



Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen
Interkantonale Koordinationsgruppe HRM2

Anlagenbuchhaltung, Investitionsrechnung

Einführung HRM2 – Arbeitspapier zur Fachempfehlung Nr. 10 und 12

Stand: 30. November 2018

Version: 11.2

SRS-CSPCP

Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor

Änderungen der Fachempfehlungen (FE), Auslegungen zu den Fachempfehlungen oder FAQ des SRS, die in diesem Arbeitspapier nicht berücksichtigt sind:

| Änderung | Thema | Datum |
|---------------------|--|------------|
| FE Nr. 10 | Investitionsrechnung | 30.01.2015 |
| Auslegung FE Nr. 17 | Finanzpolitische Steuerung (Finanzpolitische Reserve) | 18.06.2015 |
| Handbuch HRM2 | Allgemeine Aktualisierung, redaktionelle Anpassung | 02.06.2017 |
| Auslegung FE Nr. 02 | Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern | 14.12.2017 |

Arbeitsgruppe 2

Mitglieder der Arbeitsgruppe, Stand 2013

| | |
|------------------------|----|
| HansjörgENZler | TG |
| Reto Angehrn | TG |
| Raphael Bleichenbacher | SG |
| Rahel Bögöthy | BE |
| Andreas Hrachowy | ZH |
| Eliane Hugi | SO |
| Daniel Wüst | GR |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----------|
| 1. Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung | 3 |
| 1.1. Grundlage: HRM2 Fachempfehlung Nr. 12 | 3 |
| 1.2. Inhalt der Anlagenbuchhaltung (Ziffer 1 FE 12) | 3 |
| 1.3. Anlagekategorien und Nutzungsdauer (Ziffer 2 FE 12) | 4 |
| 1.3.1. Gemischte Nutzungen | 5 |
| 1.3.2. Investitionsbeiträge an Dritte | 6 |
| 1.3.3. Erwerb von gebrauchtem Verwaltungsvermögen (Occasionen) | 6 |
| 1.3.4. Wertvermehrende und werterhaltende Investitionen | 6 |
| 1.3.5. Folgeinvestitionen | 7 |
| 1.4. Bewertung Finanzvermögen (Ziffer 3 FE 12) | 8 |
| 1.5. Bewertung Verwaltungsvermögen (Ziffer 4 FE 12) | 8 |
| 1.6. Aktivierungsgrenze (Ziffer 5 FE 12) | 8 |
| 1.7. Abschreibungen (Ziffer 6 FE 12) | 9 |
| 1.7.1. Abschreibung von Grundstücken | 9 |
| 1.7.2. Zusätzliche Abschreibungen | 10 |
| 1.8. Anlagenspiegel (Ziffer 7 FE 12) | 11 |
| 2. Investitionsrechnung | 13 |
| 2.1. Grundlage: HRM2 Fachempfehlung Nr. 10 | 13 |
| 2.2. Aktivierungsgrenze (Ziffer 1 FE 10) | 13 |
| 2.3. Geldflussrechnung (Ziffer 2 FE 10) | 13 |
| 2.4. Empfänger von Investitionsbeiträgen (Ziffer 3 FE 10) | 13 |
| 2.4.1. Aktivierung der Nettoinvestitionen | 14 |
| 2.4.2. Aktivierung der Bruttoinvestitionen | 14 |
| 3. Anhang | 16 |
| 3.1. Anhang 1: Abschreibungen nach HRM2 - Zuweisungstabelle | 16 |
| 3.2. Anhang 2: Branchenregelungen: Anlagekategorien und Nutzungsdauer | 19 |
| 3.3. Anhang 3: Änderungsdocumentation zum Arbeitspapier | 24 |

1. Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung

1.1. Grundlage: HRM2 Fachempfehlung Nr. 12

- 1 Die Anlagenbuchhaltung ist der besondere buchhalterische Ausweis über die Anlagegüter, in welchem die detaillierten Angaben über die Entwicklung dieser Posten erscheinen. Die zusammengefassten Bestandeswerte erscheinen in der Bilanz. In der Anlagenbuchhaltung werden die Vermögenswerte (inkl. Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden (Anlagegüter).
- 2 Die Anlagegüter sind in Anlagekategorien zu unterteilen.
- 3 Die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen erfolgt bei Erstzugang zum Anschaffungswert, Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert.
- 4 Die Bewertung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt beim Erstzugang zum Anschaffungswert; danach werden sie planmässig abgeschrieben. Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden höchstens zum Anschaffungswert bewertet und allenfalls wertberichtigt.
- 5 Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie die vom Gemeinwesen für die entsprechende Anlagekategorie festgelegte Aktivierungsgrenze erreicht. Andernfalls ist sie über die Erfolgsrechnung direkt abzuschreiben.
- 6 Die Abschreibung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt auf der Basis der Nutzungsdauer nach Anlagekategorie. Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind aber als ausserordentlichen Aufwand zu verbuchen.
- 7 Zur Dokumentation und Information über die Bewertung des Anlagevermögens ist ein Anlagespiegel zu erstellen. Er dient der Offenlegung der Rechnungslegungsgrundsätze, welche in der Anlagenbuchhaltung zur Anwendung kommen und der Dokumentation der Anlagen selbst.

1.2. Inhalt der Anlagenbuchhaltung (Ziffer 1 FE 12)

Für die Vermögenswerte ist gemäss Handbuch HRM2, Fachempfehlung 12 eine Anlagenbuchhaltung zu führen.

In der Anlagenbuchhaltung werden die Vermögenswerte des Finanz- und Verwaltungsvermögens (inkl. Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden. Folglich werden nebst den Vermögenswerten des Finanzvermögens (Sachanlagen) nur Ausgaben und Einnahmen mit mehrjähriger Nutzungsdauer, welche die Aktivierungsgrenze übersteigen und dadurch zwingend der Investitionsrechnung belastet werden müssen, in der Anlagenbuchhaltung erfasst.

Anlagegüter, welche über die Erfolgsrechnung beschafft werden, finden grundsätzlich keine Aufnahme in der Anlagenbuchhaltung.

Zu Inventarzwecken können Anlagegüter, welche über die Erfolgsrechnung finanziert werden, in der Anlagenbuchhaltung aufgeführt werden.

Die Anlagenbuchhaltung stellt Daten für das Inventar bereit, umfasst aber normalerweise nicht alle relevanten Angaben. Eine gemeinsame Erfassungsmaske für die Anlagenbuchhaltung und die Inventarlösung ist zweckmässig.

1.3. Anlagekategorien und Nutzungsdauer (Ziffer 2 FE 12)

Die Koordinationsgruppe empfiehlt die Anwendung der linearen Abschreibungsmethode unter Verzicht auf zusätzliche Abschreibungen.

Es wird empfohlen, die unten aufgeführten Anlagekategorien mit den jeweiligen Nutzungsdauern anzuwenden.

HRM2 lässt auch die degressive Abschreibung über die Nutzungsdauer zu. Die degressive Abschreibung nach HRM2 entspricht indessen nicht der Weiterführung der bisherigen Praxis nach HRM1. Sie basiert auf der Nutzungsdauer der jeweiligen Anlagekategorie.

| Anlagekategorie | | Nutzungsdauer | Abschreibungssatz | |
|-----------------|--|---------------|--|-----------|
| | | | linear | degressiv |
| 1 | Grundstücke nicht überbaut ⇒ Abweichung zu HRM2; überbaute Grundstücke werden über die Nutzungsdauer des Objektes abgeschrieben | 40 Jahre | 2.50 % | 10.00 % |
| 2 | Gebäude, Hochbauten | 33 Jahre | 3.03 % | 12.00 % |
| 3 | Tiefbauten (Strassen, Plätze, Friedhof etc.) | 40 Jahre | 2.50 % | 10.00 % |
| 4 | Wald, Alpen und übrige Sachanlagen | 40 Jahre | 2.50 % | 10.00 % |
| 5 | Kanal- und Leitungsnetze, Gewässerverbauungen | 50 Jahre | 2.00 % | 8.00 % |
| 6 | Orts- und Regionalplanungen sowie übrige Planungen | 10 Jahre | 10.00 % | 35.00 % |
| 7 | Mobilien, Ausstattungen, Maschinen und allgemeine Motorfahrzeuge | 8 Jahre | 12.50 % | 40.00 % |
| 8 | Spezialfahrzeuge (Feuerwehr, Strassenreinigung etc.) | 15 Jahre | 6.67 % | 25.00 % |
| 9 | Informatik- und Kommunikationssysteme | 4 Jahre | 25.00 % | 60 % |
| 10 | Immaterielle Anlagen | 5 Jahre | 20.00 % | 50 % |
| 11 | Investitionsbeiträge | ~ | Nach Nutzungsdauer des finanzierten Objektes | |
| 12 | Anlagen im Bau | ~ | keine planmässige Abschreibung | |
| 13 | Darlehen | ~ | keine planmässige Abschreibung | |
| 14 | Beteiligungen, Grundkapitalien | ~ | keine planmässige Abschreibung | |

Bemerkungen zu den Anlagekategorien

Spezifische Branchenregelungen gehen bei den Anlagekategorien und Nutzungsdauern vor, d.h. für Bereiche, für die Branchenregelungen bestehen, gelten die hier aufgeführten Abschreibungsregelungen nur subsidiär. Vorbehalten bleiben anderslautende Regelungen des Kantons. Die Branchenregelungen sind im Anhang 2 aufgeführt.

- (1) Nicht überbaute Grundstücke werden über 40 Jahre abgeschrieben; überbaute Grundstücke sind der jeweiligen Anlage zuzuordnen.
- (11) Investitionsbeiträge haben dieselbe Nutzungsdauer wie das finanzierte Objekt. Für eingehende Investitionsbeiträge wird bei Anwendung der Bruttoprinzips auf die Ausführungen unter Ziff. 2.4 verwiesen.

- (13) Darlehen und (14) Beteiligungen werden nicht abgeschrieben, solange keine Wertminderung eintritt.
- (14) Für Beteiligungen ist keine Nutzungsdauer zuweisbar. Die Beteiligungen sind auf ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen und im Beteiligungsspiegel aufzuführen.

Eine Zuweisungstabelle gemäss Anhang 1 hilft allfällige Zuweisungsfragen zu beantworten. Diese ist aufgrund von Erfahrungen im Rahmen der Umsetzung zu aktualisieren.

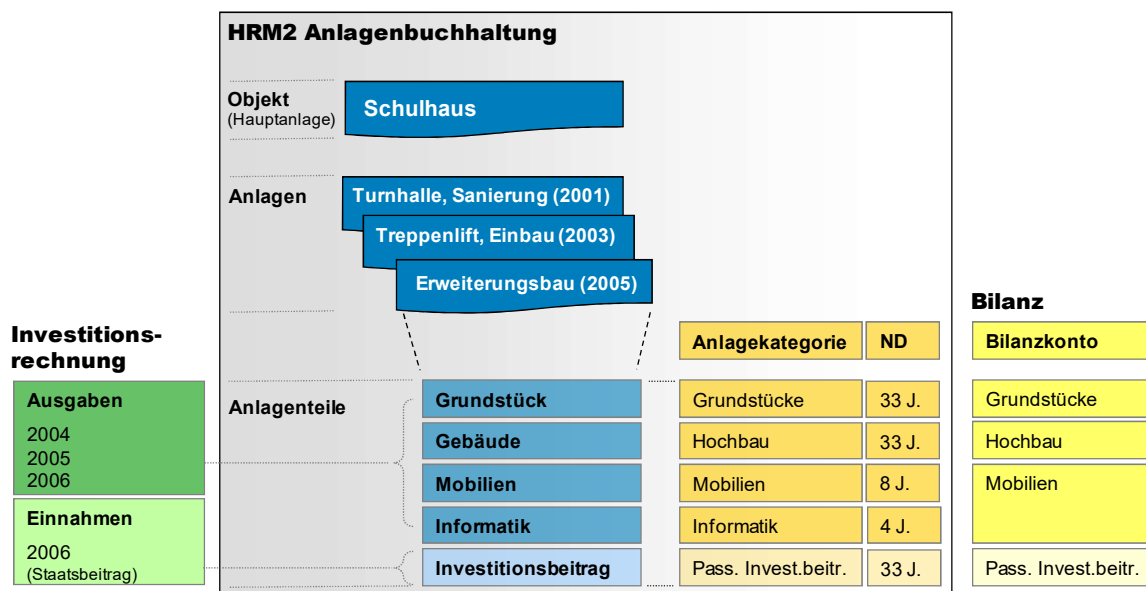
1.3.1. Gemischte Nutzungen

Eine besondere Aufmerksamkeit ist jenen Investitionen zu widmen, die eine gemischte Nutzung aufweisen und daraus unterschiedliche Nutzungsdauern resultieren.

In Fällen von Investitionen mit gemischter Nutzung ist das Anlagegut aufzuteilen und gesondert nach den vorgegebenen Nutzungsdauern in der Anlagenbuchhaltung zu erfassen. Die vorgegebenen Anlagekategorien geben den Detaillierungsgrad für die Aufteilung des Anlagegutes vor.

Aus der Anlagenbuchhaltung muss der Gesamtwert der Anlagen hervorgehen können.

Schematische Darstellung der Anlagenbuchhaltung



Beispiel: Die Gemeinde tätigt einen Erweiterungsbau des Schulhauses. Ab dem Jahr 2005 kann dieser genutzt werden. Die Anlage bzw. die Investitionskosten sind in der Anlagenbuchhaltung gemäss den vorgegebenen Anlagekategorien aufzuteilen:

| Anlagekategorie | Nutzungsdauer | Bemerkungen |
|------------------------------------|---------------|--|
| Grundstück | 33 Jahre | Falls Ausgaben für das Grundstück getätigt werden müssen, werden diese über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben |
| Gebäude | 33 Jahre | |
| Mobilien, Ausstattungen, Maschinen | 8 Jahre | |
| Informatikanschaffungen | 4 Jahre | |
| Staatsbeitrag | ~ | Mit einem allfälligen Staatsbeitrag an die Investitionen muss entsprechend der gewählten Option nach Fachempfehlung Nr. 10 verfahren werden: Bei der Aktivierung der Nettoinvestitionen ist der Beitrag auf die Anlage aufzuteilen (Option 1); bei der Aktivierung der Bruttoinvestitionen wird der Beitrag passiviert und über die Nutzungsdauer der Anlage aufgelöst (Option 2). Siehe auch Ziffer 2.4.3 |

1.3.2. Investitionsbeiträge an Dritte

Investitionsbeiträge sind Leistungen an Dritte für Investitionen, an denen die Gemeinde ein Teileigentum besitzt oder eine à-fonds-perdu Zahlung leistet. Der Beitragsempfänger erfüllt eine Verbundaufgabe oder erbringt eine Leistung von öffentlichem Interesse. Die Empfänger können Verbände, Private, Genossenschaften usw. sein.

Bei Investitionsbeiträgen orientiert sich die Nutzungsdauer ebenfalls an der Art der Investition. Die Nutzungsdauer ist so zu wählen, als ob es sich um eine eigene Investition handelt. Somit ist abzuklären, welche Art von Anlagegut mit dem Investitionsbeitrag mitfinanziert wird.

Beispiel: Die Gemeinde ist Mitglied eines Abwasserreinigungsverbandes. Dieser erstellt einen Hauptsammelkanal, woran die Gemeinde einen Investitionsbeitrag leisten muss. Die Nutzungsdauer für Kanalnetze beträgt 50 Jahre. Somit ist der Beitrag in der Anlagenbuchhaltung mit einer Nutzungsdauer von 50 Jahren zu erfassen.

1.3.3. Erwerb von gebrauchtem Verwaltungsvermögen (Occasionen)

Sofern eine Investition in gebrauchtes Verwaltungsvermögen getätigt wird, ist bei der Festlegung der Nutzungsdauer Folgendes zu beachten:

Das Anlagegut kommt neu in die Anlagenbuchhaltung, die Nutzungsdauer ist aber unter Umständen auf die Restnutzungsdauer zu reduzieren. Wird die Anlage vor / nach dem Erwerb saniert, so können sich unterschiedliche Nutzungsdauern ergeben.

Beispiel 1: Kauf eines gebrauchten Tanklöschfahrzeugs

Die Gemeinde erwirbt ein gebrauchtes Tanklöschfahrzeug für Fr. 120'000.-. Die 1. Inverkehrsetzung des Fahrzeugs erfolgte vor 7 Jahre. Das Fahrzeug hat somit seine Nutzungsdauer bereits zu 7/15 erreicht.

Die Investition ist in der Anlagenbuchhaltung mit Fr. 120'000.- zu erfassen. Der aktivierte Wert ist auf die verbleibende Restnutzungsdauer von 8 Jahren (Nutzungsdauer 15 Jahre abzüglich bereits beanspruchter Nutzung von 7 Jahren) linear abzuschreiben. Dies ergibt einen jährlichen Abschreibungsbetrag von Fr. 15'000.-.

Beispiel 2: Erwerb einer Eigentumswohnung mit gleichzeitigem Umbau

Die Gemeinde kauft eine 20-jährige Eigentumswohnung für Fr. 300'000.- und baut sie für weitere Fr. 250'000.- für die Schuldienste um.

Die Wohnung hat ihre Nutzungsdauer bereits zu rund 60% erreicht. Die Anlage von Fr. 300'000.- ist daher auf die verbleibende Restnutzungsdauer von 13 Jahren abzuschreiben.

Der Umbau für Fr. 250'000.- hingegen ist neu. Je nach Art des Umbaus (Hochbau, Ausstattung, Mobilien, EDV usw.) ist diesem Anlageteil die volle Nutzungsdauer zuzuweisen.

1.3.4. Wertvermehrnde und werterhaltende Investitionen

Wertvermehrnde Investitionen über der Aktivierungsgrenze werden in der Investitionsrechnung verbucht. Wertvermehrnde Investitionen unter der Aktivierungsgrenze und werterhaltende Investitionen werden der Erfolgsrechnung belastet.

Wertvermehrnd ist eine Investition, wenn dadurch zusätzlicher künftiger wirtschaftlicher Nutzen geschaffen oder die Nutzung gesteigert wird durch:

- Verlängerung der ursprünglichen Nutzungsdauer
- Erhöhung der ursprünglichen Kapazität / des Raumvolumens
- Massgebliche Verbesserung des Raumstandards
- Verringerung der Betriebs- und Unterhaltskosten

Als werterhaltend gelten sämtliche Ausgaben, welche die Nutzung des Anlageguts im Rahmen der geplanten Nutzungsdauer und des geplanten Nutzungsumfangs sicherstellen, aber dessen Wert nicht erhöhen. Werterhaltende Ausgaben werden nicht aktiviert, wenn es sich um Unterhaltsarbeiten handelt, sondern in der Erfolgsrechnung verbucht. Zum Unterhalt zählt Aufwand zur Erhaltung oder Wiederherstellung eines gebrauchswerten Zustands vorhandener Anlagen. Dazu zählen auch Ausgaben für die Anpassungen an den zeitgemässen Komfort oder an den gebräuchlichen Stand der Technik.

Grössere Umbauten und Erweiterungen werden über die Investitionsrechnung gebucht und in die Anlagenbuchhaltung aufgenommen, wenn es sich zwar um werterhaltende Massnahmen handelt, aber gegenüber dem bisherigen Standard eine qualitative oder quantitative Steigerung der Nutzung erzielt wird ohne Änderung der Betriebs- oder Gebäudestruktur.

Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Investitionen:

| Investitionen | | |
|--|--|---|
| Werterhaltende Investitionen | Werterhaltende Investitionen | Wertvermehrende Investitionen |
| nicht aktivierbar Erfolgsrechnung | aktivierbar Investitionsrechnung | |
| Kleine Unterhaltsarbeiten ohne bauliche Fachkenntnisse Behebung kleinerer Mängel, funktioneller Unterhalt, betrieblicher Unterhalt, periodischer Unterhalt, Wartung | Umbau, Erweiterung, Renovationen Qualitative oder quantitative Steigerung der Nutzung | Umbau, Erweiterung, Neubau, Ersatzneubau, Anschaffungen, Erwerb |

1.3.5. Folgeinvestitionen

Die Bestimmungen für die Aktivierung von Anlagen im Verwaltungsvermögen gelten grundsätzlich auch für Folgeinvestitionen in bereits bestehende Anlagen. Eine Folgeinvestition muss einen wertvermehrenden Charakter haben, damit sie aktiviert werden kann.

Es werden folgende Arten von Folgeinvestitionen unterschieden:

- Ersatzinvestitionen: Ersatz der alten defekten oder verbrauchten Anlage durch eine neue gleiche oder zumindest gleichwertige Anlage.
- Rationalisierungsinvestition: Auswechslung noch funktionierender und einsetzbarer Anlagen mit dem Zweck, Kosten zu sparen.
- Erweiterungsinvestition: Beschaffung zusätzlicher Anlagen, um das vorhandene Leistungspotential zu vergrössern.

Im Umgang mit den Folgeinvestitionen sind in der Anlagenbuchhaltung folgende zwei Varianten möglich:

- Aktivierung als eigene Anlage: Die Folgeinvestition wird als eigene Anlage in der gleichen Anlagekategorie wie die Hauptanlage (Objekt) angelegt. Die Nutzungsdauer der Folgeinvestition wird gemäss den vorgegebenen Nutzungsdauern je Anlageart übernommen. Die Bewertungsdaten der Hauptanlage werden nicht verändert.

- Aktivierung auf Hauptanlage (Objekt): Die Folgeinvestition wird auf die Hauptanlage (Objekt) abgerechnet. Ab dem Zeitpunkt des Zugangs der Folgeinvestition gilt die (Rest-)Nutzungsdauer der Hauptanlage auch für den Wert der Folgeinvestition, d.h. die Folgeinvestitionen werden über die Restnutzungsdauer der Hauptanlage abgeschrieben. Die Nutzungsdauer der Hauptanlage wird nicht verändert.

Anmerkung: Im Umgang mit Folgeinvestitionen fehlen Erfahrungen und es lassen sich auch kaum alle möglichen Fälle darstellen, weshalb hier ein entsprechender Ermessensspielraum offen bleibt. So kann beispielsweise durch eine Gesamtenovation auch die Nutzungsdauer der Hauptanlage verlängert werden.

1.4. Bewertung Finanzvermögen (Ziffer 3 FE 12)

Anlagen im Finanzvermögen werden bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungskosten bilanziert. Entsteht kein Aufwand (Schenkung, Tausch, Übertrag aus Verwaltungsvermögen) wird zu Verkehrswerten zum Zeitpunkt des Zugangs bilanziert. Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzierungsstichtag, wobei eine systematische Neubewertung der Finanzanlagen jährlich, der übrigen Anlagen (Liegenschaften im Finanzvermögen) periodisch, d.h. alle 3 - 5 Jahre stattfindet.

Ist bei einer Position des Finanzvermögens eine dauerhafte Wertminderung absehbar, wird deren bilanzierter Wert berichtigt.

Grundsätzlich sollten die Sachanlagen des Finanzvermögens mindestens selbsttragend sein, in der Regel aber eine marktübliche Rendite abwerfen.

Periodische Neubewertung des Finanzvermögens (Liegenschaften) siehe Fachempfehlung 6.

1.5. Bewertung Verwaltungsvermögen (Ziffer 4 FE 12)

Anlagen im Verwaltungsvermögen werden zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilanziert. Entstehen keine Kosten bzw. wurde kein Preis bezahlt, wird der Verkehrswert bilanziert.

Exkurs: Neubewertung bestehendes Verwaltungsvermögen

Die Arbeitsgruppe 6 Übergang zu HRM2 (Fachempfehlung 19) hat sich mit der Neubewertung des Verwaltungsvermögens befasst.

Als Vorschlag wurde folgendes Mindestvorgehen festgelegt:

- Dem Mindeststandard folgend soll das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden.
- Eine freiwillige Neubewertung sollte beim Übergang und für die Folgebewertung nicht vorgesehen werden.
- Das beim Übergang vorhandene Verwaltungsvermögen soll linear während x Jahren abgeschrieben werden.

Es wird eine lineare Abschreibung von 8,33 % (12 Jahre; durchschnittliche Restnutzungsdauer mit einer tragbaren Belastung der Gemeinden) des gesamten bestehenden Verwaltungsvermögens angewendet (keine Einzelfallbetrachtung!). Die Möglichkeit besteht, Investitionen der letzten 2 Jahre vor Inkraftsetzung von HRM2 gesondert zu betrachten (Übergangsphase). Neuinvestitionen werden konsequent nach den Abschreibungsgrundsätzen HRM2 behandelt.

Diese Lösung wird von der Koordinationsgruppe als Mindeststandard zur Anwendung empfohlen.

1.6. Aktivierungsgrenze (Ziffer 5 FE 12)

Die Koordinationsgruppe empfiehlt die folgenden maximalen Aktivierungsgrenzen:

| | | | |
|----------------|----------------------------|-----|---------|
| Gemeinden bis | 1'000 Einwohner | Fr. | 25'000 |
| Gemeinden über | 1'000 bis 5'000 Einwohner | Fr. | 50'000 |
| Gemeinden über | 5'000 bis 10'000 Einwohner | Fr. | 75'000 |
| Gemeinden über | 10'000 Einwohner | Fr. | 100'000 |

Überschreiten die Gesamtkosten pro Objekt die genannten Werte, muss eine Anlage in der Anlagebuchhaltung aufgenommen werden.

Die Empfehlung beschränkt sich auf Verwaltungsvermögen; für das Finanzvermögen gelangt keine Aktivierungsgrenze zur Anwendung.

Grundsätzlich wird über die Investitionsrechnung Verwaltungsvermögen gebildet. Einzelne Kantone (z.B. Bern und Zürich) verbuchten bisher auch den Erwerb von Grundstücken des Finanzvermögens über die Investitionsrechnung (Investitionsrechnung Finanzvermögen).

1.7. Abschreibungen (Ziffer 6 FE 12)

Das Verwaltungsvermögen ist innerhalb der Nutzungsdauer nach der linearen oder degressiven Abschreibungsmethode planmässig auf null abzuschreiben. Dies setzt voraus, dass die getätigten Investitionen, welche in der Investitionsrechnung verbucht wurden, in der Anlagenbuchhaltung erfasst werden.

Beim Abschluss der Investitionsrechnung finden die getätigten Investitionen Aufnahme in der Anlagenbuchhaltung. Entsprechend ihrer Investitionsart ist die Anlage den vorgegebenen Anlagekategorien und der entsprechenden Nutzungsdauer zuzuordnen (vergleiche Kapitel Anlagekategorien und Nutzungsdauern). Je nach System und Einrichtung der Anlagenbuchhaltung können die Investitionsausgaben auch bei der Erfassung der Kreditorenrechnung in die Anlagenbuchhaltung aufgenommen werden.

Die Abschreibungen beginnen im Jahr der Nutzung mit einer vollen Abschreibungstranche sowohl nach der linearen als auch nach der degressiven Methode. In den Jahren vor der Nutzung erfolgt die Aktivierung über das Konto Anlagen im Bau. Ab Beginn der Nutzung wird der Betrag auf das korrekte Bilanzkonto umgebucht.

1.7.1. Abschreibung von Grundstücken

Betreffend Grundstücke besteht in der Koordinationsgruppe gemäss Sitzung vom 28.4.09 die mehrheitliche Auffassung, dass diese nicht abzuschreiben sind. Vorbehalte bestehen indessen bezüglich Wald und Alpen. Hier besteht ein öffentlicher Nutzen als Naherholungsgebiete (im Berggebiet auch Schutzfunktion) und eine enge öffentliche Bindung. In der Sitzung vom 20.5.09 wird die Weiterführung der Abschreibung von Wald und Alpen beschlossen. An der Sitzung vom 30.6.09 wird eine erneute Diskussion angeregt, ob es sinnvoll ist, auf die Abschreibung von Grundstücken im Verwaltungsvermögen zu verzichten.

Klar ist indessen, dass Grundstücke von Strassen, Wegen, Brücken, Wasserbauten, Alpen und Wald auch weiterhin abgeschrieben werden (nach Nutzungsdauer des zugewiesenen Objektes).

An der Sitzung vom 25.8.2009 hat die Koordinationsgruppe in Abweichung zu HRM2 entschieden, dass die Grundstücke im Verwaltungsvermögen abzuschreiben sind: Nicht überbaute Grundstücke über die Nutzungsdauer von 40 Jahren und überbaute Grundstücke zusammen mit dem Objekt über die Dauer von 33 Jahren (für Hochbauten). Diese Abweichung zu HRM2 rechtfertigt sich, da Liegenschaften im Verwaltungsvermögen dauernd an einen öffentlichen Zweck gebunden sind.

1.7.2. Zusätzliche Abschreibungen

Die Koordinationsgruppe empfiehlt die Anwendung der linearen Abschreibungsmethode unter Verzicht auf zusätzliche Abschreibungen.

Mit der Auslegung zur Fachempfehlung 17 wurde die Möglichkeit geschaffen, eine finanzpolitische Reserve zu führen, was gegenüber zusätzlichen Abschreibungen vorzuziehen ist, aber Regelungen auf rechtlicher Ebene erfordert. Zudem ist in den meisten Kantonen die Bildung von Vorfinanzierungen zulässig.

Zusätzliche Abschreibungen werden als ausserordentlicher Aufwand, Artengliederung 383 verbucht und in der Bilanz unter den kumulierten zusätzlichen Abschreibungen, Gruppe 148, separat ausgewiesen. Zusätzliche Abschreibungen dürfen nur vorgenommen werden, wenn kein Bilanzfehlbetrag vorhanden ist. Führen die zusätzlichen Abschreibungen zu einem Aufwandüberschuss (Verlust) in der Erfolgsrechnung, sind sie entsprechend zu kürzen.

Die Verwendung der zusätzlichen Abschreibungen ist aus der Anlagenbuchhaltung bzw. dem Anlagepiegel ersichtlich. Die zusätzlichen Abschreibungen führen dazu, dass die jährlichen Abschreibungsquoten der planmässigen Abschreibungen reduziert werden.

Reduktion der jährlichen Abschreibungsquoten

Beispiel

Bestände per 31.12.2009 vor Abschreibungen

- | | |
|--|-----------------------------------|
| - Konto 14010.01 Strassen: | Fr. 1'500'000 (=Anschaffungswert) |
| - Konto 14010.99 Wertberichtigungen Strassen | Fr. 0 |
| - Konto 14801.01 kumulierte zusätzl. Abschreibungen Strassen | Fr. 0 |

Abschreibungen Strassen

- planmässige Abschreibungen nach Nutzungsdauer (2.5%, 40 Jahre): Fr. 37'500 [degressiv 10%, Fr. 150'000]
- zusätzliche Abschreibungen per 31.12.2009: Fr. 20'000

Buchungen per 31.12.2010 (reduzierter Abschreibungsaufwand)

- planmässige Abschreibungen: Buchungssatz: 3300.01 an 14010.99, Fr. 36'987.10 [Fr. 133'000] / planmässige Abschreibungen Strassen / Wertberichtigungen Strassen (Anschaffungswert vermindert um Wertberichtigungen Strassen und zusätzliche Abschreibungen Strassen dividiert durch Restnutzungsdauer)

Die beiden Arten von Abschreibungen müssten in der Anlagenbuchhaltung (und somit auch im Anlagepiegel im Anhang) gesondert dargestellt werden. Die planmässigen Abschreibungen nach Nutzungsdauer verändern sich durch die zusätzlichen Abschreibungen. Die zusätzlichen Abschreibungen müssen im Anlagepiegel offen ausgewiesen werden.

Durch die zusätzlichen Abschreibungen reduzieren sich die planmässigen Abschreibungen in den Folgejahren, weil das Anlagegut weiterhin auf der zugrundeliegenden Nutzungsdauer abgeschrieben wird. Zusätzliche Abschreibungen führen nicht dazu, dass eine Anlage früher abgeschrieben ist. Mit der Reduktion des planmässigen Abschreibungsaufwandes werden die stillen Reserven (zusätzliche Abschreibungen) auf Ende der Nutzungsdauer konsumiert bzw. aufgelöst.

Am Ende der Laufzeit einer Anlage, welche zusätzlich abgeschrieben wurde, wird empfohlen, die entsprechende Bilanzposition der kumulierten zusätzlichen Abschreibungen 148xx.xx auf das entsprechende Wertberichtigungskonto 140xx.x9 dieser Anlage umzubuchen.

Exkurs: Vorfinanzierungen

Für die Behandlung der Vorfinanzierungen wird auf das Arbeitspapier der Arbeitsgruppe 3 verwiesen.

In der Anlagenbuchhaltung hat die Bildung und Auflösung der Vorfinanzierung keine Auswirkungen.

Die Vorfinanzierung wird über die Laufzeit der Anlage, für deren Zweck die Vorfinanzierung gebildet wurde, aufgelöst. Der Anlagewert und die Abschreibungen werden dadurch korrekt abgebildet. Der jährliche Anteil der Auflösung der Vorfinanzierung wird erfolgswirksam über die Erfolgsrechnung verbucht.

1.8. Anlagenspiegel (Ziffer 7 FE 12)

Aus der Anlagenbuchhaltung haben insbesondere jederzeit folgende Angaben hervorzugehen (Inhalt Anlagenspiegel, vgl. auch Tabellen 24 bis 29 Handbuch HRM2):

Anschaffungs- bzw. Herstellkosten (Beschaffungs- / Baukosten)

- Zugänge
- Umgliederungen
- Abgänge

kumulierte Abschreibungen (Abschreibungsmethode)

- planmässige Abschreibungen
- ausserplanmässige Abschreibungen
- Abschreibungen auf Abgängen
- Wertberichtigungen
- Wertaufholungen
- Umgliederungen

Anlagerestwerte (Buchwerte)

Die verbleibende Restnutzungsdauer der Anlage muss ebenfalls aus der Anlagenbuchhaltung ersichtlich sein, wird aber nicht offen gelegt. Zudem müssen die Aktivierungsgrenze und die Nutzungsdauer der Anlagekategorie bekannt sein.

Musteranlagenspiegel

Anlagenspiegel Sachanlagen Verwaltungsvermögen

Hinweis: Die Zeilen- und Spaltendarstellung kann auch umgekehrt erfolgen, lässt sich aus Platzgründen hier aber nicht darstellen.

| R 2009 | Grund- stücke | Strassen | Wasser- bau | Übrige Tief- bauten | Hoch- bauten | Wald- ungen | Mobilien | Anlagen im Bau | Übrige Sach- anlagen | Total |
|----------------------------------|------------------|----------|----------------|---------------------------|-----------------|----------------|----------|-------------------|----------------------------|-------|
| Mio. Fr. | | | | | | | | | | |
| Anschaffungskosten | | | | | | | | | | |
| Stand per 1.1. | | | | | | | | | | |
| Zugänge | | | | | | | | | | |
| Abgänge | | | | | | | | | | |
| Umgliederungen | | | | | | | | | | |
| Stand per 31.12. | | | | | | | | | | |
| Kumulierte Abschreibungen | | | | | | | | | | |
| Stand per 1.1. | | | | | | | | | | |
| Ordentliche Abschreibungen | | | | | | | | | | |
| Ausserplanmässige Abschreibungen | | | | | | | | | | |
| Abgänge | | | | | | | | | | |
| Dauernde Wertminderungen | | | | | | | | | | |
| Wertaufholungen | | | | | | | | | | |
| Umgliederungen | | | | | | | | | | |
| Stand per 31.12. | | | | | | | | | | |
| Buchwert per 31.12. | | | | | | | | | | |
| davon Anlagen in Leasing | | | | | | | | | | |
| davon verpfändete Anlagen | | | | | | | | | | |
| Brandversicherungswerte | | | | | | | | | | |
| Investitionsbeiträge (1) | | | | | | | | | | |

(1) Erhaltene, noch nicht aufgelöste Investitionsbeiträge (bilanziert in 'übrige langfristige Verbindlichkeiten'; Option 2 bei Fachempfehlung 10 IR)

2. Investitionsrechnung

2.1. Grundlage: HRM2 Fachempfehlung Nr. 10

- 1 Die Investitionsrechnung umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, die als Verwaltungsvermögen aktiviert werden.
- 2 Die Investitionsrechnung bildet einen Teil des Geldflusses aus Investitionen und Desinvestitionen in der Geldflussrechnung.
- 3 Beim Empfänger von Investitionsbeiträgen können alternativ zwei Verbuchungsmodelle angewendet werden:
 - Option 1: Als Mindeststandard gilt die bisherige Verbuchungspraxis nach HRM 1 mit Aktivierung des Nettoinvestitionsbetrags (Investition Anlagegut abzüglich Investitionsbeitrag)
 - Option 2: Der erweiterte Standard sieht die Aktivierung des Bruttoinvestitionsbetrags vor.Gleichzeitig wird der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert.

2.2. Aktivierungsgrenze (Ziffer 1 FE 10)

Es werden als Maximum folgende Aktivierungsgrenzen empfohlen (siehe Kapitel 1.6.):

| | |
|---|-------------|
| Gemeinden bis 1'000 Einwohner | Fr. 25'000 |
| Gemeinden über 1'000 bis 5'000 Einwohner | Fr. 50'000 |
| Gemeinden über 5'000 bis 10'000 Einwohner | Fr. 75'000 |
| Gemeinden über 10'000 Einwohner | Fr. 100'000 |

2.3. Geldflussrechnung (Ziffer 2 FE 10)

Keine weiteren Ergänzungen notwendig; die Bestimmungen zur Geldflussrechnung sind in Fachempfehlung 14 geregelt.

2.4. Empfänger von Investitionsbeiträgen (Ziffer 3 FE 10)

Die Koordinationsgruppe empfiehlt die Weiterführung der bisherigen Praxis nach HRM1, also die Beibehaltung der Aktivierung der Nettoinvestitionen.

HRM2 erlaubt die Anwendung des Netto- oder des Bruttoprinzips bei der Aktivierung der Investitionen. Aus HRM1 ist das Nettoprinzip bekannt, bei welchem beim Abschluss der Investitionsrechnung die Nettoinvestitionen (Ausgaben abzüglich Einnahmen) im Verwaltungsvermögen aktiviert werden. Die bisherigen Erkenntnisse gelten dazu weiterhin und werden wie folgt umschrieben:

2.4.1. Aktivierung der Nettoinvestitionen

Die Investitionseinnahmen (Perimeterbeiträge, Subventionen, Anschlussgebühren etc.) sind jenem Anlagegut gutzuschreiben, für welches diese Einnahmen bestimmt sind. Folglich sind die Nettoinvestitionen Basis für die Berechnung der linearen als auch degressiven Abschreibungen (Nettoprinzip = Mindeststandard HRM2).

Perimeterbeiträge, Subventionen und Beiträge Dritter können in der Regel einem bestimmten Anlagegut zugeordnet werden. Anders verhält es sich mit Anschlussgebühren (speziell im Bereich Wasserversorgung / Abwasserentsorgung). Die Gebühr wird nicht für einen bestimmten Leitungsstrang erhoben, sondern ist für die Finanzierung der gesamten Anlage vorgesehen. Die Anschlussgebühren sind – obwohl sie keinem bestimmten Anlagegut zugewiesen werden können – in der Anlagenbuchhaltung aufzunehmen. Aus abschreibungstechnischen Gründen sind die Einnahmen immer auf dem ältesten Anlagerestwert abzutragen (Minusanlage). Dies bedingt allerdings, dass sämtliche Investitionsausgaben brutto aktiviert und die Investitionseinnahmen brutto passiviert werden.

Es wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass immer höhere Anlagerestwerte vorhanden sind, als Anschlussgebühren vereinnahmt werden können. Sollte dennoch kein Anlagerestwert mehr vorhanden sein, so wären allfällige Einnahmenüberschüsse direkt in der Erfolgsrechnung (Spezialfinanzierung) zu buchen.

Beispiel: In der Investitionsrechnung wurden im Bereich Abwasser Ausgaben von Fr. 100'000.- getätigt. Im gleichen Jahr konnten Anschlussgebühren von Fr. 60'000.- vereinnahmt werden. Würden nun Nettoinvestitionsausgaben von lediglich Fr. 40'000.- in der Anlagenbuchhaltung erfasst, so würden die Einnahmen auf der neusten und nicht auf der ältesten Anlage gutgeschrieben. Dies würde sich einerseits nachteilig auf den Abschreibungsbedarf der Gemeinde auswirken und andererseits den Anlagerestwert verfälschen.

Zur Verbuchung der Anschlussgebühren gibt es grundsätzlich zwei Varianten:

Variante 1: Nettoprinzip

Die Anschlussgebühren werden beim ältesten Anlageobjekt passiviert. Dies führt zu jährlich ändernden Abschreibungsquoten beim ältesten Anlageobjekt. Das Nettoprinzip ist vor allem anwendbar, wenn eine Einnahme einer bestimmten Anlage zugeteilt werden kann.

Variante 2: vereinfachtes Bruttoprinzip

Die Anschlussgebühren werden als Objekt geführt mit fester Nutzungsdauer von 20 Jahren (Mischwert), Konto 20687.19 (Wasserwerk), und jährlich zur Verringerung des Abschreibungsaufwandes verwendet. Es handelt sich um eine Annäherung ans Bruttoprinzip, mit dem Vorteil, dass die Abschreibungsquoten in der Anlagebuchhaltung nicht beeinflusst werden. Die Vereinfachung besteht darin, dass die unterschiedliche Nutzungsdauer der verschiedenen Anlagekategorien unberücksichtigt bleibt, weil für eine Zuweisung sachliche Argumente fehlen.

Umsetzungsempfehlung

Solange eine Einnahme einer bestimmten Anlage zugeteilt werden kann, werden die Ausgaben netto aktiviert (Variante 1, soweit grundsätzlich das Nettoprinzip angewendet wird). Wenn aber die Einnahmen keiner konkreten Investition zugeteilt können und sich als Einkauf in ein bestehendes System verstehen (Kanalisationsnetz, Wasserversorgungsnetz) werden Ausgaben und Einnahmen brutto und ohne Verrechnung aktiviert bzw. passiviert (Variante 2).

2.4.2. Aktivierung der Bruttoinvestitionen

Das Bruttoprinzip entspricht dem erweiterten Standard nach HRM2.

Erhaltene Staatsbeiträge, Mehrwertbeiträge und Anschlussgebühren werden nicht verrechnet, sondern im Fremdkapital passiviert (Konto 2068) und der jährliche Anteil gemäss Nutzungsdauer wird über den Transferertrag aufgelöst. Dieses Vorgehen entspricht dem Bruttoprinzip und dem Prinzip der korrekten Rechnungsabgrenzung.

Dieser Standard garantiert, dass im Verwaltungsvermögen die korrekten Anschaffungs- bzw. Herstellkosten aktiviert werden, welche für die Ermittlung der Abschreibungen dienen (Darstellung tatsächlicher

Wertverzehr), als Aufwand in der Finanzbuchhaltung oder als Kosten in der Betriebsbuchhaltung. Zudem müssen auch im Anlagespiegel die effektiven bzw. historischen Anschaffungs- bzw. Herstellkosten ausgewiesen werden.

Die Passivierung der Investitionsbeiträge mit der anteiligen jährlichen Auflösung entspricht der korrekten Rechnungsabgrenzung, da die Beiträge für die gesamte Lebensdauer einer Anlage gelten. Zudem stellen die erhaltenen Investitionsbeiträge effektiv eine Verpflichtung dar. Wird beispielsweise eine Anlage vor Ende der Nutzungsdauer veräussert, müssten auch die erhaltenen Beiträge zurückbezahlt werden. Gewisse Beitragsarten, allen voran die Anschlussgebühren, werden für das ganze Infrastrukturnetz (z.B. Wasserversorgung) geleistet und können nicht einer einzelnen Anlage zugeordnet werden. Hier stellt die konsequente Anwendung des Bruttoprinzips eine Vereinfachung dar, da die Anschlussgebühren passiviert und über eine definierte Nutzungsdauer aufgelöst werden können.

3. Anhang

3.1. Anhang 1: Abschreibungen nach HRM2 - Zuweisungstabelle

ND Nutzungsdauer in Jahren
Abs.satz lin. Abschreibungssatz linear in %
Abs.satz deg. Abschreibungssatz degressiv in %

| Anlagekategorie | ND | Abs.satz | | Bezeichnung | Aufzählung | Bilanz- posi- tion |
|---|----|----------|------|---|--|---|
| | | lin. | deg. | | | |
| Grundstücke nicht überbaut <i>Überbaute Grundstücke, Grundstücke von Strassen, Wald, Alpen etc. werden über die entsprechende Nutzungsdauer abgeschrieben</i> | 40 | 2.5 | 10.0 | nicht überbaute Grundstücke: | Bauland, Kulturland und übrige Grundstücke wie Erholungszonen, Freihaltezonen, Grünzonen, Kiesgruben, Naturschutzgebiete, Parkanlagen, Schutzzonen, Uferzonen, Bio- und Geotope (Zonen für öffentliche Bauten und Anlagen) | 14000 |
| Gebäude, Hochbauten | 33 | 3.0 | 12.0 | Liegenschaften aller Art inkl. Grundstück, Technik und Installationen, jedoch ohne Mobiliar | <u>Verwaltungsgebäude</u> (Gemeindehaus, Gemeindesaal, Mehrzweckgebäude, alle übrigen öffentlichen Gebäude wie Gemeindebibliothek, Ortsmuseum), <u>Schulgebäude</u> (Kindergartengebäude, Schulhäuser, Turnhallen, Aussenanlagen) <u>weitere Gebäude</u> wie Altersheim, Betriebsgebäude, Feuerwehrgebäude, Feuerwehrmagazine, Forsthäuser, Waldhütten, Friedhofgebäude, Abdankungsgebäude, Krematorien, Werkhof, Werkgebäude, Lagergebäude, Abfallsammelstelle, Gärtnereigebäude, Nebengebäude, Kinderheime, Kinderhorte, Freizeitzentren, Ferienheime, Kunststeinbahnen, Schiessanlagen, Schützenhaus, Spitäler, Schwimm- und Hallenbäder, Sportgebäude, Theatergebäude, Kapellen, Parkhäuser, Bedürfnisanstalten und <u>Sonderbauwerke</u> wie Kehrrichtverbrennungsanlagen, Militärgebäude, Truppenunterkünfte, Zivilschutzbauten, Denkmalbauten sowie <u>Einrichtungen</u> (technische Gebäudeausrüstung, welche fest mit dem Gebäude verbunden sind, wie Heizung, Sanitärinstallationen, Photovoltaikanlage) und <u>Einbauten</u> in gemieteten Liegenschaften | 14040 14041 14042 14043 14044 |

| | | | | | | |
|---|----|------|------|--|---|-----------------|
| Tiefbauten | 40 | 2.5 | 10.0 | Strassen inkl. Grundstücke der Strassenflächen | Gemeindestrassen, Flurstrassen, Waldstrassen, Waldwege, Wanderwege, Uferwege und übrige Strassen- und Verkehrswege, Parkplätze, Trottoire, Fahrbahnen, Fahrradanlagen, Fussgängeranlagen und -bauwerke, Lärmschutzwände, Brücken, Verkehrsanlagen, Strassensignalisationen, Strassenbeleuchtungsanlagen, Bergbahnen, Transportanlagen, Schienenwege, Industriegeleise | 14010 |
| | | | | Abwasseranlagen | Kläranlagen | 14032 |
| | | | | Übrige Tiefbauten | Wasserversorgungsanlagen, Wasserbauwerke, Reservoirs, Abwasserentsorgungsanlagen, ARA, Ablagerungsplätze, Deponien, Kehrichtdeponie, Friedhöfe, Urnenmauern, Hafenanlagen, Freibäder, Sportanlagen, Sportplätze, Spielplätze, Flughäfen, Lawinenverbauungen, Brunnenanlagen, übrige Tiefbauten | 14030 |
| | | | | (33) | (3.0) | (12.0) |
| | | | | | Deponien | 14033 |
| Wald, Alpen und übrige Sachanlagen | 40 | 2.5 | 10.0 | Waldungen | Baumbestand inkl. Grundstück: Waldungen (Grundstück), Aufforstungen, Entwässerungen von Waldungen, Waldkäufe, Waldverbauungen | 14050 |
| | | | | Alpen | | 14090 |
| | | | | übrige Sachanlagen | | 14090 |
| Kanal- und Leitungsnetze, Gewässerverbauungen | 50 | 2.0 | 8.0 | Wasserbauanlagen | Bachverbauungen, Gewässerschutzbauten, Gewässerverbauungen, Gewässerausbau, Wasserbau, Hochwasserschutz, Renaturierungen, Uferzonen, Weiher, Bachöffnungen | 14020 |
| | | | | Kanal- und Leitungsnetze | Wasserleitungen, Wasserleitungsnetze, Kanalbauten, Kanalisation, Kanalisationsleitungen, Kanalnetze, Stromnetze, Gemeinschaftsantennen, Kabelfernsehen | 14031 und 14032 |
| Orts- und Regionalplanungen sowie übrige Planungen | 10 | 10.0 | 35.0 | Ortsplanungen | Ortsplanung, Regionalplanung, Amtliche Vermessung, Planprojekte, Planungsausgaben, Leitungskataster (GWP, GEP, LIS, GIS) | 14290 |
| | | | | Übrige Planungen | Ortschroniken, übrige Sachanlagen, die in keinem genannten Sachkonto zugeteilt werden können | |
| Mobilien, Ausstattungen, Maschinen und allgemeine Motorfahrzeuge | 8 | 12.5 | 40.0 | Geräte | Geräte, Maschinen, Anlagen - ohne Informatikgeräte: Ausstattungen, Apparate, Fahrzeuge: Personenwagen, Last- und Nutzfahrzeuge bis 3.5 t, Mobiliar (Möbel, Büroausstattungen, mobile Beleuchtungskörper, Einrichtungen usw.), Medizinische Geräte, Instrumente, Laboreinrichtungen, Lagereinrichtungen (Gestelle, Behälter, Transportwagen) | 14060 |
| Spezialfahrzeuge (Feuerwehr, Strassenreinigung etc.) | 15 | 6.65 | 25.0 | | Spezialfahrzeuge, Last- und Nutzfahrzeuge über 3.5 t wie Rettungsfahrzeuge (Feuerwehr, Sanität), Transportwagen | 14060 |
| Informatik- und Kommunikationssysteme | 4 | 25.0 | 60.0 | | Informatikgeräte (HRM2: 3 J.): EDV-Anlagen, Informatikanlagen, IT-Geräte, Server, Personalcomputer (Hardware inkl. Zubehör und Peripherie), übrige Informatikanlagen | 14060 |

| | | | | | | |
|---|---|-------|------|--------------------------------|---|-------------|
| | | | | | und Telekommunikationseinrichtungen (Telefonanlagen) | |
| Immaterielle Anlagen | 5 | 20.0 | 50.0 | Anwender- und Betriebssoftware | Informatik-Software und Lizenzen (Standardarbeitsplatz-Software und selbsterstellte Software) | 14200 |
| | | | | Nutzungsrechte, Lizenzen | Mehrjährige erworbene Lizenzen, Patente und Nutzungsrechte sowie gewährte Nutzungsrechte auf eigenen Marken und Entwicklungen | 14210 |
| | | | | Patentrechte | | |
| | | | | Verlagsrechte | | |
| | | | | Konzessionen | | |
| übrige immaterielle Anlagen | Enteignungsentschädigung (materielle Enteignungen), Expropriationsentschädigungen | 14290 | | | | |
| Investitionsbeiträge: nach Nutzungsdauer des finanzierten Objektes | | | | | | 1460 - 1469 |
| Anlagen im Bau | 0 | 0 | 0 | | | 1407 |
| Darlehen | 0 | 0 | 0 | | | 1440 - 1448 |
| Beteiligungen, Grundkapitalien | 0 | 0 | 0 | | | 1450 - 1458 |

3.2. Anhang 2: Branchenregelungen: Anlagekategorien und Nutzungsdauer

Die aufgeführten **Branchenregelungen** dienen zur Information. Sie entsprechen dem Stand Juli 2011 wie sie im Kanton Zürich zur freiwilligen Anwendung gelangen oder künftig zur freiwilligen Anwendung gelangen werden (keine Gewähr für Vollständigkeit und Korrektheit)

| Spital H+ Die Spitäler der Schweiz (vormals VESKA) Kosten- und Leistungsrechnung der schweizerischen Krankenhäuser, 3. Auflage, 1992 | | |
|---|----------------------------|---------------------------|
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungs- dauer | Abs.- satz (%) |
| Dauieranlagen unbegrenzt; Grundstücke oder Baurechtsverträge | - | 0 |
| Langfristige Anlageteile, d.h. mehr als 30 Jahre (Nutzungsdauer im Ø 33 Jahre); Gebäude inkl. Vorbereitungsarbeiten, Baunebenkosten usw. | 33 | 3 |
| Mittelfristige Anlageteile, d.h. mehr als 15 bis 30 Jahre (im Ø 20 Jahre); Sanitär- und Elektroinstallationen, Umgebungsarbeiten, Gartenanlagen usw. | 20 | 5 |
| Kurzfristige Anlageteile, d.h. mehr als 3 bis 15 Jahre (Nutzungsdauer im Ø 10 Jahre); bewegliche Apparate, Möbel, Beleuchtungskörper, künstlerischer Schmuck usw. | 10 | 10 |
| Koras, Medizinisch-technische und elektronische Anlagen (im Durchschnitt 8 Jahre) | 8 | 12.5 |
| Verbrauchs- und Gebrauchsgegenstände, sehr kurzfristig, d.h. bis zu drei Jahren; Textilien, Geschirr, Instrumente, Kleinapparate | 0 | 100 |

| Spitex Spitex Verband Schweiz Finanzmanual 2011, 3. Auflage 2011 | | |
|--|----------------------------|---------------------------|
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungs- dauer | Abs.- satz (%) |
| Krankenmobilen (i.d.R. für Vermietung) | 2 | |
| EDV Hardware und Software | 3 | |
| Büromaschinen | 5 | |
| Medizinische Geräte | 7 | |
| Einrichtungen, Mobiliar | 10 | |
| Fahrzeug Neuwagen < 10'000 KM/Jahr | 10 | |
| Fahrzeug Neuwagen > 10'000 KM/Jahr: Abschreibung pro KM, 100'000 KM Gesamtleistung | | |
| Occasionsfahrzeuge: Abschreibung auf Basis Neupreis unter Berücksichtigung KM-Stand bei Kauf | | |

| Altes- und Pflegeheime, Alterswohnungen, Heime Koordinationsgruppe Langzeitpflege Schweiz (KGL) [Curaviva, H+, senesuisse] Handbuch Anlagebuchhaltung für Alters- und Pflegeheime 2011 | | |
|---|----------------------------|---------------------------|
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungs- dauer | Abs.- satz (%) |
| Dauieranlagen unbegrenzt; Grundstücke oder Baurechtsverträge | - | 0 |
| Langfristige Anlageteile, d.h. mehr als 30 Jahre Nutzungsdauer (Nutzungsdauer im Ø 33 Jahre); Gebäude inkl. Vorbereitungsarbeiten, Baunebenkosten usw. | 33 | 3 |
| Mittelfristige Anlageteile, d.h. Nutzungsdauer von mehr als 15 bis maximal 30 Jahren (Nutzungsdauer im Ø 20 Jahre); Sanitär- und Elektroinstallationen, Umgebungsarbeiten, Gartenanlagen usw. | 20 | 5 |
| Kurzfristige Anlageteile, d.h. Nutzungsdauer von mehr als 5 bis maximal 15 Jahren (Nutzungsdauer im Ø 10 Jahre); bewegliche Apparate, Möbel, nicht fest montierte Beleuchtungskörper, künstlerischer Schmuck usw. | 10 | 10 |
| Sehr kurzfristige Anlageteile, d.h. Nutzungsdauer von mehr als 3 bis maximal 5 Jahren (Nutzungsdauer im Ø 4 Jahre); Fahrzeuge, EDV-Hardware und -Software usw. | 4 | 25 |
| Verbrauchs- und Gebrauchsgegenstände, sehr kurzfristig, d.h. Nutzungsdauer von bis zu drei Jahren; Textilien, Geschirr, Instrumente, Kleinapparate | 0 | 100 |

| Verkehrsbetriebe | | |
|---|----------------------------|---------------------------|
| Verordnung des UVEK über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmungen (REVO) | | |
| SR 742.221 | | |
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungs- dauer | Abs.- satz (%) |
| Anlagen und feste Einrichtungen | | |
| Grund und Rechte: | | |
| - Aufwendungen für Grundstücke | - | |
| - Entschädigungen aller Art | 50 - 67 | 1.5 - 2.0 |
| - Baukostenanteile an Gemeinschaftsobjekten | 50 - 67 | 1.5 - 2.0 |
| Unterbau: | | |
| - Unterbau | 33 - 67 | 1.5 - 3.0 |
| - Kanal- und Hafenanlagen | 33 - 67 | 1.5 - 3.0 |
| Oberbau: | | |
| - Oberbau | 25 - 33 | 3 - 4 |
| - Zahnrad- und Standseilbahn | 25 - 25 | 2 - 4 |
| Hochbau: | | |
| - Gebäude | 50 - 67 | 1.5 - 2.0 |
| - Einstellhallen (Gebäude in Leichtbauweise) | 20 - 33 | 3 - 5 |
| Einrichtungen: | | |
| - Feste Einrichtungen und Maschinen in Depots, Werkstätten, Garagen, Werften | 10 - 33 | 3 - 10 |
| - Feste Einrichtungen im Freien | 10 - 33 | 3 - 10 |
| - Wagenwaschanlagen, Vorplätze und Zufahrten | 10 - 20 | 5 - 10 |
| - Tankanlagen | 10 - 20 | 5 - 10 |
| - Landungs- und Seeverladeanlagen | 10 - 20 | 5 - 10 |
| Einrichtungen der Seilbahnen (Mechanische und elektrische Einrichtungen): | | |
| - Standseilbahnen | 25 - 33 | 3 - 4 |
| - Drahtseile Stand- und Luftseilbahnen | 5 - 10 | 1 - 20 |
| - Seiltragrollen Stand- und Luftseilbahnen | 10 - 17 | 6 - 10 |
| Einrichtungen für die elektrische Zugförderung: | | |
| - Einrichtungen für die elektrische Zugförderung | 25 - 40 | 2.5 - 4.0 |
| - Fahrleitungen Trolleybus | 20 - 33 | 3 - 5 |
| - Fernmelde- und Sicherungsanlagen | 20 - 25 | 4 - 5 |
| Fahrzeuge inkl. Ersatzstücke | | |
| Schienenfahrzeuge: | | |
| - elektrische Triebfahrzeuge | 25 - 33 | 3 - 4 |
| - elektrische Leichttriebfahrzeuge | 20 - 33 | 3 - 5 |
| - Diesel-Triebfahrzeuge | 14 - 25 | 4 - 7 |
| - Wagen | 20 - 33 | 3 - 5 |
| Strassenfahrzeuge: | | |
| - Autobusse | 10 - 14 | 7 - 10 |
| - Kleinbusse | 7 - 8 | 12 - 15 |
| - Lastwagen | 9 - 10 | 10 - 11 |
| - Dienstwagen | 5 - 10 | 10 - 20 |
| - Anhänger | 14 - 20 | 5 - 7 |
| Trolleybusse und deren Anhängewagen | 10 - 20 | 5 - 10 |
| Ersatzstücke für Fahrzeuge | 7 - 33 | 3 - 14 |
| Schiffe: | | |
| - Personendampfschiffe | 25 - 33 | 3 - 4 |
| - Personenmotorschiffe | 25 - 33 | 3 - 4 |
| - Übrige Schiffe und schwimmende Anlagen | 18 - 20 | 5.0 - 5.5 |
| Mobilien | | |
| Raumausstattungen | 13 - 20 | 5 - 8 |
| Büromaschinen, Apparate inkl. Funkanlagen | 5 - 10 | 10 - 20 |
| Automaten für die Distribution und Fahrausweiskontrolle | 5 - 10 | 10 - 20 |
| Informatik-Hardware | 4 - 10 | 10 - 25 |
| Geräte und Werkzeuge | 10 - 20 | 5 - 10 |
| Kleinfahrzeuge | 10 - 20 | 5 - 10 |
| Pistenfahrzeuge | 5 - 7 | 15 - 20 |

| Wasserversorgungen Schweizerischer Verein des Gas- und Wasserfaches (SVGW) Empfehlung zur Finanzierung der Wasserversorgung, Regelwerk; W1006d, Ausgabe November 2008 | | |
|---|----------------------------|--------------------------|
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungs- dauer | Abs- satz (%) |
| Wasserfassungen, Brunnenstuben | 40 - 50 | 2.5 - 2.0 |
| Wasseraufbereitungsanlagen | 33 | 3 |
| Wasserpumpwerke, Druckreduzier- und Messschächte (baulich) | 50 | 2 |
| Wasserpumpwerke, Druckreduzier- und Messschächte (maschinell) | 15 - 25 | 6.6 - 4.0 |
| Wasserleitungen und Hydranten | 50 - 80 | 2.0 - 1.25 |
| Reservoirs | 66 | 1.5 |
| Mess-, Steuer-, Regelungsanlagen | 10 - 20 | 10 - 5 |
| Informations- und Kommunikationstechnologie | 3 - 10 | 33 - 10 |
| Grundstücke | - | - |
| Konzessionen, Einkaufssummen in andere Wasserversorgungen | Dauer | |

Gasversorgung
Schweizerischer Verein des Gas- und Wasserfaches (SVGW)
 Auf die Abschreibung von Anlagen der Gasversorgung findet die Branchenregelung der Wasserversorgung sinngemäss Anwendung.

| Abwasseranlagen Fachorganisation für Entsorgung und Strassenunterhalt (FES) Verband Schweizer Abwasser- und Gewässerschutzfachleute (VSA) Finanzierung der Abwasserentsorgung, Richtlinie über die Finanzierung auf Gemeinde- und Verbandsebene, 1994 | | |
|---|----------------------------|--------------------------|
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungs- dauer | Abs- satz (%) |
| Kanalnetz und Sonderbauwerke | | |
| Druckrohrleitungen | 30 - 50 | |
| Abwasserkanäle | 50 - 100 | |
| Sonderbauwerke | 40 - 65 | |
| Maschinelle Einrichtungen (Pumpen etc .) | 8 - 20 | |
| Schieber, Pegel etc. | 20 - 40 | |
| Abwasserreinigungsanlagen | | |
| Baulicher Teil | 30 - 40 | |
| Mechanischer Teil Abwasserhebeanlagen | 8 - 30 | |
| Mechanischer Teil Mechanische Stufe | 8 - 20 | |
| Mechanischer Teil Biologische Stufe | 10 - 25 | |
| Schaltwarte | 8 - 25 | |
| Schlammbehandlung | | |
| Baulicher Teil | 35 - 50 | |
| Maschineller Teil | 10 - 20 | |
| Gasanlage | 16 - 25 | |
| Maschinelle Schlammwässerung | 10 - 14 | |
| Natürliche Schlammwässerung | 30 - 40 | |
| Kleine Kläranlagen | | |
| Kleine Kläranlagen | 20 - 25 | |

| Kehrichtverbrennung und Kehrichtentsorgung (keine Branche) AWEL - Amt für Abfall, Wasser, Energie und Luft BAV; LS 133.15 | | |
|---|----------------------------|--------------------------|
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungs- dauer | Abs- satz (%) |
| Neuanlagen | | |
| Bauliche Anlagenteile | 33 | 3 |
| Mechanische Anlagenteile | 20 | 5 |
| Ersatzinvestitionen | | |
| Abschreibung grundsätzlich in Abhängigkeit von der mutmasslichen Nutzungsdauer: | | |
| - bis 5 Jahre | 1 - 5 | 20 |
| - 5 bis 10 Jahre | 5 - 10 | 10 |
| - über 10 Jahre | 10 - 99 | 6 |

| Elektrizitätsversorgung | | |
|--|---------------------------------------|---------------------------|
| Verband Schweizerischer Elektrizitätsunternehmen (VSE) - Kommission für Fragen der Kostenrechnung | | |
| Handbuch für das betriebliche Rechnungswesen, Kapitel 5, Ausgabe 30.09.2004 | | |
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungs- dauer | Abs.- satz (%) |
| Konzessionen und Rechte | | |
| Landreserven | - | |
| Konzessionen | Dauer | |
| Landanteil bei Miteigentum | - | |
| Anlagebenutzungs-, Energietransport- & übrige Rechte v. Dritten | wie Anlage oder Ver- tragsdauer | |
| Energiebezugsrechte von Dritten | | |
| Anlagenbenutzungsrechte von Leitungen an Dritte | | |
| Anlagenbenutzungsrechte von Unterwerken an Dritte | | |
| Energiebezugs- und Transportrechte an Dritten | | |
| Bau- und Benutzungsrechte | | |
| Beteiligungen | | - |
| Allgemeine Anlagen | | |
| Grundstücke | - | |
| Betriebsgebäude (je nach Bauweise) | 30 - 50 | |
| Verwaltungsgebäude (je nach Bauweise) | 40 - 60 | |
| Geschäftsausstattung, Mobiliar | 5 - 10 | |
| Vermittlungsanlagen | 5 - 10 | |
| Werkzeuge, Geräte, Maschinen | 5 - 10 | |
| Lagereinrichtungen | 15 - 20 | |
| EDV-Anlagen, Hardware | 3 - 5 | |
| EDV-Anlagen, Software inkl. Einführung | 3 - 6 | |
| Leichtfahrzeuge | 3 - 8 | |
| Schwerfahrzeuge | 10 - 20 | |
| Erzeugungsanlagen | | |
| Gaskombikraftwerke | 15 - 20 | |
| Dampfkraftwerksanlagen | 25 - 30 | |
| Kernkraftwerksanlagen | 30 - 40 | |
| Wärmeerkopplungsanlagen, Blockheizkraftwerke | 10 - 15 | |
| Wasserkraftwerksanlagen | | |
| - Staumauern, Staudämme | 40 - 80 | |
| - Triebwasserweg, Druckstollen, Druckschächte | 40 - 80 | |
| - Wehranlagen, Fassungen, Freispiegelstollen | 40 - 80 | |
| - Stollen, Wasserschloss, Druckschacht, OW-, UW-Kanal, Ausgleichsbecken | 40 - 80 | |
| - Bauten für Transportwege | 40 - 80 | |
| - Turbinen, Generatoren | 30 - 40 | |
| - Kraftwerksnetzanlagen, Primäranlagen | 30 - 35 | |
| - Stahlwasserbau, übrige Wasserbauanlagen | 40 - 80 | |
| - Sekundäranlagen, Notstromaggregate | 10 - 15 | |
| - Kraftwerksleittechnik | 10 - 15 | |
| Solar- und Windkraftwerke | 10 - 20 | |
| HS-Übertragungsnetz | | |
| Grundstücke | - | |
| Kabel 380 / 220 kV | 35 - 40 | |
| Freileitung 380 / 220 kV Stahl mit Erdseil ohne Nachrichtenkabel | 55 - 60 | |
| Nachrichtenkabel Freiluft | 15 - 20 | |
| Nachrichtenbodenkabel | 20 - 25 | |
| Unterwerksgebäude | 45 - 50 | |
| Leistungs- und Kuppeltransformatoren | 30 - 35 | |
| Leitungsfelder | 30 - 35 | |
| Schutz-, Messanlagen, leittechnische Anlagen usw. | 10 - 15 | |
| MS- und NS-Verteilnetz, ÖB-Netz | | |
| Grundstücke | - | |
| Trasse Rohranlage MS und NS inkl. ÖB | 55 - 60 | |
| Kabeltunnel | 75 - 80 | |
| Kabel 150 / 50 kV | 35 - 40 | |
| Kabel MS | 35 - 40 | |
| Kabel NS (Energiekabel) | 35 - 40 | |
| Nachrichtenbodenkabel | 20 - 25 | |
| Freileitung 150 / 50 kV (Stahl oder Beton mit Erdseil ohne Nachrichtenkabel) | 55 - 60 | |
| Freileitung 150 / 50 kV (Holz) | 20 - 25 | |
| Freileitung MS (Holz) | 20 - 25 | |
| Freileitung MS (Stahl oder Beton mit Erdseil ohne Nachrichtenkabel) | 35 - 40 | |
| Nachrichtenkabel Freiluft | 15 - 20 | |

| | | |
|--|---------|--|
| Freileitung NS (Holz) | 20 - 25 | |
| Unterwerk Gebäude (Hauptstation) | 45 - 50 | |
| Unterwerk Netztrafo | 30 - 35 | |
| Unterwerk Leitungsfelder | 30 - 35 | |
| Unterwerk Schutz-, Messanlagen, leittechnische Anlagen, Rundsteueranlagen, Kondensatorbatterien usw. | 10 - 15 | |
| Trafostation Gebäude konventionelle Bauweise | 45 - 50 | |
| Trafostation Gebäude Leichtbauweise | 30 - 35 | |
| Trafostation (MS/NS) Trafo | 30 - 35 | |
| Masttrafostation (Stahl und Holz) inkl. Elektrischer Ausrüstung | 25 - 30 | |
| Trafostation Schalteinrichtungen (luft- und gasisoliert) | 30 - 35 | |
| Trafostation Steuer-, Mess- und Schutzeinrichtungen, Kondensatorbatterien usw. | 10 - 15 | |
| Kundenanschlüsse Kabel | 35 - 40 | |
| Kundenanschlüsse Freileitungen | 20 - 25 | |
| Kabelverteilkabinen | 35 - 40 | |
| Zähler und Messeinrichtungen mechanisch | 20 - 25 | |
| Zähler und Messeinrichtungen elektronisch | 10 - 15 | |
| Fahrbare Stromaggregate | 15 - 20 | |
| ÖB Kabelleitungen | 35 - 40 | |
| ÖB Freileitungen (komplett) | 20 - 25 | |
| ÖB Anlagen oberirdisch (Kandelaber und Ausleger) | 20 - 25 | |

| Fernwärme (keine Branche) AWEL - Amt für Abfall, Wasser, Energie und Luft BAV; LS 133.15 | | |
|--|----------------------|-------------------|
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungsdauer | Absatz (%) |
| Steuerungsanlagen inkl. EDV, Mobilier | 10 | 10 |
| Versorgungs-, Wärmeerzeugungsanlagen | 25 | 4 |
| Wärmeverteilung | 33 | 3 |
| HKW-Gebäude, Fernwärmestollen | 50 | 2 |

| Telekommunikationsversorgung (keine Branche) Gemeindeamt des Kantons Zürich BAV; LS 133.15 | | |
|--|----------------------|-------------------|
| Anlagearten gemäss Branchenrichtlinie | Nutzungsdauer | Absatz (%) |
| Glasfaserleitungen | 15 | 6.67 |
| Informatikanlagen (Elektronik) | 5 | 20 |
| Betriebseinrichtungen | 20 | 5 |
| Gebäude | 25 | 4 |
| Leitungsnetze (Kabelkanäle, Rohranlagen) | 50 | 2 |

3.3. Anhang 3: Änderungsdokumentation zum Arbeitspapier

| Version 9.9 Oktober 2009 | Version 10.3 März 2011 | Version 11.0 November 2011 Juli 2011 | Version 11.1 November 2013 |
|--------------------------------|--|--|--|
| 1.3 | | 1.3 Anlagenkategorien werden zur Verbesserung der Übersichtlichkeit numeriert. Unter den Bemerkungen zu den Anlagekat. wird eine Ergänzung zu den Investitionsbeiträgen aufgenommen und der Hinweis „Anlagen des Finanzvermögens werden nicht abgeschrieben.“ wird entfernt | |
| 1.3.1 | 1.3.1 Beispiel mit gemischter Nutzung wird eingefügt | | |
| 1.3.3 | | 1.3.3 Im Beispiel 2 wird die Restnutzungsdauer von 20 auf 13 Jahre korrigiert. | |
| | 1.3.4 Grundsätze zu wertvermehrenden und werterhaltenden Investitionen werden aufgenommen 1.3.5 Grundsätze zu Folgeinvestitionen werden aufgenommen | | |
| 1.5 | | 1.5 Textliche Anpassung im 1. Absatz | Neutralisiert; da die BE-Lösung angepasst wurde, soll nicht mehr Bezug darauf genommen werden. |
| 1.6 | | 1.6 Der letzte Absatz wird auf den 1. Satz reduziert. Die letzten zwei Absätze aus Ziffer 2.2. werden hier angefügt. | |
| 1.7 | | 1.7 Im 2. Absatz wird ergänzt, dass die Investitionsausgaben auch bei der Erfassung der Kreditorenrechnung in die Anlagenbuchhaltung aufgenommen werden können. | |
| 1.7.2 | 1.7.2 Anpassung von Kontonummern | 1.7.2 Der 2. Absatz wird ergänzt mit den grundsätzlichen Voraussetzungen für zus. Abschreibungen (kein Bil'fehlbetrag und kein Aufw'überschuss). Textliche Anpassungen; insbesondere Bezeichnung der Varianten | |
| 1.8 | | 1.8 „ordentliche“ wird auf „planmässige“ Abschreibungen korrigiert. | |
| 2.4.1 | | 2.4.1 Dritter Absatz: letzter Satz wird geändert auf: ...so wären allfällige Einnahmenüberschüsse direkt in der Erfolgsrechnung (Spezialfinanzierung).... | |
| 2.4.4 | | 2.4.4 entfällt, da dies aus den Bemerkungen zu den Anlagekategorien hervorgeht. | |
| Anhang 1 | | Anhang 1 (Zuweisungstabelle) wurde überarbeitet. | Anhang 1 (Zuweisungstabelle) wurde überarbeitet. |
| 3. Wertberichtigungen | | Der Bereich „Wertberichtigungen“ wird als separates Arbeitspapier geführt. | |

| | Version 11.2 November 2018 | | |
|----------|---|--|--|
| 1.3 | | | |
| 1.3.1 | | | |
| 1.3.3 | | | |
| | | | |
| 1.5 | | | |
| 1.6 | | | |
| 1.7 | | | |
| 1.7.2 | <ul style="list-style-type: none"> - Hinweis auf Möglichkeit zur Führung einer finanzpol. Reserve wurde eingefügt; - Variante 1 (Verkürzung der Nutzungsdauer) wurde entfernt; - Empfehlung zum Ausweis der zusätzlichen Abschreibung in der Bilanz am Ende der Laufzeit einer Anlage wurde aufgenommen. | | |
| 1.8 | | | |
| 2.4.1 | | | |
| 2.4.4 | | | |
| Anhang 1 | Das Konto für Ortsplanungen wurde von 14090 auf 14290 geändert. | | |
| | | | |