt, sieht das Grundgesetz die Möglichkeit vor, dass der Bund die Ausgaben ganz oder teilweise trägt. Wichtige Beispiele sind:

- Bundesausbildungsförderungsgesetz (65 Prozent Bund / 35 Prozent Länder)
- Wohngeldgesetz (50 Prozent Bund / 50 Prozent Länder)

- Bundeserziehungsgeldgesetz (100 Prozent Bund)

Zum Vermeiden einer Saldierung werden die Gesamtaufwendungen bei den Aufwendungen aus Transferleistungen gezeigt, während hier der Bundesanteil als Ertrag vereinnahmt wird.

Neben den Erträgen aus gesetzlichen Ansprüchen werden unter diesem Posten auch sonstige Finanzübertragungen innerhalb des öffentlichen Bereichs gezeigt, denen keine konkreten Gegenleistungen gegenüberstehen. Sie beruhen auf einseitigen Verwaltungsvorfällen, nicht auf einem Leistungsaustausch.

Bei diesen Erträgen handelt es sich um Erträge, die nicht im Zusammenhang mit der Leistungserstellung stehen, sondern aus Mitteln anderer öffentlicher Träger bereitgestellt werden. Diese Transferleistungen werden in der Regel zweckgebunden vergeben. In Form von so genannten Finanzhilfen eröffnet die Verfassung dem Bund die Möglichkeit, den Ländern beispielsweise für besonders bedeutsame Investitionen Finanzmittel zur Verfügung zu stellen (Art. 104 a Abs. 4 GG). Die Einnahmen aus Transfers führen regelmäßig zu Sonderposten, wenn sie für investive Zwecke gewährt wurden. Diese Einnahmen stellen keine hier zu zeigenden Erträge dar.

### 3.3.3 Erträge aus dem Länderfinanzausgleich

Die FHH gehört durch ihre Finanzkraft zu den Geberländern im Länderfinanzausgleich. Aus diesem Grund entstehen ihr in der Regel keine Erträge aus dem Länderfinanzausgleich.

Siehe auch „Aufwand für den Länderfinanzausgleich“ in Kapitel 3.3.9.

### 3.3.4 Aktivierte Eigenleistungen

**In der FHH werden Eigenleistungen nur dann aktiviert, wenn sie in einem EDV-gestützten Verfahren verbucht worden sind und damit nachgewiesen werden können (Kostenrechnung).**

Aufwendungen für selbst erstellte Vermögenswerte sind als aktivierte Eigenleistungen zu buchen, wenn sie bilanzierungsfähig sind. Eigenleistungen können nur dann bilanziert werden, wenn dadurch Vermögensgegenstände entstehen oder im Wert erhöht werden. Werden Eigenleistungen in der Bilanz aktiviert, so ist als Gegenposition ein entsprechender Ertrag auf dem Ertragskonto „Aktivierte Eigenleistungen“ zu verbuchen. Dieser Ertrag gleicht die bei der Herstellung des aktivierten Vermögensgegenstandes entstandenen Aufwendungen aus. Somit werden diese Personal- und Sachkosten periodengerecht auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes verteilt.

### 3.3.5 Sonstige Erträge

Bei den sonstigen Erträgen handelt es sich um einen Sammelposten für alle Erträge, die nicht einem anderen Posten zuzuordnen sind und nicht in den Bereich der außerordentlichen Erträge fallen.<sup>52</sup>

In diesem Posten der Ergebnisrechnung sind insbesondere zu zeigen:

- Erträge aus Nachaktivierungen,
- Buchgewinne aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sowie Verschrottungserlöse,
- Erträge aus der Heraufsetzung von Festwerten des Sachanlagevermögens,
- Erträge aus der Auflösung von Sonderposten und Rückstellungen,
- Erträge aus der Herabsetzung der „pauschalierten Einzelwertberichtigung“ (vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 3.1.2.3.1),
- Zahlungseingänge auf in früheren Jahren ausgebuchte Forderungen,
- Buchgewinne aus dem Verkauf von Wertpapieren des Umlaufvermögens,
- Kursgewinne aus Währungen,
- Erträge aus Erbschaften, Vermächnissen, Schenkungen, Spenden etc. in Geld und ohne Auflagen,
- Erträge aus Schadenersatzleistungen und Versicherungsentschädigungen,
- Periodenfremde Erträge.

### 3.3.6 Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit

Die im Jahresverlauf anfallenden Aufwendungen der FHH lassen sich anhand der im Buchungsvorgang angesprochenen SAP-Sachkonten nachvollziehen. Sie umfassen alle Aufwendungen für empfangene Sach- und Dienstleistungen, die mit der öffentlichen Aufgabenerledigung der FHH in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

---

<sup>52</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 275 HGB, Tz. 69 ff.

#### **3.3.6.1 Aufwendungen für Miete, Bewirtschaftung und Unterhaltung der Grundstücke und Bauten für eigene Zwecke**

Der Posten wird geprägt durch den Miet- und Bewirtschaftungsaufwand (Energie, Reinigung, Objektsicherung) angemieteter Objekte. Die Aufwendungen für die Unterhaltung dienen dazu, das unbewegliche Sachanlagevermögen in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten und für Unterhaltungsaufwendungen im angemieteten Bestand. Zur Abgrenzung zwischen Unterhaltungsaufwendungen und aktivierbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten siehe 2.3.2.

#### **3.3.6.2 Aufwendungen für die Bewirtschaftung und Unterhaltung des Infrastrukturvermögens**

Hierunter fallen insbesondere die Unterhaltung sowie Betriebsausgaben für öffentliche Straßen, Brücken und Wege, öffentliche Beleuchtung einschließlich Lichtsignalanlagen, Gewässer, Hafen- und Hochwasserschutzanlagen, Pflege der Parks und des Straßenbegleitgrüns sowie die Gebühren für Entwässerung der öffentlichen Wege und die Abwasserabgabe für Niederschlagswasseranteil.

#### **3.3.6.3 Aufwendungen für Verwaltungsbedarf**

Unter Verwaltungsbedarf werden sämtliche Aufwendungen für Kommunikation, Dokumentation, Information, Fahrzeuge einschließlich Treibstoffe, Leasing und Steuern, Reisen, Werbung, Büro- und Geschäftsbedarf, Verbrauchsmaterial im Verwaltungsbereich sowie in den Betrieben gewerblicher Art, d. h. für alles, das mit der gewöhnlichen Tätigkeit der öffentlichen Verwaltung wirtschaftlich zusammenhängt und in der gleichen Rechnungsperiode verbraucht wurde, ausgewiesen.

Diesem Posten sind auch die Aufwendungen für Sammlungen zugeordnet. Bei den Sammlungen werden hier die Aufwendungen für die Erweiterung des Bestandes ausgewiesen, sofern keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände erworben werden. Dies wird im Kernbilanzierungskreis einen geringen Betrag ausmachen, da die Museen als Stiftungen öffentlichen Rechts als eigenständige Tochterorganisationen ausgegliedert sind. Ein Bebuchen kommt z. B. für Aufwendungen des Staatsarchivs sowie der behördeneigenen Bibliotheken in Betracht.

#### **3.3.6.4 Aufwendungen für Rechtshilfe und andere bezogene Leistungen**

Diesen Posten dominieren die Auslagen in Rechtssachen und Betreuungsangelegenheiten im Zivil- und Strafprozess (Prozesskostenhilfe, Bestellung von Betreuern und Vormündern, Sachverständigen und Gutachtern, Zeugenentschädigungen). Ebenso nachgewiesen werden die Beratungsbedarfe der öffentlichen Verwaltung durch Gutachten sowie die Rechtsvertretung und -beratung im außergerichtlichen und gerichtlichen Verfahren. Gerichtskosten fallen wegen der Kostenfreiheit des Bundes und der



Länder in Verfahren vor den ordentlichen Gerichten und den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit nicht an.

### **3.3.6.5 Aufwendungen für Lehr- und Lernmittel**

Unter diesen Posten fallen auch Aufwendungen für den naturwissenschaftlichen Unterricht. Lehr- und Lernmittel für die Schulung von Verwaltungsmitarbeitern werden hier nicht gezeigt, dies ist Verwaltungsbedarf.

### **3.3.7 Personalaufwendungen**

Die Kernaufgabe der FHH ist die Bereitstellung von Dienstleistungen und die Daseinsfürsorge. Daher stellt der Personalaufwand den wichtigsten und größten Posten dar. Leistungen wie Bildung und Sicherheit bilden sich fast ausschließlich in diesem Posten ab.

Personalaufwendungen sind alle Aufwendungen, die in irgendeiner Form mit der Entlohnung der in der FHH Beschäftigten zusammenhängen. Dazu gehören in erster Linie die Bezüge der Beamten, die Vergütungen der Tarifbeschäftigten einschließlich des Urlaubs- und Weihnachtsgeldes sowie Sachbezüge, die u.U. als geldwerter Vorteil zu versteuern sind. Weiterhin sind Beihilfen sowie Beiträge zur Sozialversicherung und Berufsgenossenschaften zu berücksichtigen.

#### **3.3.7.1 Aufwendungen für Entgelte**

Unter den Posten „Entgelte“ fallen alle Aufwendungen, die unmittelbar mit der Entlohnung der Tarifbeschäftigten zusammenhängen. Unter diese Aufwendungen fallen alle Haupt- und Nebenleistungen, die als Entgelt für die aktive Arbeitsleistung unmittelbar an die Tarifbeschäftigten bezahlt werden. Aufwendungen für aushilfsweise beschäftigte Kräfte werden unter den Sonstigen Aufwendungen geführt.

#### **3.3.7.2 Aufwendungen für Bezüge**

Unter den Posten „Aufwendungen für Bezüge“ fallen alle Aufwendungen, die unmittelbar mit der Entlohnung der Beamten zusammenhängen. Hauptbestandteil der Personalaufwendungen für Beamte bildet die Beamtenbesoldung. Unter die Aufwendungen für Bezüge fallen auch die Bezüge der Richter sowie die Amtsbezüge der Mitglieder des Senats. Letztere sind im Anhang in Summe auszuweisen.

#### **3.3.7.3 Sonstige Aufwendungen mit Entgelt- oder Bezugscharakter**

Zu den sonstigen Aufwendungen mit Entgelt- oder Bezugscharakter zählen insbesondere die Beiträge zur Landesunfallkasse und Berufsgenossenschaft.

### 3.3.7.4 Aufwendungen für Sozialleistungen

Zu den Aufwendungen für Sozialleistungen zählen insbesondere die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung im Tarifbereich und die Leistungen der Beihilfe für aktiv und passiv Beschäftigte. Ebenfalls fallen die Zuführungen zu den Beihilferückstellungen hierunter

### 3.3.7.5 Aufwendungen für Versorgungsleistungen

Unter den Aufwendungen für Versorgungsleistungen sind insbesondere die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen auszuweisen. Die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen werden anhand gutachterlicher Berechnungen ermittelt (vgl. Kapitel 3.2.2.1).

Laufende Versorgungszahlungen für nicht mehr aktiv Beschäftigte werden aufwandswirksam in der Ergebnisrechnung dargestellt und nicht gegen die Pensionsrückstellungen gebucht. Zum Jahresende wird jeweils die Differenz im Gesamtbetrag der gutachterlichen Berechnungen rückstellungserhöhend bzw. -mindernd berücksichtigt.

### 3.3.8 Aufwendungen für Transferleistungen

Zu diesen Leistungen gehören:

- Transferleistungen an Dritte (ohne den öffentlichen Bereich)
- Zu den Transferleistungen an Dritte gehören:
  - > Aufwendungen für Leistungen nach dem SGB und AsylbLG,
  - > Aufwendungen aus Wohngeld,
  - > Aufwendungen aus Kriegsopferfürsorge und Schwerbehindertengesetz,
  - > Versorgung Zivildienstleistender nach dem Zivildienstgesetz (ZDG),
  - > Aufwendungen zur Ausbildungsförderung,
  - > Förderung von Kindertageseinrichtungen und Schulen, erzieherische Hilfen soweit es sich um private Träger handelt,
  - > Zuweisungen an die Hamburger Abgeordneten,
  - > Zuwendungen an Vereine,
  - > Zuwendungen an Stiftungen außerhalb des Kernbilanzierungskreises.
- Transferleistungen an Tochterorganisationen

- Zu den Transferleistungen an Tochterorganisationen gehören u.a.:
  - > Zuweisungen an Landesbetriebe nach § 26 Abs. 1 LHO,
  - > Zuwendungen an Körperschaften, Anstalten und Stiftungen,
  - > Zuwendungen an verbundene Organisationen,
  - > Zuwendungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  
- Transferleistungen an den sonstigen öffentlichen Bereich

Zu den Transferleistungen an den sonstigen öffentlichen Bereich gehören alle Transferaufwendungen an öffentliche Einrichtungen außerhalb des Konzerns FHH. Dazu zählen:

  - > Zuweisungen an den Bund,
  - > Zuweisungen an Länder,
  - > Zuweisungen an Zweckverbände,
  - > Zuweisungen an öffentliche Unternehmen außerhalb des Konzerns FHH.

Transferleistungen innerhalb des Kernbilanzierungskreises. Diese werden im Rahmen der Binnenumsatzeliminierung aus dem Ergebnis der FHH herausgerechnet.

### 3.3.9 Aufwendungen für den Länderfinanzausgleich

Der Länderfinanzausgleich korrigiert die primäre Steuerverteilung, um allen Ländern ein etwa gleiches Steueraufkommen pro Kopf zu garantieren. Er vollzieht sich in Form von Zahlungen der ausgleichspflichtigen Länder an die ausgleichsberechtigten Länder. Zur Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen im Länderfinanzausgleich werden die Steuereinnahmen der einzelnen Länder unter Berücksichtigung weiterer Abgaben und Lasten sowie eines Teils der Gemeindesteuern (Finanzkraftmesszahl) mit der landesdurchschnittlichen Finanzkraft (Ausgleichsmesszahl) verglichen. Die FHH ist gegenwärtig als Land mit überdurchschnittlicher Finanzkraft ausgleichspflichtig.

Neben den Zahlungsverpflichtungen aus der Bilanzperiode werden unter diesem Aufwandsposten auch die Zahlungen und Rückzahlungen aus Vorjahren gebucht und verrechnet. Um zu gewährleisten, dass der Aufwand der laufenden Periode von Rückzahlungsverpflichtungen aus Vorjahren abgegrenzt werden kann, werden diese Buchungen als Davon-Vermerk in der Ergebnisrechnung ausgewiesen.

### 3.3.10 Abschreibungen

#### 3.3.10.1 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen

Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des immateriellen Vermögens und des Sachanlagevermögens werden hier gezeigt.

Bei unterjährigen Anschaffungen beginnen die Abschreibungen ab dem Anschaffungsmonat. Die Abschreibungen werden auf Monatsbasis ermittelt.

#### 3.3.10.2 Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens

**Alle Abschreibungen auf Umlaufvermögen ohne Wertpapiere werden in diesem Posten ausgewiesen, soweit diese das übliche Maß überschreiten.** Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind nach dem strengen Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 4 HGB auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis bzw. den beizulegenden Wert zum Abschlussstichtag vorzunehmen und in diesem Posten auszuweisen.

### 3.3.11 Sonstige Aufwendungen

Bei den sonstigen Aufwendungen handelt es sich um einen Sammelposten für alle Aufwendungen, die nicht einem anderen Posten zuzuordnen sind und nicht in den Bereich der außerordentlichen Aufwendungen fallen.<sup>53</sup>

In diesem Posten der Ergebnisrechnung sind insbesondere zu zeigen:

- Buchverluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sowie Verschrottungskosten,
- Aufwendungen aus Wertberichtigungen,
- Abschreibungen auf Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
- Aufwendungen für Patent- und Lizenzgebühren sowie Konzessionsabgaben,
- Verluste aus Schadensfällen soweit keine Rückstellung gebucht wurde.
- Periodenfremde Aufwendungen.

---

<sup>53</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 275 HGB, Tz. 140 ff.

### 3.3.12 Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit

Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit ergibt sich aus dem Saldo der Erträge und Aufwendungen der laufenden Verwaltungstätigkeit (.

### 3.3.13 Erträge aus Beteiligungen

Der Sammelbegriff der Beteiligungen ist in diesem Posten weit auszulegen und umfasst die Landesbetriebe nach § 26 Abs. 1 LHO, die Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, die Anteile an verbundenen Organisationen sowie die Beteiligungen im engeren Sinne. Unter diesem Posten sind Erträge aus Finanzanlagen der FHH auszuweisen, bei denen es sich um Gewinnausschüttungen oder um Abführungen aus einer Gewinnrücklagehandelt.<sup>54</sup>

In Abgrenzung hierzu fallen keine Erträge aus Beteiligungen an, wenn die Abführung aus anderen Rücklagen oder sonstigem Eigenkapital erfolgt. Diese Liquiditätszuflüsse im Kernbilanzierungskreis stellen Abgänge von Finanzanlagen dar.

Erträge aus der Erstattung von Verwaltungskosten durch Beteiligungsunternehmen sind der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen und werden deshalb unter den Erträgen aus privatrechtlichen Entgelten ausgewiesen. Als sonstige Erträge sind die folgenden Sachverhalte zu zeigen:

- Buchgewinne aus der Veräußerung von Beteiligungsunternehmen,
- Erträge aus der Wertaufholung auf Beteiligungsbuchwerte (wenn der Grund für die zuvor erfolgte außerplanmäßige Abschreibung auf die Beteiligung weggefallen ist).

### 3.3.14 Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Anlagevermögens

Zu den Erträgen aus Wertpapieren des Anlagevermögens gehören vor allem Zinsen und Dividenden. Erträge aus Ausleihungen an Beteiligungsunternehmen sind ebenfalls in diesen Posten aufzunehmen.<sup>55</sup>

Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens sowie aus Bankguthaben fallen dagegen unter den Posten sonstige Zinsen und ähnliche Erträge.

---

<sup>54</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 275 HGB, Tz. 144 ff.

<sup>55</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 275 HGB, Tz. 154 f.

### 3.3.15 Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

Es handelt sich um einen Sammelposten für alle Zinsen und ähnlichen Erträge (z. B. aus einem Agio oder Disagio), die nicht unter die vorgenannten Erträge aus dem Beteiligungsbereich fallen.<sup>56</sup>

Bei den Zinsen sind insbesondere Zinserträge aus Guthaben bei Kreditinstituten (auf Giro- oder Termingeldkonten), die Verzinsung von Forderungen (inkl. Verzugszinsen) und Gewinnausschüttungen aus Wertpapieren des Umlaufvermögens zu nennen.

Erträge, die nicht für eine Kapitalüberlassung, sondern für eine Dienstleistung anfallen (z. B. Bearbeitungsgebühren, Spesen, Mahnkosten), werden den sonstigen Erträgen zugerechnet.

### 3.3.16 Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens

Dieser Posten der Ergebnisrechnung zeigt alle Abschreibungen, die auf das Finanzanlagevermögen (einschließlich Wertpapiere des Anlagevermögens und Ausleihungen) vorgenommen werden.<sup>57</sup>

Da die Finanzanlagen als nicht abnutzbares Anlagevermögen keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen, sind hier die außerplanmäßigen Abschreibungen aufgrund voraussichtlich dauerhafter Wertminderung anzusetzen (vgl. hierzu Kapitel 3.1.1.4.2 zu den Grundsätzen der Bewertung von Finanzanlagen).

### 3.3.17 Zinsen und ähnliche Aufwendungen

Dieser Posten zeigt sämtliche Zinsaufwendungen.<sup>58</sup> Dabei handelt es sich insbesondere um:

- Zinsen für geschuldete Kredite und Darlehen sowie damit im Zusammenhang stehende Provisionen für Kreditvermittlung, Kreditbereitstellung und Überziehungen,
- Bürgschafts- und Avalprovisionen,
- Verzugszinsen für verspätete Zahlungen,
- Zinsanteil zu entrichtender Leasingraten,
- Abschreibungen auf ein aktiviertes Agio, Disagio oder Damnum.

---

<sup>56</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 275 HGB, Tz. 156 ff.

<sup>57</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 275 HGB, Tz. 167 ff.

<sup>58</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 275 HGB, Tz. 173 ff.

### 3.3.18 Finanzergebnis

Das Finanzergebnis ergibt sich als Saldo der Erträge und Aufwendungen aus Zinsen sowie aus dem Beteiligungsbereich.

### 3.3.19 Ordentliches Ergebnis

In Anlehnung an das Handelsrecht wird die Ergebnisrechnung der FHH in ein ordentliches Ergebnis und ein außerordentliches Ergebnis aufgeteilt.

Das ordentliche Ergebnis wird nach dem Ausschlussprinzip definiert, d. h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen.

Außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen sind gemäß § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB Geschäftsvorfälle, die außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit liegen. Nach herrschender Meinung<sup>59</sup> fallen hierunter nur solche Vorfälle, die

- ungewöhnlich in der Art,
- selten im Vorkommen und
- von einiger materieller Bedeutung

sind. Der Begriff der „Außerordentlichkeit“ ist entsprechend dieser hier zu übernehmenden Interpretation sehr eng und unter Berücksichtigung der spezifischen Umstände der FHH auszulegen. Alle in diesem Sinne außergewöhnlichen Vorfälle sind im Anhang zu erläutern.

Mit dem Kriterium der Ungewöhnlichkeit sind nur solche Fälle gemeint, die normalerweise im Rahmen der Tätigkeiten der FHH nicht vorkommen und bei denen kein eindeutiger Bezug zur typischen Geschäftstätigkeit gegeben ist. Hierbei ist auf die typische Geschäftstätigkeit der FHH abzustellen. Die typische Geschäftstätigkeit der FHH ist dabei weit auszulegen, da die gesellschaftliche Vorstellung, welche Aufgaben mit welchen Ressourcen „typischerweise“ von der öffentlichen Hand wahrzunehmen sind, einem permanenten Wertewandel unterliegt. So wäre z. B. noch vor wenigen Jahren die Veräußerung von Schulgrundstücken als „untypisch“ charakterisiert worden. Heute dagegen wird die Übertragung von Schulimmobilien an selbstständige und privatrechtlich organisierte (Immobilien-) Gesellschaften in der Bundesrepublik breit diskutiert – dieser Geschäftsvorfall entwickelt sich entsprechend zu einem eher „typischen“ Vorgang.

---

<sup>59</sup> Vgl. ADS, 6. Auflage, 1998, zu § 277 HGB Tz 79.

Aber auch Aufwendungen bzw. Erträge, die außerhalb des so definierten typischen Geschäftsbetriebs der FHH anfallen, wie z. B. Gewinne / Verluste aus dem Verkauf von nicht betriebsnotwendigen Anlagegegenständen, Wertpapieren oder Beteiligungen, sind regelhaft den ordentlichen Erträgen / Aufwendungen zuzurechnen, da für die FHH gemeinhin nicht das Kriterium des seltenen Vorkommens erfüllt ist. So wurde Vermögen aller Art in Hamburg bereits in der Vergangenheit regelmäßig veräußert. Damit ist - einschließlich der Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang von Vermögensgegenständen - auch zukünftig zu rechnen.

Gleiches gilt für eine mögliche unvorhergesehene Haushaltsentwicklung der FHH. Abweichungen von den Planerträgen und -aufwendungen sind nicht im außerordentlichen Ergebnis zu erfassen. Aufgrund der jedem Planungsprozess immanenten Unsicherheiten erfüllen diese Abweichungen nicht das Kriterium der Seltenheit. So zählen z. B. ungeplante Steuereinnahmen, unveranschlagte Transferleistungen der EU oder höhere Zuweisungen des Bundes ebenso wenig zu den außerordentlichen Erträgen wie höhere gesetzliche Leistungsverpflichtungen oder Verlustübernahmen von Beteiligungsgesellschaften den außerordentlichen Aufwendungen zuzuordnen sind.

Ein weiteres Kriterium für die Abgrenzung des außerordentlichen Ergebnisses gegenüber dem Ergebnis der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit ist außerdem die materielle Bedeutung des Geschäftsvorfalles im Verhältnis zum Volumen der Ergebnisrechnung. In Anlehnung an handelsrechtliche Gepflogenheiten wurde für die FHH definiert, dass Beträge nur dann nicht von untergeordneter Bedeutung sind, wenn sie bezogen auf den einzelnen Geschäftsvorfall, das Jahresergebnis um 5 Prozent oder mehr beeinflussen.

Zusammengefasst beinhaltet das außerordentliche Ergebnis alle Aufwendungen und Erträge, die auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen von wesentlicher Bedeutung beruhen. Als außerordentliche Aufwendungen / Erträge kommen entsprechend nur folgende Ereignisse in Frage:

- Aufwendungen / Erträge aufgrund von Naturkatastrophen oder sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke,
- Spenden, sofern sie von wesentlicher Bedeutung (vgl. hierzu 0) sind und soweit sie ohne Auflage gewährt werden,
- Aufwendungen / Erträge aufgrund besonderer Einzelfälle, die die o.g. Kriterien erfüllen.

### 3.3.20 Außerordentliche Erträge

s. 3.3.19



**3.3.21 Außerordentliche Aufwendungen**

s. 3.3.19

**3.3.22 Außerordentliches Ergebnis**

s. 3.3.19

**3.3.23 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag**

Der Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag ist die Summe aus Ergebnis aus gewöhnlicher Verwaltungstätigkeit und außerordentlichem Ergebnis.

## 4 Exkurs – Finanzrechnung

Die dritte Komponente des Neuen Haushaltswesens neben der Ergebnisrechnung und der Bilanz stellt die Finanzrechnung dar (vgl. Schema im Anhang A). Sie wird automatisch aus den Sachkonten abgeleitet.

Die Zahlungsströme werden in der Finanzrechnung abgebildet. Sie informiert über Ein- und Auszahlungen innerhalb eines Zeitraumes und damit über die Bestandsveränderung der liquiden Mittel. Die Finanzrechnung ergänzt die Informationen über die Vermögens- und Ertragslage durch zusätzliche Einblicke in die Finanzlage. Während die Bilanz die zeitpunktbezogene Liquidität (zum Bilanzstichtag), also die Fähigkeit der FHH, fällige Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen, zum Ausdruck bringt, zeigt die Finanzrechnung, welche Vorgänge zu diesen geführt haben und stellt die Herkunft und Verwendung der Zahlungsmittel dar. Dazu werden die laufenden Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungsvorgänge, welche die Zahlungen auslösen, ermittelt und dokumentiert.

Werden Zahlungsströme durch zahlungswirksame Erträge und Aufwendungen der Ergebnisrechnung verursacht, werden sie im Finanzmittelfluss / Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit abgebildet. Ein- oder Auszahlungen aus Investitionstätigkeit finden sich im Finanzmittelfluss / Saldo aus Investitionstätigkeit. Resultieren Ein- und Auszahlungen aus der Aufnahme oder der Tilgung von Krediten / Darlehen, werden diese Zahlungsströme dem Finanzmittelfluss aus der Finanzierungstätigkeit zugeordnet.

Unter Berücksichtigung des Anfangsbestandes an liquiden Mitteln und des Saldos der Bestandsveränderung aus der Finanzrechnung (zahlungswirksame Veränderung des Finanzmittelbestandes) muss sich der Bestand an liquiden Mitteln in der Bilanz des Haushaltsjahres ergeben.

## 5 Anhang für den Jahresabschluss der Kernverwaltung

### 5.1 Aufbau des Anhangs

Der Anhang vermittelt als Bestandteil des Jahresabschlusses Informationen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der FHH. In Anlehnung an das Handelsrecht (vgl. §§ 284 ff. HGB) werden im Anhang insbesondere folgende Angaben gemacht:

- Erläuterungen zu den Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung,
- die auf die Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- Abweichungen von den bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der FHH,
- Anlagenspiegel,
- Forderungsspiegel mit Angabe der Forderungen mit einer Laufzeit bis ein Jahr und über ein Jahr
- Eigenkapitalspiegel,
- Verbindlichkeitsspiegel mit Angabe der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr, von eins bis fünf Jahre und von mehr als fünf Jahren. Durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesicherte Verbindlichkeiten werden unter Angabe von Art und Form der Sicherheit ausgewiesen. (vgl. § 285 Nr.1 und 2 HGB)
- Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten „sonstige Rückstellungen“ nicht gesondert ausgewiesen werden, werden erläutert, wenn sie einen erheblichen Umfang haben.
- Liste der wesentlichen sonstigen finanziellen Verpflichtungen und Haftungsverhältnisse (ab 500.000 Euro),
- Umfang der außerplanmäßigen Abschreibungen,
- Aufgliederung der Erträge aus Verwaltungstätigkeit,
- durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahrs beschäftigten Mitarbeiter der FHH getrennt nach Gruppen (Beamte und Tarifbeschäftigte) bzw. Verweis auf andere Quellen,
- Name und Sitz anderer Unternehmen, von denen die FHH unmittelbar mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt. Außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahrs die-

ser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluss vorliegt (Aufstellung des Anteilsbesitzes).

- Name und Vorname der Senatsmitglieder,
- Name und Vorname der Mitglieder der Bürgerschaft.

Soweit es künftig länderübergreifende Regelungen zum Anhang geben wird, sind diese Festlegungen anzupassen. Auf zulässige Abweichungen von diesen Regelungen ist dann im Anhang der FHH hinzuweisen.

## 5.2 Allgemeine Erläuterungen

### Rückstellungen für Bürgerschaften / Gewährträgerhaftung / Garantien

Über die direkten Pensionsverpflichtungen hinaus bestehen für die FHH u. a. durch Ausgliederung von Tochterorganisationen weitere Risiken:

- **Selbtschuldnerische Bürgschaften** wurden an Einrichtungen gegeben, für den Fall, dass diese nicht in der Lage sein sollten, ihre Verpflichtungen (u. a.) aus einer Zusage zur betrieblichen Altersversorgung zu erfüllen.
- Im Rahmen der **Gewährträgerhaftung** bestehen implizite Zusagen gegenüber Anstalten öffentlichen Rechts (AöR), die nach dem „Hamburgischen Gesetz über die Insolvenzunfähigkeit juristischer Personen öffentlichen Rechts“ insolvenzunfähig sind und für deren Verpflichtungen die Freie und Hansestadt Hamburg deshalb auch ohne gesonderte Bürgschaft einstehen muss. Dementsprechend sehen die jeweiligen Errichtungsgesetze die sog. „Gewährträgerhaftung“ vor, nach der die Freie und Hansestadt Hamburg neben dem Vermögen der AöR für deren Verbindlichkeiten unbeschränkt haftet, wenn und insoweit diese Ansprüche nicht aus dem Vermögen der AöR gedeckt werden können.

Aus diesen Versorgungsverpflichtungen lassen sich keine konkreten finanziellen Auswirkungen für die FHH ableiten. Im Grundsatz haben die berücksichtigten Einrichtungen ihre jährlichen Altersversorgungsaufwendungen im Rahmen ihrer Betriebstätigkeit selbst zu erwirtschaften. Für die Bürgschaften und Gewährträgerhaftung besteht daher im Grunde nur eine (betragsmäßige) Angabepflicht im Anhang. Nach § 251 HGB i.V.m. § 268 Abs. 7 HGB sind Haftungsverhältnisse unter der Bilanz oder im Anhang zum Jahresabschluss auszuweisen.

Dieser Grundsatz gilt dann nicht mehr, wenn sich eine drohende Inanspruchnahme abzeichnet. Hierfür ist entsprechend eine Rückstellung oder Verbindlichkeit zu buchen.

Über die dargestellten Anhangsangaben hinaus gibt die FHH implizite Zusagen als Garantiezusagen gegenüber den Landesbetrieben nach § 26 Abs. 1 LHO, die recht-

lich Teil der FHH sind und deshalb keiner förmlichen Bürgschaft bedürfen. Diese Betriebe können bilanziell die bestehende Rechtsverpflichtung der FHH als „Garantiezusage“ aktivieren und dadurch den Aufwand für Zuführungen zur Pensionsrückstellung durch gleich hohe Ertragspositionen - aus der Auflösung der Garantiezusage - neutralisieren. Sofern von diesem Recht Gebrauch gemacht wird, hat die FHH eine entsprechende Verbindlichkeit zu passivieren (vgl. Kapitel 3.2.3.5).

## 6 Lagebericht und Konzernlagebericht

Der Lagebericht der FHH lehnt sich in seinen Bestandteilen an § 289 HGB an. Weitergehende Erläuterungen zum Lagebericht sind der Konzernrichtlinie der FHH zu entnehmen.

## 7 Anhang A: Gliederungsschema der FHH

Aktiva	Passiva
<p><b>A. Anlagevermögen</b></p> <p><b>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Geleistete Investitionszuschüsse</li> <li>2. Lizenzen, DV-Software</li> <li>3. Sonstige Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>4. Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände</li> </ol> <p><b>II. Sachanlagen</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Grundstücke für eigene Zwecke <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Hochschulen, Schulen, Sportanlagen und kulturelle Einrichtungen</li> <li>b) Innere Sicherheit</li> <li>c) Sozial-, Gesundheits-, und Jugendeinrichtungen</li> <li>d) Sonstige Verwaltung</li> </ol> </li> <li>2. Grundstücke des Infrastrukturvermögens <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Straßen, Wege, Plätze, Schienenwege, Flugplätze</li> <li>b) Hafенflächen und Gewässerschutzflächen</li> <li>c) Parks, Grünflächen, Land- und Forstwirtschaft</li> <li>d) Wasserflächen</li> </ol> </li> <li>3. Bauten für eigene Zwecke <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Hochschulen, Schulen, Sportanlagen und kulturelle Einrichtungen</li> <li>b) Innere Sicherheit</li> <li>c) Sozial-, Gesundheits-, und Jugendeinrichtungen</li> <li>d) Sonstige Verwaltung</li> </ol> </li> <li>4. Bauten des Infrastrukturvermögens <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Straßen, Wege, Plätze, Brücken, Tunnel, Schienenwege</li> <li>b) Hafenanlagen und Gewässerschutzbauten</li> <li>c) Parks, Grünflächen, Land- und Forstwirtschaft</li> </ol> </li> <li>5. Anlagen zur Verkehrslenkung, Ver- und Entsorgung</li> <li>6. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>7. Kunstgegenstände, Denkmäler und museale Sammlungen</li> <li>8. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</li> </ol> <p><b>III. Finanzanlagen</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile an verbundenen Organisationen <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Netto veranschlagte Einrichtungen nach § 15 Abs. 2 LHO</li> <li>b) Landesbetriebe nach § 26 Abs. 1 LHO</li> <li>c) Sondervermögen nach § 26 Abs. 2 LHO</li> <li>d) Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts</li> <li>e) Verbundene Organisationen in privater Rechtsform</li> </ol> </li> <li>2. Beteiligungen</li> <li>3. Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>4. Ausleihungen</li> </ol> <p><b>B. Umlaufvermögen</b></p> <p><b>I. Zum Verkauf bestimmte Grundstücke</b></p> <p><b>II. Vorräte</b></p> <p><b>III. Forderungen und Sonstige Vermögensgegenstände</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Forderungen gegen Dritte (ohne den öffentlichen Bereich)</li> <li>2. Forderungen gegen verbundene Organisationen und Organisationen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht</li> <li>3. Forderungen gegen den sonstigen öffentlichen Bereich</li> <li>4. Sonstige Vermögensgegenstände</li> </ol> <p><b>IV. Wertpapiere des Umlaufvermögens</b></p> <p><b>V. Kassenbestände, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks</b></p> <p><b>C. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</b></p> <p><b>D. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b></p>	<p><b>A. Eigenkapital</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Nettoposition</li> <li>II. Allgemeine Rücklage</li> <li>III. Zweckgebundene Rücklagen</li> <li>IV. Ergebnisvortrag</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> <li>VI. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</li> </ol> <p><b>B. Sonderposten</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Sonderposten für Investitionszuwendungen</li> <li>II. Sonderposten für Beiträge</li> <li>III. Sonstige Sonderposten</li> </ol> <p><b>C. Rückstellungen</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen</li> <li>II. Rückstellungen für Rückzahlungsverpflichtungen</li> <li>III. Sonstige Rückstellungen</li> </ol> <p><b>D. Verbindlichkeiten</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Anleihen und Obligationen</li> <li>II. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten</li> <li>III. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen</li> <li>IV. Verbindlichkeiten gegenüber sonstigen Dritten <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Öffentlicher Bereich <i>davon aus Länderfinanzausgleich</i></li> <li>b) Privatrechtlicher Bereich <i>davon Rückzahlung von Steuern u.ä. Abgaben</i></li> </ol> </li> <li>V. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Organisationen und Organisationen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht</li> <li>VI. Sonstige Verbindlichkeiten</li> </ol> <p><b>E. Passive Rechnungsabgrenzungsposten</b></p>

**Ergebnisrechnung**

- 1. Erträge aus Verwaltungstätigkeit**
  - a) Steuererträge und steuerähnliche Erträge  
  
*davon aus Gemeinschaftssteuern*  
*davon aus Gemeindesteuern*  
*davon aus Landessteuern*  
*davon steuerähnliche Erträge*
  - b) Erträge aus Gebühren, Beiträgen und Aufwendungsersatz
  - c) Erträge aus Geldbußen, Verwarnungs- und Zwangsgeldern, Geldstrafen
  - d) Privatrechtliche Entgelte
  - e)
- 2. Erträge aus Transferleistungen**  
*davon Soziales*
- 3. Erträge aus dem Länderfinanzausgleich**
- 4. Aktivierte Eigenleistungen**
- 5. Sonstige Erträge**
  
- 6. Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit**
  - a) Aufwendungen für Miete, Bewirtschaftung und Unterhaltung der Grundstücke und Bauten für eigene Zwecke
  - b) Aufwendungen für die Bewirtschaftung und Unterhaltung des Infrastrukturvermögens
  - c) Aufwendungen für Verwaltungsbedarf
  - d) Aufwendungen für Rechtshilfe und andere bezogene Leistungen
  - e) Aufwendungen für Lehr- und Lernmittel
- 7. Personalaufwendungen**
  - a) Aufwendungen für Entgelte
  - b) Aufwendungen für Bezüge
  - c) Sonstige Aufwendungen mit Entgelt- oder Bezugscharakter
  - d) Aufwendungen für Sozialleistungen
  - e) Aufwendungen für Versorgungsleistungen
- 8. Aufwendungen für Transferleistungen**
  - a) an Dritte (ohne den öffentlichen Bereich)
  
  - b) an verbundene Organisationen und Beteiligungen
  - c) an den sonstigen öffentlichen Bereich
- 9. Aufwendungen für den Länderfinanzausgleich**
  
- 10. Abschreibungen**
  - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen  
*davon Gebäude*  
*davon Infrastrukturvermögen*
  - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens
- 11. Sonstige Aufwendungen**
- 12. Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit**
- 13. Erträge aus Beteiligungen**  
*davon aus Sondervermögen für Alterssicherung*  
*davon aus verbundenen Organisationen*
- 14. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens**  
*davon aus verbundenen Organisationen*
- 15. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge**  
*davon aus verbundenen Organisationen*
- 16. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens**  
*davon verbundene Organisationen*
- 17. Zinsen und ähnliche Aufwendungen**  
*davon an verbundene Organisationen*
- 18. Finanzergebnis**
- 19. Ordentliches Ergebnis**
- 20. Außerordentliche Erträge**
- 21. Außerordentliche Aufwendungen**
- Außerordentliches Ergebnis**
- 23. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**



Finanzrechnung auf Ebene des Gesamthaushaltes	Aufgel. Ist Q3/2009 EUR	Plan 2010 EUR	Fortgeschr. Plan 2010 EUR	Aufgel. Ist Q3/2010 EUR	F. Plan-Ist Q3/2010 EUR
1. Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit					
2. - Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit					
<b>3. = Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>					
4. Einzahlungen aus empfangenen Investitionszuschüssen					
5. + Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen					
6. + Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen					
7. + Sonstige Investitionseinzahlungen					
8. - Auszahlungen für geleistete Investitionszuschüsse					
9. - Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken/Gebäuden					
10. - Auszahlungen für Baumaßnahmen					
11. - Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Anlagevermögen					
12. - Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen					
13. - Sonstige Investitionsauszahlungen					
<b>14. = Saldo aus laufender Investitionstätigkeit</b>					
15. Einzahlungen aus gegebenen Darlehen					
16. - Auszahlungen für gegebene Darlehen					
17. + Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten					
18. - Auszahlung für die Tilgung von Krediten					
<b>19. = Saldo aus laufender Finanzierungstätigkeit</b>					
<b>20. = Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelbestandes</b>					
<b>Erläuterung</b>					

## 8 Anhang B: Literaturverzeichnis und weiterführende Literatur

- Adler, H., Düring, W.,  
Schmaltz, K. - *ADS* -  
Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, Stuttgart 1998
- Axel Berger, A., Ellrott, H.,  
Förschle, G. u. a. (Hrsg.)  
- *Beck'scher Bilanz-Kommentar* -  
Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerrecht, 7. Auflage, München 2009
- Castan, E., Böcking, H.-J.,  
Heymann, G. u. a. (Hrsg.)  
Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, 22. Ergänzungslieferung, München 2004
- Bundesministerium der Finanzen  
BMF-Schreiben, 18.07.2003, BStBl 2003 I
- Häfner, P.  
Doppelte Buchführung für Kommunen, 3. Auflage, Freiburg 2005
- Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V. (Hrsg.)  
Stellungnahme HFA (St HFA) 1/1984 „Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand“, Düsseldorf 1984
- KGSt (Hrsg.)  
Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept: Die kommunale Bilanz, Köln, Bericht Nr. 7/1997
- Lüder, K.  
Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens: Speyerer Verfahren, 2. Auflage, Stuttgart 1999
- Lüder, K., Jones, R..  
Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe, Frankfurt a.M. 2003
- Marettek, C. / Dörschell, A. /  
Hellenbrand, A.  
Kommunales Vermögen richtig bewerten, 2. Auflage, Freiburg 2006
- Modelprojekt "doppischer  
Kommunalhaushalt in NRW"  
(Hrsg.)  
Neues Kommunales Finanzmanagement: Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppelte Haushaltsrecht, 2. Auflage, Freiburg 2003
- H. C. Brixner, J. Harms, H.  
W. Noe,  
Verwaltungskontenrahmen, München 2003
- Palandt, O. / Bassenge, P.  
Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), München 2004
- Gelhausen, H. Fr., Hense,  
B., Klein, K.-G.  
- *WP-Handbuch* -  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 2006, Das Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, 13. Auflage, Düsseldorf 2006
- Wöhe, Günter  
Bilanzierung und Bilanzpolitik, 20. Auflage, München 2000

## 9 Anhang C: Abkürzungsverzeichnis

AiB	Anlagen im Bau
AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalt öffentlichen Rechts
AsylbLG	Asylbewerberleistungsgesetz
ATG	Altersteilzeitgesetz
BBesG	Beamtenbesoldungsgesetz
BSB	Behörde für Schule und Bildung
BeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BSHG	Bundessozialhilfegesetz
BStBl	Bundessteuerblatt
BSU	Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt
BVG	Bundesversorgungsgesetz
DIHK	Deutsche Industrie- und Handelskammer
EGHGB	Einführungsgesetz zum HGB
Erbbau-VO	Erbaurecht-Verordnung
ERS	Entwurf der Stellungnahme zur Rechnungslegung des IDW
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FB	Finanzbehörde
FHH	Freie und Hansestadt Hamburg
FMK	Finanzministerkonferenz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
HOAI	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IHK	Industrie- und Handelskammer

# Finanzbehörde

## Bilanzierungsrichtlinie

---

LHO	Landeshaushaltsordnung
ÖFA	Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen des IDW
ScheckG	Scheckgesetz
SenatsG	Senatsgesetz
SGB	Sozialgesetzbuch
VV	Verwaltungsvorschrift
ZDG	Zivildienstgesetz