

# Inhaltsverzeichnis Kapitel 5

<b>5</b>	<b>Verwaltungsvermögen</b>	
<b>5.1</b>	<b>Allgemein</b> .....	<b>1</b>
<b>5.2</b>	<b>Aktivierung</b> .....	<b>2</b>
5.2.1	Investitionskriterien .....	2
5.2.2	Aktivierungsgrenzen.....	3
<b>5.3</b>	<b>Bewertungsgrundsätze</b> .....	<b>4</b>
5.3.1	Erstmalige Bewertung .....	4
5.3.2	Planmässige Abschreibungen.....	4
5.3.3	Ausserplanmässige Abschreibungen .....	5
5.3.4	Spezialfall: Darlehen und Beteiligungen.....	5
<b>5.4</b>	<b>Übertragung vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen</b> .....	<b>6</b>
<b>5.5</b>	<b>Exkurs: Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen</b> .....	<b>7</b>



## 5 Verwaltungsvermögen

### 5.1 Allgemein

Das Verwaltungsvermögen umfasst diejenigen Sachwerte, die der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen (§ 10 GRV). Das Verwaltungsvermögen kann folglich nicht veräussert werden, ohne die Erfüllung öffentlicher Aufgaben zu beeinträchtigen.

Neben den eigentlichen Sachanlagen (Bilanzkontengruppe 140) zählen auch immaterielle Anlagen (Bilanzkontengruppe 142), Darlehen (Bilanzkontengruppe 144), Beteiligungen (Bilanzkontengruppe 145) und Investitionsbeiträge (Bilanzkontengruppe 146) zum Verwaltungsvermögen.

#### Abgrenzung zum Finanzvermögen

Alle Vermögenswerte, welche nicht Finanzvermögen darstellen, sind Verwaltungsvermögen. Die Abgrenzung des Finanzvermögens zum Verwaltungsvermögen ist in Kapitel 4.1 dargelegt.

- **Sachanlagen** können sowohl Verwaltungs- wie auch Finanzvermögen darstellen (Bilanzkontengruppe 140 beim Verwaltungsvermögen resp. Bilanzkontengruppe 108 beim Finanzvermögen). Für die Kriterien zur Abgrenzung wird auf Kapitel 4.1 verwiesen.
- Bei den **immateriellen Anlagen** (Bilanzkontengruppe 142) handelt es sich in erster Linie um Planwerke (Zonenpläne) und um Software. Sie stellen in aller Regel Verwaltungsvermögen dar. Ausnahmen von dieser Regel sind Quartierpläne, welche für Grundstücke des Finanzvermögens (Bauland) gemacht werden.
- **Darlehen**, welche an die Erbringung einer öffentlichen Aufgabe gebunden sind (bspw. ein Darlehen an ein Alters- und Pflegeheim) gelten als Verwaltungsvermögen (Bilanzkontengruppe 144). Für die Abgrenzung von Darlehen, welche als Finanzanlagen gelten (Bilanzgruppe 102 und 107) wird auf Kapitel 4.1 verwiesen.
- Bei **Beteiligungen** (Bilanzkontengruppe 145) handelt es sich um Anteile an Unternehmungen, welche eine öffentliche Aufgabe erfüllen, die der eigenen Bevölkerung zugute kommt (bspw. Aktien einer Skilift AG oder einer Hallenbad AG). Beteiligungen stellen immer Verwaltungsvermögen dar. Nicht um „Beteiligungen“ handelt es sich bei Wertschriften, welche zur Geldanlage dienen (Finanzanlagen im Finanzvermögen).
- Bei den **Investitionsbeiträgen** (Bilanzkontengruppe 146) handelt es sich um geldwerte Leistungen, mit denen beim Empfänger der Beiträge dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter begründet werden. Investitionsbeiträge stellen immer Verwaltungsvermögen dar.

#### Investitionsrechnung

Nur die Ausgaben und Einnahmen für Verwaltungsvermögen werden über die Investitionsrechnung verbucht. Die Investitionsrechnung soll den Überblick über die öffentlichen Investitionsvorhaben gewährleisten. Die Investitionsrechnung weist nur diejenigen Ausgaben auf, welche im Hinblick auf einen mehrjährigen öffentlichen Nutzen im Sinne einer Investition (Vermögenswert des Verwaltungsvermögens mit Investitionscharakter) getätigt werden. Aus diesem Grund werden in der Investitionsrechnung keine Investitionen des Finanzvermögens erfasst.

## 5.2 Aktivierung

Im nachfolgenden Kapitel wird die Aktivierung von Anlagen im Verwaltungsvermögen erklärt. Es werden dabei sowohl die Investitionskriterien aufgeführt, welche für eine Aktivierung einer Ausgabe zwingend gegeben sein müssen, wie auch die Aktivierungsgrenzen aufgezeigt, bis zu welchen Investitionsausgaben optional über die Erfolgsrechnung abgewickelt werden können.

### 5.2.1 Investitionskriterien

Damit eine Ausgabe als Investition ins Verwaltungsvermögen gilt, müssen folgende Kriterien kumulativ erfüllt sein:

1. Die Güter haben einen materiellen Gegenwert

Dies gilt auch für immaterielle Güter mit einem materiellen Gegenwert (Beispiel: Software).

2. Die Güter generieren einen mehrjährigen Nutzen für die Gemeinde

Bei der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands nach einem Schaden oder der Beseitigung einer Verpflichtung mit Ursache in der Vergangenheit kann kein mehrjähriger Nutzen geltend gemacht werden, auch wenn dadurch grosse Kosten entstehen. Insofern gelten beispielsweise Deponie- oder Schiessplatzsanierungen nicht als Investitionen, sondern diese sind über die Erfolgsrechnung zu verbuchen. Wenn dafür Rückstellungen in entsprechender Höhe gebildet wurden (welche bei der Schadensbeseitigung aufgelöst werden können), wird die Erfolgsrechnung nicht belastet. Abrisskosten von Gebäuden auf Grundstücken im Verwaltungsvermögen können hingegen aktiviert werden.

Beiträge an andere Gemeinden für eine Investition (Investitionsbeiträge) werden aktiviert, wenn sich daraus ein mehrjähriger Nutzen für die eigene Bevölkerung ergibt. Beispiel: Ein Beitrag an den Hallenbadneubau in einer Gemeinde in der Region schafft für die eigene Bevölkerung einen mehrjährigen Mehrwert, auch wenn das Schwimmbad eventuell auch gebaut worden wäre, wenn die eigene Gemeinde keinen Beitrag geleistet hätte. Demgegenüber schafft ein Beitrag an eine Alperschliessung im Berggebiet im Rahmen der Berghilfe keinen Mehrwert und muss daher als Spende über die Erfolgsrechnung verbucht werden.

3. Die Güter dienen der öffentlichen Aufgabenerfüllung

Investitionen ins Finanzvermögen werden zwar auch aktiviert, laufen aber nicht über die Investitionsrechnung, sondern werden direkt in der Bilanz verbucht.

Die kumulativ zu erfüllenden Kriterien für Investitionen gelten grundsätzlich auch für Folgeinvestitionen in bereits aktivierte Objekte. Damit eine Folgeinvestition aktiviert werden kann, muss sie entweder einen wertvermehrenden oder wertwiederherstellenden Charakter haben. Wertvermehrende und wertwiederherstellende Massnahmen werden, falls sie die Aktivierungsgrenzen (Kapitel 5.2.2) übersteigen, zwingend über die Investitionsrechnung verbucht und aktiviert.

- **wertvermehrend:** Als wertvermehrend gelten sämtliche Ausgaben, die den (theoretischen) Veräusserungswert an Dritte erhöhen und/oder zu einer Kapazitätserhöhung führen (z.B. Ausbau Kläranlagen) und/oder einen Technologiewechsel darstellen und somit die Nutzungsdauer des Anlageguts signifikant erhöhen.
- **Wertwiederherstellend (Instandsetzung):** Als wertwiederherstellend gelten sämtliche Ausgaben, durch die Nutzbarkeit eines Anlageguts im ursprünglichen Sinne wieder hergestellt wird. Die Restnutzungsdauer des Objekts wird demnach erhöht.

Im Gegensatz dazu sind werterhaltende Massnahmen (baulicher bzw. betrieblicher Unterhalt) immer über die Erfolgsrechnung zu verbuchen.

- **Wererhaltend (Instandhaltung):** Als werterhaltend gelten sämtliche Ausgaben, welche die Nutzung des Anlageguts im Rahmen der geplanten Nutzungsdauer und des geplanten Nutzungsumfangs sicherstellen. Der aktivierte Wert der Anlage wird daher nicht erhöht.

### Beispiel: Wertvermehrende, wertwiederherstellende und werterhaltende Massnahmen

Wertvermehrende Massnahme:	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Verbreiterung einer Strasse</li><li>▪ Einbau eines Kiesbetts beim Ersatz einer Wasserleitung, um zukünftige Leitungsbrüche zu verhindern</li></ul>
Wertwiederherstellende Massnahme:	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Komplette Sanierung und Teerung einer Strasse (der ursprüngliche Zustand wird wieder hergestellt)</li><li>▪ Ersatz einer Wasserleitung</li></ul>
Wererhaltende Massnahme:	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Punktuelle Reparaturen von Schlaglöchern am Strassenbelag</li><li>▪ Reparatur von Wasserleitungsbrüchen</li></ul>

Wenn während einer Ersatzinvestition oder Sanierung die bisherigen Verwaltungsliegenschaften nicht genutzt werden können und daher Mietkosten für zwischenzeitlich genutzte Gebäuden anfallen, so können diese Mietkosten nicht als Investitionsausgaben verbucht werden. Beispiel: Während der Renovationsphase eines Schulhauses fallen Mieten für die Ersatz-Container an. Diese Mietkosten müssen über die Erfolgsrechnung verbucht werden. Dies, weil die Mietkosten für Ersatzräume keinen wertvermehrenden Charakter haben. Hingegen können beispielsweise Mietkosten von Geräten zur Erstellung der Ersatzinvestition (z.B. Miete eines Baggers, wenn die Aussendienstmitarbeiter eine Arbeit selbst ausführen) als Investitionsausgaben verbucht werden.

### **5.2.2 Aktivierungsgrenzen**

Nicht jede Ausgabe, welche die Investitionskriterien erfüllt, muss zwingend aktiviert werden. Investitionsausgaben, welche die untenstehenden, nach Gemeindegrösse gestaffelten, Aktivierungsgrenzen (gemäss § 20 GRV) nicht überschreiten, können optional direkt über die Erfolgsrechnung verbucht werden. Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden, unabhängig von ihrer Höhe, immer über die Investitionsrechnung verbucht, d.h. aktiviert.

Gemeinden mit bis zu 1'000 Einwohnern:	25'000 Franken
Gemeinden mit bis zu 5'000 Einwohnern:	50'000 Franken
Gemeinden mit bis zu 10'000 Einwohnern:	75'000 Franken
Gemeinden mit mehr als 10'000 Einwohnern:	100'000 Franken

Die massgebliche Aktivierungsgrenze bezieht sich dabei auf das zugrundeliegende Wirtschaftsgut als Ganzes und nicht auf Teile davon. Es gilt der Grundsatz der Einheit der Materie (siehe dazu Kapitel 17.1.2). Dies gilt auch für „Sammelinvestitionen“ (z.B. Strassenbeleuchtung).

Bei wertvermehrenden oder wertwiederherstellenden Folgeinvestitionen gelten die gleichen Ansätze.

Bei Zweckverbänden, welche die Investitionen selbst aktivieren, gilt für die Aktivierungsgrenze die Summe der Einwohnerzahl aller Gemeinde im Zweckverband.

### Passivierungen

Passiviert werden sämtliche Einnahmen (Investitionsbeiträge anderer Gemeinden, Anschlussbeiträge, Erschliessungsbeiträge, ...) welche für die aktivierten Anlagen anfallen, unabhängig von deren Höhe.

Beispiel: Gemeinde A (15'000 Einwohner) beschliesst, die Verbreiterung der Verbindungsstrasse zur Gemeinde B in der Höhe von 90'000.- über die Erfolgsrechnung zu verbuchen. Die Gemeinde B bezahlt daran einen Investitionsbeitrag von 30'000.-. Diese 30'000.- werden in der Gemeinde B aktiviert, in der Gemeinde A aber nicht passiviert, sondern als Ertrag verbucht.

## 5.3 Bewertungsgrundsätze

Die Ausführungen in den Kapitel 5.3.1 bis 5.3.3 gelten für Verwaltungsvermögen, welches seit dem 1. Januar 2014 neu geschaffen worden ist. Für am 31.12.2013 bestehendes Verwaltungsvermögen ist auf das Kapitel 20.3 verwiesen.

### 5.3.1 Erstmalige Bewertung

Die erstmalige Bewertung von Sachwerten im Verwaltungsvermögen erfolgt in Höhe der Anschaffungs- oder der Herstellungskosten. Erfolgt der Zugang ohne Kosten<sup>1</sup>, wird die Anlage zum Verkehrswert (zur Definition des Verkehrswertes siehe Kapitel 4.2) zum Zeitpunkt des Zugangs bewertet (§ 11 Abs. 1 GRV).

Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden höchstens zum Anschaffungswert bewertet und allenfalls wertberichtigt.

### 5.3.2 Planmässige Abschreibungen

Sachwerte des Verwaltungsvermögens, welche einem Wertverzehr unterliegen, sind während ihrer kategorisierten Nutzungsdauer objektbezogen gemäss untenstehender Tabelle (siehe auch Anhang I der GRV) linear abzuschreiben. Diese Abschreibungen über die kategorisierte Nutzungsdauer werden als planmässige Abschreibungen bezeichnet (siehe Kapitel 6.4 und 6.5). Die planmässigen Abschreibungen beginnen im Jahr nach der Nutzungszuführung und erfolgen in der Regel jeweils Ende Jahr. Bei einer unterjährigen Umwidmung ins Finanzvermögen (z.B. infolge eines Verkaufs) erfolgt keine Pro-Rata-Abschreibung. Entweder wird auf die Abschreibung verzichtet oder es wird die ganze Jahrestranche abgeschrieben.

Anlagekategorie	Nutzungsdauer	Abschreibungssatz
Grund und Boden; vorbehalten dritte Zeile	unbegrenzt	0%
Wald	50 Jahre	2%
Strassen, Gewässerverbauungen und Friedhöfe; je inklusive Grund und Boden	40 Jahre	2,5%
Übrige Tiefbauten	40 Jahre	2,5%
Hochbauten	30 Jahre	3,33%
Wasserversorgung: Wasserfassungen, Brunnenstuben, Reservoire, Netz, Hydranten	50 Jahre	2%
Kanalisation	50 Jahre	2%
Technikanlagen	15 Jahre	6,67%
Allgemeine Mobilien: Fahrzeuge, Einrichtungen, Maschinen	10 Jahre	10%
Hard- und Software sowie allgemeine immaterielle Werte	5 Jahre	20%
Planwerke	15 Jahre	6,67%

Grundstücke werden grundsätzlich nicht abgeschrieben. Eine Ausnahme stellen Grundstücke dar, auf denen sich Strassenbauten, Gewässerverbauungen oder Friedhöfe befinden. Diese Grundstücke werden gemäss der Nutzungsdauer der sich darauf befindenden Anlagen über 40 Jahre abgeschrieben.

<sup>1</sup> Erhält die Gemeinden einen Vermögensgegenstand kostenlos, dann wird der Zugang zum Verkehrswert mit der Buchung 14XXX/9950.4390 verbucht. Ist der Zugang hingegen mit einer Zweckbindung verknüpft, muss zusätzlich eine Einlage in eine privatrechliche Zweckbindung verbucht werden. Diese Einlage geschieht mit der Buchung XXXX.3511/2911X (siehe Kapitel 8.2)

Investitionsbeiträge sind nach demjenigen Satz abzuschreiben, der für die Anlage gilt, für die sie ausgerichtet werden (Ziffer 2 des Anhangs I der GRV).

### 5.3.3 Ausserplanmässige Abschreibungen

Falls sich für einen Sachwert eine kürzere als die kategorisierte Nutzungsdauer ergibt, ist er zusätzlich zur planmässigen Abschreibung noch ausserplanmässig abzuschreiben. Die ausserplanmässigen Abschreibungen verteilen sich linear auf die verbleibende Restnutzungsdauer ab dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens der verkürzten Nutzungsdauer. Ist bereits bei der Erstellung der Anlage klar, dass diese eine kürzere als die kategorisierte Nutzungsdauer aufweist, so ist die Nutzungsdauer sogleich zu verkürzen und so sind von Beginn an ausserplanmässige Abschreibungen zu tätigen (so hat beispielsweise ein Kunstrasen eine tiefere Nutzungsdauer als die gemäss der Kategorie Tiefbauten vorgegebenen 40 Jahre). Eine Verkürzung der Nutzungsdauer ist nur im begründeten Fall zulässig. Der Grund (z.B. Herstellerangabe) ist im Auszug aus der Anlagenbuchhaltung anzugeben (§ 40 GRV). Es ist möglich, die Nutzungsdauer einer Anlage mehrmals zu verkürzen, eine einmal beschlossene Kürzung kann jedoch nicht wieder rückgängig gemacht werden. Eine Verlängerung der Nutzungsdauer ist, ausser beim Occasionskauf (siehe Kapitel 6.4), ausgeschlossen.

### 5.3.4 Spezialfall: Darlehen und Beteiligungen

Darlehen und Beteiligungen werden nicht planmässig abgeschrieben, sondern analog zum Finanzvermögen (siehe Kapitel 4.3) jährlich neu bewertet (§ 11 Abs. 2 GRV). Im Kapitel 5.5 ist die Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen dargelegt. Beteiligungen, welche in der Regel nicht veräussert werden können, sind dementsprechend zum Wert Null zu bilanzieren. Wenn die Beteiligung wirtschaftlich einem Investitionsbeitrag gleichkommt, dann können diese Beteiligungen auch linear über die Nutzungsdauer der damit finanzierten Investition abgeschrieben werden. Abwertungen von Darlehen und Beteiligungen werden hierbei über das Konto 3640 bzw. 3650 verbucht. Falls sich Darlehen und Beteiligungen aufwerten, werden diese Aufwertungen über das Konto 4490 verbucht.

<u>Beispiel: Bewertung einer Beteiligung</u>				
Wert der Beteiligung per:		15.01.2015	100'000 Franken (Kauf)	
		31.12.2015	98'000 Franken	
		31.12.2016	105'000 Franken	
Datum	Vorgang	Buchung		
		Soll	Haben	Betrag
15.01.2015	Kauf Beteiligung	Investitionsausgabe Beteiligung XXXX.55XX	Bank 10020	Fr. 100'000
31.12.2015	Aktivierung	Beteiligungen an öffentlichen Unternehmungen 1454X	Aktivierung 9990.690X	Fr. 100'000
31.12.2015	Abwertung Beteiligung	Wertberichtigungen Beteiligungen Verwaltungsvermögen XXXX.3650	Beteiligungen an öffentlichen Unternehmungen 1454X	Fr. 2'000
31.12.2016	Aufwertung Beteiligung	Beteiligungen an öffentlichen Unternehmungen 1454X	Aufwertungen Verwaltungsvermögen XXXX.4490	Fr. 7'000

## 5.4 Übertragung vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen

Vermögenswerte, welche für die öffentliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden, sind zum Buchwert des Verwaltungsvermögens ins Finanzvermögen zu übertragen und anschliessend neu zu bewerten. Grundstücke und Gebäude sind im Finanzvermögen als eine Anlage zu führen.

### Beispiel: Übertrag einer Verwaltungliegenschaft ins Finanzvermögen

Buchwert Grundstück	Fr.	1'000'000
Buchwert Gebäude	Fr.	600'000
Verkehrswert bei Übertragung	Fr.	1'780'000
davon: Grundstück	Fr.	1'200'000
Gebäude	Fr.	580'000

Vorgang	Buchung		
	Soll	Haben	Betrag
Übertragung ins Finanzvermögen	Überbaute Liegen- schaften 10840	Übertragung von Grundstü- cken ins Finanzvermögen 0290.6000	Fr. 1'000'000
	Überbaute Liegen- schaften 10840	Übertragung von Hochbauten ins Finanzvermögen 0290.6040	Fr. 600'000
Neubewertung überbaute Lie- genschaft	Überbaute Liegen- schaften 10840	Wertberichtigungen Sachanlagen 9630.4443	Fr. 180'000
Passivierung	Passivierte Einnahmen 9990.5900	Grundstücke 14000	Fr. 1'000'000
	Passivierte Einnah- men 9990.5900	Hochbauten 14040	Fr. 600'000

Um zu verhindern, dass bei einem Verkauf eines Vermögenswertes aus einer Spezialfinanzierung ein allfälliger Buchgewinn oder Buchverlust im allgemeinen Haushalt anfällt, ist in diesem Falle eine interne Verrechnung vorzunehmen (SSSS steht für die Funktion der Spezialfinanzierung):

- Im Falle eines Buchgewinnes über die Buchung 96XX.3990/SSSS.4990
- Im Falle eines Buchverlustes über die Buchung SSSS.3990/96XX.4990.

## 5.5 Exkurs: Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen

Bei den bedingt rückzahlbaren Darlehen lassen sich drei Hauptgruppen unterscheiden:

- **Bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn:** Diese können verzinslich oder unverzinslich gewährt werden. Ein Merkmal solcher Darlehen ist, dass zwar keine fixe Laufzeit vereinbart wurde, der Darlehensgeber aber die Rückzahlung aktiv bestimmen kann. Diese Bedingungen sind vertraglich vereinbart.
- **Bedingt rückzahlbare Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung:** Diese führen bei Nichtbeachtung des Darlehenszwecks (Entfremdung, zum Beispiel Umnutzung des Gebäudes) zu einer Rückzahlung. Einem Verbot der Zweckentfremdung gleich zu setzen, ist die faktische Unmöglichkeit, ein Anlagegut für andere Zwecke einzusetzen als ursprünglich geplant war (bspw. Hochwasserschutz). Die Geldmittel werden beim Darlehensnehmer für den Erwerb von dauerhaften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet. Es obliegt dem Darlehensgeber, die Vertragsklausel betreffend Zweckentfremdung zu überwachen und bei Nichteinhaltung eine Rückzahlung zu verlangen. Meist wird bei der Rückzahlung berechnet, wie viel die gesamte Nutzungsdauer beträgt und diese dann ins Verhältnis zur bereits erfolgten Nutzung gesetzt. Ein wichtiges Merkmal solcher Darlehen liegt darin, dass der Darlehensnehmer aktiv die Rückzahlung bestimmen kann, indem er eine Zweckentfremdung vermeidet. Der Darlehensgeber hat mit der Zweckentfremdungsklausel Bedingungen geschaffen, um dauerhaft auf die Mittelverwendung Einfluss zu nehmen.
- **Nicht rückzahlbare Darlehen – Typ „à-fonds-perdu“:** Hierbei handelt es sich auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht um Darlehen, sondern um einen Beitrag. Ein solches Darlehen sieht kein Verbot einer Zweckentfremdung vor oder verfügt über eine explizite Rückzahlungsverzichtsvereinbarung seitens des Darlehensgebers. Eine Rückzahlung kann ausgeschlossen werden.

### Bilanzierung beim Darlehensgeber

- Bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn sind in der Kontengruppe 144 „Darlehen“ zu bilanzieren.
- Bedingt rückzahlbare Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung sind in der Kontengruppe 146 „Investitionsbeiträge“ zu bilanzieren. Als Voraussetzung dafür gilt, dass die Geldmittel beim Darlehensnehmer für den Erwerb von dauerhaften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet werden.
- Die nicht rückzahlbaren Darlehen – Typ „à-fonds-perdu“ sind im Zeitpunkt der Darlehensgewährung im Transferaufwand (Kontengruppe 363 Beiträge an Gemeinwesen und Dritte) zu verbuchen. Dies gilt auch in den Fällen, wo die Geldmittel beim Darlehensnehmer für den Erwerb von dauerhaften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet werden, weil der Darlehensgeber keinen dauerhaften Einfluss auf die Mittelverwendung ausüben kann.

### Bilanzierung beim Darlehensnehmer

- Bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn sind in der Kontengruppe 2064 „Darlehen“ zu bilanzieren.
- Bedingt rückzahlbare Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung gelten als erhaltene Investitionsbeiträge (Investitionseinnahmen), sofern die Geldmittel beim Darlehensnehmer für den Erwerb von dauerhaften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet werden.
- Die bedingt rückzahlbaren Darlehen – Typ „à-fonds perdu“ sind im Zeitpunkt der Darlehensgewährung in der Regel im Transferertrag (Kontengruppe 463 Beiträge von Gemeinwesen und Dritten) zu verbuchen. Wenn der Geldfluss beim Darlehensnehmer für den Erwerb von dauerhaften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet wird, ist eine Verbuchung analog der bedingt rückzahlbaren Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung vorzunehmen, um eine periodengerechte Verteilung über die Nutzungsdauer zu erreichen.