





LEITFADEN

Contracting-Projekte im kommunalen Haushalt buchen

KEA-BW
DIE LANDESENERGIEAGENTUR

KOMPETENZZENTRUM
Contracting

Inhaltsverzeichnis

1 Einführung zum Leitfaden 4

2 Rechtliche Rahmenbedingungen 5

3 Reinformen des Contracting 8

4 Bilanzielle Zurechnung von Contracting-Maßnahmen/Objekten 9

4.1 Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums und Zurechnungskonzepte 9

4.2 Eigentumszurechnung und Bilanzierungsfolgen bei Energieliefer-Contracting (ELC) 12

4.3 Eigentumszurechnung und Bilanzierungsfolgen bei Energiespar-Contracting (ESC) 18

4.4 Anzuwendender Investitionsbegriff 26

5 Zusammenfassende Darstellung 29

6 Anlage 32

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 Bilanzielle Behandlung von Mieterein-, -um- und -ausbauten 11

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1 Energieliefer- und Energiespar-Contracting 8
Tabelle 2 Buchungsbeispiel 1 – Energieliefer-Contracting (ELC) 17
Tabelle 3 Buchungsbeispiel 1 – Nachrichtlicher Ausweis des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts 18
Tabelle 4 Buchungsbeispiel 2 – Investives Energiespar-Contracting (ESC) 23
Tabelle 5 Buchungsbeispiel 3 – Nicht investives Energiespar-Contracting (ESC) 25
Tabelle 6 Buchungsbeispiel 3 – Nachrichtlicher Ausweis des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts 26
Tabelle 7 Investitionsbegriff im Vergleich - Steuerbilanz, Handelsbilanz und NKHR 27
Tabelle 8 Contracting im kommunalen Haushalt - Synoptische Übersicht der buchhalterischen Behandlung nach NKHR Baden-Württemberg 30

Abkürzungsverzeichnis

AfA	–	Absetzung für Abnutzung
AG	–	Aktiengesellschaft
AHK	–	Anschaffungs-/Herstellungskosten
AO	–	Abgabenordnung
AV	–	Anlagevermögen
BewG	–	Bewertungsgesetz
BFH	–	Bundesfinanzhof
BGB	–	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	–	Bundesgerichtshof
BHKW	–	Blockheizkraftwerk
BMF	–	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	–	Bundessteuerblatt
BW	–	Baden-Württemberg
dena	–	Deutsche Energie-Agentur GmbH
Doppik	–	Doppelte Buchführung in Konten
EH	–	Ergebnishaushalt

EigBG	–	Eigenbetriebsgesetz
EigBVO-Doppik	–	Eigenbetriebsverordnung-Doppik
EigBVO-HGB	–	Eigenbetriebsverordnung-HGB
ELC	–	Energieliefer-Contracting
ESC	–	Energiespar-Contracting
EStG	–	Einkommensteuergesetz
EStH	–	Einkommensteuerhinweise
EStR	–	Einkommensteuerrichtlinien
FH	–	Finanzhaushalt
GemHVO BW	–	Gemeindehaushaltsverordnung Baden-Württemberg
GemO BW	–	Gemeindeordnung Baden-Württemberg
GmbH	–	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	–	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GPA	–	Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg
HFA	–	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer
HGB	–	Handelsgesetzbuch
IDW	–	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IDW ERS HFA	–	Entwurf Rechnungslegungsstellungnahme HFA
IFRS	–	International Financial Reporting Standards
KEA-BW	–	Klimaschutz- und Energieagentur Baden-Württemberg GmbH
KlimaG	–	Klimaschutz- und Klimawandelanpassungsgesetz Baden-Württemberg (Klimagesetz Baden-Württemberg)
NKHR	–	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen BW
OLG	–	Oberlandesgericht
RAP	–	Rechnungsabgrenzungsposten
Rn.	–	Randnummer
Rz.	–	Randziffer
Tz.	–	Textziffer
VwV	–	Verwaltungsvorschrift

1 Einführung zum Leitfaden

Der vorliegende Leitfaden soll Kommunen in Baden-Württemberg eine Orientierung für die buchhalterische Behandlung und die Abbildung von Contracting-Projekten im Haushalt/Wirtschaftsplan nach dem Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) geben. Die Relevanz der Thematik ergibt sich insbesondere aus dem Ziel des Landes, bis 2040 klimaneutral zu werden (vgl. § 10 Abs. 1 KlimaG BW), sowie der daraus folgenden Verpflichtung der Kommunen, ihre Verwaltungen bis 2040 weitgehend netto-treibhausgasneutral zu organisieren (vgl. § 12 KlimaG BW). Hieraus entstehen für Kommunen teils erhebliche Investitions- und Sanierungsbedarfe, deren Umsetzung in einigen Fällen über Contracting-Projekte erfolgt und erfolgen kann. Hierbei fungieren Kommunen als Auftraggeber von Contracting-Maßnahmen, während private Unternehmen (im Folgenden als „Contractor" bezeichnet) für die praktische Umsetzung der Maßnahmen zuständig sind.

Die beiden Reinformen des Contractings sind das Energieliefer-Contracting (ELC) – auch als Anlagen-Contracting bezeichnet – und das Energiespar-Contracting (ESC). In der kommunalen Praxis existiert allerdings eine Fülle an Contracting-Modellen, die von den Reinformen mehr oder weniger stark abweichen.[1] Die teils sehr individuellen Modelle stellen die Mitarbeitenden in den Kämmereien und in den kommunalen Eigenbetrieben, aber auch in städtischen Tochtergesellschaften des privaten Rechts (z.B. Stadtwerke-GmbHs) vor die Herausforderung einer dem Sachverhalt angemessenen Abbildung im jeweiligen Haushalt/Wirtschaftsplan, die sich ihrerseits aus der korrekten buchungstechnischen Abwicklung ergibt („so im Haushalt planen wie später gebucht werden wird").

Der vorliegende Leitfaden fokussiert die beiden Reinformen des Contractings (ELC und ESC) und macht Vorschläge zu deren buchungstechnischer Umsetzung und haushalterischer Abbildung nach den Vorgaben des NKHR, wie sie sich aus GemO BW, GemHVO BW, EigBG BW und EigBVO-Doppik BW nebst der dazu vorliegenden Verwaltungsanweisungen und untergesetzlichen Regelungen ergeben. Da die angesprochenen Regelungen zwar weitgehend, aber nicht völlig identisch sind mit den handelsrechtlichen Bestimmungen, auf die in der EigBVO-HGB in weiten Teilen verwiesen wird, erstreckt sich die Gültigkeit des Leitfadens nicht auf HGB-Eigenbetriebe, nicht auf nach HGB Rechnung legende Kommunalanstalten (§ 102a Abs. 6 GemO BW) und nicht auf nach § 103 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a GemO BW zur Aufstellung eines HGB-Wirtschaftsplans verpflichtete Tochtergesellschaften in privater Rechtsform, wenngleich die Ausführungen auch für diese nicht völlig unbeachtlich sein dürften. Für Contracting-Projekte im Rahmen kommunaler Betriebe gewerblicher Art sind die Ausführungen des Leitfadens ebenfalls unbeachtlich, denn bilanzsteuerrechtlich existieren ebenfalls Abweichungen zu den NKHR-Bestimmungen; die Inanspruchnahme einer qualifizierten Steuerberatung wird ausdrücklich empfohlen.

[1] Vgl. Deutsche Energie-Agentur GmbH (2025), S. 19 ff.

2 Rechtliche Rahmenbedingungen

Kommunen stehen aufgrund der beschriebenen Klimaschutzziele und -vorgaben (vgl. § 12 KlimaG BW) vor erheblichen Investitionen und/oder Sanierungen insbesondere im Bereich Endenergieverbrauch und damit zusammenhängend v.a. in ihrem Gebäudebestand. Für die Frage der Umsetzung der erforderlichen Maßnahmen haben sie nach § 77 Abs. 2 GemO BW das Wirtschaftlichkeitsgebot zu beachten, demzufolge etwas vereinfacht ausgedrückt ein gegebenes Ziel mit dem geringstmöglichen Mitteleinsatz zu erreichen ist (Minimalprinzip) oder mit gegebenen Mitteln ein möglichst hoher Zielerfüllungsgrad zu erreichen ist (Maximalprinzip). § 12 Abs. 1 GemHVO BW verlangt bei Investitionen von erheblicher finanzieller Bedeutung die Durchführung eines Wirtschaftlichkeitsvergleiches zwischen mehreren Umsetzungsvarianten, um eben die wirtschaftlichste zu identifizieren. In den meisten Fällen werden die Vergleichsoptionen aus den beiden folgenden Möglichkeiten bestehen:

a) Umsetzung der Energieversorgungs- oder -effizienzmaßnahmen durch die Kommune in eigener Regie

b) Umsetzung der Energieversorgungs- oder -effizienzmaßnahmen unter Einschaltung eines Contractors in den Formen des ELC oder ESC

Unter Berücksichtigung der v.a. begrenzt vorhandenen finanziellen und personellen Ressourcen bei den Kommunen und deren begrenztem Zugriff auf Handwerks- und Bauunternehmen auf der einen Seite und in Aussicht stehenden Skaleneffekten und vorhandenem technischen Know-how und spezialisiertem Personal bei den Contractoren wird die Entscheidung in einigen Fällen zugunsten des Contractings ausfallen; in jedem Fall ist die Entscheidung nachvollziehbar zu dokumentieren, um die Einhaltung des Wirtschaftlichkeitsgebots nachzuweisen.

In beiden genannten Fällen müssen die Maßnahmen haushalts- und buchungstechnisch adäquat abgebildet werden und spätestens seit 2020 hat dies im Wege der Kommunalen Doppik (dem NKHR) zu erfolgen (§ 77 Abs. 3 GemO BW). Die Ausführungen in diesem Leitfaden fokussieren die Abbildung bei Umsetzungsvariante b), also im Contracting-Weg.

Gemäß § 95 Abs. 1 GemO BW hat die Gemeinde zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen. Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen zu enthalten, soweit nichts anderes bestimmt ist. Er hat die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde darzustellen.

Folglich ist zu erörtern,

- ob der Kommune bei Umsetzung von Energieeffizienzmaßnahmen im Contracting-Weg etwaige Vermögensgegenstände, aktivische/passivische Sonderposten oder Verbindlichkeiten entstehen und,

- ob mit den Maßnahmen verbundene Zahlungsvorgänge investiver Art oder der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzuordnen sind und,
- ob Aufwendungen und Erträge resultieren.

Zur Beantwortung dieser Fragen sind neben den Bestimmungen der GemO BW, der GemHVO BW und etwaigen Verwaltungsanweisungen auch die mit der Lenkungsgruppe NKHR (bestehend aus Innenministerium, GPA, Gemeindetag, Städtetag, Landkreistag, Datenverarbeitungsverbund BW) abgestimmten Leitfäden bedeutsam. Diese haben zwar weder gesetzliche noch untergesetzliche Bindungswirkung, sind aber wesentliche Orientierungs- und Umsetzungshilfen und werden von Prüfungsinstitutionen als Prüfungsgrundlage verwendet. Bei Anwendung/Befolgung der Leitfäden wird den Kommunen also rechtskonformes Handeln unterstellt, jedoch führt eine Nichtbeachtung nicht zum rechtswidrigen Handeln. Allerdings empfiehlt sich bei von den Leitfäden abweichendem Vorgehen eine Dokumentation und Begründung, denn dann ist mit einer intensiveren Prüfung zu rechnen.[2] Zu prüfen ist folglich, ob aus den Leitfäden in ihrer jeweils aktuell vorliegenden Form (für diesen Leitfaden nach Stand Mai 2026) Vorgaben zur Abbildung von Contracting-Projekten resultieren oder sich ableiten lassen.

Laut dem Leitfaden zur Bilanzierung ist, bevor eine Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe durch Übernahme der handelsrechtlichen Auslegung erfolgt, die sich ihrerseits teils an der steuerlichen Auslegung durch den Bundesfinanzhof (BFH) orientiert, „zunächst" zu prüfen, welcher Inhalt sich ggf. auch durch Auslegung aus den kommunalrechtlichen Regelungen ergibt. [3] Bestehen keinerlei (unter-)gesetzlich abweichende Auslegungen unbestimmter Rechtsbegriffe und ergibt sich kein Anhaltspunkt für eine etwa erforderliche Modifikation einer handelsrechtlich bestehenden Auslegung, ist diese nach hiesiger Auffassung dann in den Kommunalbereich zu übernehmen. Insofern ist bei nicht vorhandenen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen die handelsrechtliche Rechnungslegungspraxis in den Blick zu nehmen.

Kommunale Eigenbetriebe haben gem. § 12 Abs. 3 EigBG BW ihre Bücher nach Maßgabe des Eigenbetriebsrechts sowie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu führen und die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage in der Form der doppelten Buchführung ersichtlich zu machen. In der jeweiligen Betriebssatzung ist festzulegen, ob die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen auf der Grundlage der Vorschriften des HGB oder auf der Grundlage der für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden geltenden Vorschriften für die Kommunale Doppik (NKHR) erfolgen. Wird der Eigenbetrieb nach den Vorschriften der Kommunalen Doppik geführt, sind gem. §§ 6 Abs. 1 und 7 Abs. 1 EigBVO-Doppik die Vorschriften der §§ 34-55 GemHVO anzuwenden. Spezifische Regelungen zu Contracting-Projekten sind in der EigBVO-Doppik nicht ersichtlich. Folglich finden die Bilanzierungsregeln des Kernhaushalts (unter Beachtung der jeweils einschlägigen Leitfäden in ihrer aktuellen Fassung) Anwendung. § 6 Abs. 1 S. 2 EigBVO-Doppik entbindet zwar den Doppik-Eigenbetrieb von der Anwendung des kommunalen Kontenrahmens aus Anlage 31.2 der VwV Produkt- & Kontenrahmen. Allerdings wird aus

[2] Vgl. Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg (2019), S. 91 ff.; Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2018), S. 3; Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2019), S. 2; Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023a), S. 2; Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 14.

[3] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 19.

Gründen der Vergleichbarkeit regelmäßig eben dieser standardisierte Kontenrahmen doch angewendet, womit sich die Buchungsvorgänge und damit auch die Veranschlagungen auf Haushalts-/Wirtschaftsplanebene im Kernhaushalt und im NKHR-Eigenbetrieb i. d. R. decken.

Die Ausführungen dieses Leitfadens beziehen sich – trotz etwaiger Orientierung an handelsrechtlichen Auslegungen bei Abwesenheit gemeindehaushaltsrechtlich abweichender Bestimmungen – mithin auf den NKHR-Kernhaushalt und auf NKHR-Eigenbetriebe, nicht aber auf HGB-Eigenbetriebe und damit auch nicht auf nach HGB Rechnung legende Kommunalanstalten (§ 102a Abs. 6 GemO BW) und nicht auf nach § 103 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a GemO BW zur Aufstellung eines HGB-Wirtschaftsplans verpflichtete Tochtergesellschaften in privater Rechtsform. Allerdings gilt sowohl nach HGB (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB) als auch nach NKHR, dass die Bilanzierung von Vermögensgegenständen beim wirtschaftlichen Eigentümer zu erfolgen hat.[4] Gibt es hierbei keine Zurechnungsunterschiede zwischen HGB und NKHR, werden die Bilanzierungsfolgen also zumindest vergleichbar sein.

Für die Frage, ob Maßnahmen investiver Natur sind, existieren abweichende Auslegungen der im Wortlaut eng beieinander liegenden Vorschriften nach HGB, NKHR und Bilanzsteuerrecht. Leistet eine Kommune nun etwa einen Baukostenzuschuss an einen Contractor für eine Contracting-Maßnahme, die nach handelsrechtlichen Kriterien investiv ist, nach NKHR-Kriterien aber nicht oder umgekehrt, stellt sich die Frage, ob aus Sicht der Kommune eine Investitionsfördermaßnahme vorliegen kann oder nicht. Außerdem stellt sich die Frage, wie gewährte Zuwendungen zu bilanzieren sind, wenn die Kommune selbst wirtschaftliche Eigentümerin ist, sie sich also sozusagen selbst bezuschusst.

Im Folgenden werden zunächst die beiden Reinformen des Contractings dargestellt, sodann wird auf die Frage des wirtschaftlichen Eigentums und auf den teils unterschiedlichen Investitionsbegriff nach HGB, NKHR und Bilanzsteuerrecht eingegangen, um schließlich Vorschläge für eine nach Ansicht der Verfasser adäquate Abbildung im NKHR-Kernhaushalt und -Eigenbetrieb ableiten zu können.

[4] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 21.

3 Reinformen des Contracting

Der vorliegende Leitfaden fokussiert zwei Reinformen des Contractings, das Energieliefer-Contracting/Anlagen-Contracting (ELC) und das Energiespar-Contracting (ESC), die im Folgenden kurz gegenübergestellt werden sollen.

Tabelle 1 Energieliefer- und Energiespar-Contracting

Energieliefer-Contracting (ELC)	Energiespar-Contracting (ESC)
Der Contractor plant, finanziert, installiert, betreibt und hält eine Energieerzeugungsanlage in Stand. Diese wird auf einem kommunalen Grundstück in der Nähe der zu versorgenden Liegenschaft (oder direkt in einem kommunalen Gebäude) errichtet.	Der Contractor plant, finanziert und realisiert technische, bauliche und organisatorische Maßnahmen an einer bestehenden kommunalen Liegenschaft (z.B. Regelungstechnik, Beleuchtungsanlagen, Lüftungsanlagen, Warmwasserbereiter, BHKW, Pelletkessel, Wärmepumpe, Steigleitungen, Heizkörper, Fenster, Gebäudehülle etc.) mit dem Ziel der Energieeinsparung, welche er auch in bestimmtem Ausmaß garantiert.[5] Lt. dena können hierbei im Durchschnitt 30-50 % Energiekosteneinsparung erzielt werden.[6]
Der Contractor trägt während der Vertragslaufzeit das Risiko für die Versorgungssicherheit und kümmert sich um den Brennstoffeinkauf.	Der Contractor erhält von der Kommune während der Vertragslaufzeit die Einsparungen oder den größten Teil davon (Contracting-Rate; Resteinsparung entlastet Haushalt der Kommune selbst) sowie ggf. Baukostenzuschüsse, um damit seine Finanzierungskosten zu decken.[7]
Die Kommune zahlt für die bereitgestellte Energie ein Entgelt, welches sämtliche Kosten sowie den Ertrag des Contractors abdeckt.[8] Ggf. zahlt die Kommune Baukostenzuschüsse an den Contractor.	Das Risiko der Einspargarantie liegt beim Contractor, dieser ist zuständig für die Überwachung des Energieverbrauchs, die Abrechnung der Verbrauchsreduzierung und der eingesparten Energiekosten sowie die Instandhaltung der eingebauten Anlagen und die Betriebsführung.[9] Der Contractor hat allerdings keine Rechte, die Kommune von Einwirkungen auf die Contracting-Objekte auszuschließen.
Ergänzend werden Regelungen getroffen, nach denen der Contractor die Kommune während der Vertragslaufzeit von Einwirkungen auf die Anlage ausschließen kann und dass nach Ende der Vertragslaufzeit eine Demontage erfolgt oder eine Entschädigung an den Contractor zu zahlen ist, wenn die Anlage bei der Kommune verbleibt.	Nach Ende der Vertragslaufzeit profitiert die Kommune alleine von den Einsparungen.[10]

[5] Vgl. Deutsche Energie-Agentur GmbH (2025), S. 13 f.
[6] Vgl. ebd., S. 2.
[7] Vgl. Deutsche Energie-Agentur GmbH (2025), S. 19 und S. 59.
[8] Vgl. Deutsche Energie-Agentur GmbH (2018a), S. 8.
[9] Vgl. Deutsche Energie-Agentur GmbH (2025), S. 92 ff.
[10] Vgl. ebd., S. 98.

4 Bilanzielle Zurechnung von Contracting-Maßnahmen/Objekten

4.1 Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums und Zurechnungskonzepte

Nachdem die rechtlichen Rahmenbedingungen sowie die verschiedenen Contracting-Reinformen dargestellt wurden, ist im nächsten Schritt zu klären, wem die Contracting-Objekte bilanziell zuzurechnen sind.

Nach § 240 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann „seine" Vermögensgegenstände in der Bilanz auszuweisen. Nach § 246 Abs. 1 S. 2 1. Hs. HGB sind damit zunächst die in seinem (zivilrechtlichen) Eigentum stehenden Vermögensgegenstände gemeint, Hs. 2 ordnet allerdings für die seltenen Fälle eines Abweichens von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum eine Vorrangigkeit des wirtschaftlichen Eigentums für die bilanzielle Zurechnung an (s. auch IDW ERS HFA 13 n.F. Tz. 6), so dass zivilrechtliche und bilanzielle Zuordnung auseinanderfallen können. Aus § 39 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 AO ergibt sich i. d. R. ein identisches Vorgehen in der Steuerbilanz. In Einzelfällen kann es handelsbilanziell denkbar sein, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Vermögensgegenstand in zwei Bilanzen (Verkäufer und Käufer bzw. Contracting-Geber und -Nehmer) zu bilanzieren ist, denn ein allgemeingültiger Grundsatz korrespondierender Bilanzierung existiert handelsrechtlich so nicht. 11 Die Bilanzierung einer Contracting-Maßnahme beim Gebäudeeigentümer ist damit handelsrechtlich grundsätzlich unabhängig von der Bilanzierung beim Contractor.12

Nach § 37 Abs. 1 S. 1 GemHVO BW hat eine baden-württembergische Kommune (korrespondierend zu § 240 Abs. 1 HGB) „ihre" Vermögensgegenstände in einem Inventar zu erfassen und gem. § 40 Abs. 1 S. 1 GemHVO BW letztlich dann auch zu bilanzieren. Für die Frage der Zurechnung eines Bilanzierungsgegenstandes gilt gem. Leitfaden Bilanzierung ebenfalls das wirtschaftliche Eigentum als maßgeblich.[13] Aus den Ausführungen zur Leasingbilanzierung im Leitfaden Bilanzierung ergibt sich – abweichend vom Handelsrecht – allerdings doch ein Grundsatz korrespondierender Bilanzierung, denn laut Leitfaden könne ein Vermögensgegenstand nur in der Bilanz eines der Vertragspartner bilanziert werden, weshalb dort empfohlen wird, beim (privaten) Vertragspartner in Erfahrung zu bringen, ob er den Vermögensgegenstand bilanziert.[14] Der Leitfaden spricht an der Stelle zwar Contracting-Maßnahmen nicht explizit an, es erschließt sich den Verfassern aber nicht, weshalb beim Contracting genannter Grundsatz dann nicht greifen sollte.

[11] Vgl. C.H. Beck (2024), § 246 HGB, Rn. 6 mit Verweis auf IDW ERS HFA 13 nF Tz. 6; vgl. Marx (2022), § 253, Rz. 182.
[12] Vgl. Marx (2024), S. 418.
[13] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 21.
[14] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 267, Anlage 6.

Für NKHR-Zwecke lässt sich also festhalten, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Contracting-Objekten entweder der Kommune oder dem Contractor zuzuordnen ist, nicht aber beiden gleichzeitig und wohl auch nicht bei keinem von beiden.

Wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes ist derjenige, der nach dem Gesamtbild der Verhältnisse für wesentliche Teile der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes die tatsächliche Sachherrschaft über diesen ausübt. Entscheidend ist daher, wer über das Verwertungsrecht (Nutzung/Weiterveräußerung) verfügt, wem die Chancen und Risiken aus der laufenden Nutzung oder Veräußerung zustehen und wer Wertsteigerungen und Wertminderungen – inkl. der Gefahr des zufälligen Untergangs – zu tragen hat.[15]
Die wirtschaftliche Zurechnung verlangt, dass Substanz und Ertrag in zivilrechtlich abgesicherter Form in der Weise auf einen anderen übergehen, dass einem formalrechtlichen Herausgabeanspruch des (zivilrechtlichen) Eigentümers bei typischem Geschehensablauf keine nennenswerte Bedeutung zukommt. Besteht diese zivilrechtlich abgesicherte Form nicht für die ganze Nutzungsdauer, so muss eine Teilhabe am noch nicht verbrauchten Restwert vorliegen (z.B. durch einen Wertersatzanspruch oder durch ein Ankaufsrecht zu günstigen Bedingungen, welches bei typischem Geschehensablauf auch ausgeübt wird).[16]

Die Frage der Zurechnung von Bilanzierungsobjekten zum vom zivilrechtlichen Eigentümer etwa abweichenden wirtschaftlichen Eigentümer stellt sich insbesondere im Falle von Leasingverträgen und bei Mieterein-, -um- oder -ausbauten. Für beide Bereiche existieren bilanzsteuerrechtliche Zurechnungskriterien, die i. d. R. auch handelsrechtlich angewendet werden, wenngleich sie teilweise Kritik erfahren. Konkret handelt es sich dabei um:

1) Die steuerlichen Leasingerlasse (BMF v. 19.4.1971 BStBl. I 1971, 264 (Vollamortisationserlass für Mobilien), BMF v. 21.3.1972 BStBl. I 1972, 188 (Vollamortisationserlass für Immobilien), BMF v. 22.12.1975, IV B/2 – S 2170 – 161/75 (Teilamortisationserlass für Mobilien), BMF v. 23.12.1991 BStBl. I, S. 13 (Teilamortisationserlass für Immobilien)).

2) Den Mietereinbautenerlass (H 4.2 Abs. 3 EStH; BMF vom 15.1.1976), der allerdings „nur" die bilanziellen Folgen beim Mieter darstellt (siehe auch die folgende Abbildung).

[15] Vgl. C.H. Beck (2024), § 246 HGB, Rn. 6.
[16] Vgl. BGH 6.11.1995, BB 1996, 155; vgl. C.H. Beck (2024), § 247 Rn. 331.

BMF vom 15.1.1976 Mietereinbautenerlass
(s. auch LF Bilanzierung, 4. Aufl., Anlage 5)

Baumaßnahme des Mieters wäre bei Durchführung durch Gebäudebesitzer selbst nur Instandhaltung? —ja→ **Sofortaufwand beim Mieter (Tz. 1)**

↓ nein

Scheinbestandteil (Tz. 2)? —nein→ **Betriebsvorrichtung (Tz. 3)?** —nein→ **Sonstiger Mietereinbau/-umbau (Tz. 4)**

Sache zu vorübergehendem Zweck ins Gebäude eingebaut (§ 95 BGB)

- ND eingefügte Sache länger als vss. Mietdauer (inkl. zu erwartender Verlängerungen) &
- Sache hat nach Ausbau noch beachtlichen Wiederverwendungswert und nicht bloß Schrottwert &
- Nach Art und Zweck der Verbindung kann mit späterer Entfernung der Sache auch tats. gerechnet werden (gem. BFH 9/4/97, II R 95/94 und BGH 31/10/52 – V ZR 36/51, so auch Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, § 246, Rz. 320 kann Scheinbestandteil auch vorliegen, wenn Sache bei Trennung zerstört wird; strittig)

Ja (dann zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum beim Mieter)

- Bewegliches SAV in Bilanz des Mieters
- AfA über vss. Mietdauer oder betriebsgewöhnliche ND, aber nur falls diese kürzer ist als die vss. Mietdauer (Tz. 10); da als beweglich eingestuft: auch deg. AfA nach § 7 Abs. 2 EStG möglich und auch § 7g EStG Sonder-AfA

Beispiele:
- *Einbau beweglicher Trennwände in angemietete Büroräume (ND 15 Jahre, Mietdauer 5 Jahre). Bei Mietende müssen Trennwände wieder ausgebaut werden. Sie sollen dann im neuen Gebäude wieder eingebaut werden. AfA über 5 Jahre.*
- *Vom Mieter eingefügte Telefonanlagen, eingebauter Tresor, eingebaute Einbauküche*
- *Windkraftanlagen auf gepachteten Grundstücken (BFH 22/09/16, IV R 1/14)*

Gegenbeispiele:
- *Vom Mieter angebrachte Tapeten oder fest verklebte Böden*
- *In fremdes Gebäude eingebaute Heizstation bei 10jährigem Wärmeliefervertrag, der sich bei Nichtkündigung automatisch verlängert; Demontage nach Vertragsablauf nicht vereinbart (OLG Rostock 30.5.04 – 7 U 91/02: bei wirtschaftlich vernünftiger Betrachtung mit Ausbau nicht zu rechnen und dann auch kein beachtlicher Wiederverwendungswert mehr)*

Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG, BFH 23/09/08, I R 47/07), mit denen das Gewerbe des Mieters unmittelbar betrieben wird oder die in einer unmittelbaren Beziehung zu dem ausgeübten Gewerbe stehen (Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 5.6.13, S 3130)

Im Gegensatz zu Scheinbestandteilen können sie auch wesentliche Bestandteile des Grundstücks sein, allerdings tritt dann der Zusammenhang mit dem Gebäude hinter die Funktion als Betriebsvorrichtung zurück

Ja (dann wirtschaftliches Eigentum beim Mieter, auch wenn zivilrechtliches Eigentum u.U. beim Vermieter, wenn Einbau wesentlicher Bestandteil des Gebäudes)

Beispiel (BFH 28.2.13, III R 35/12): Bäcker baut Lastenfahrstuhl in gemietetes Produktionsgebäude, um Backwaren zwischen einzelnen Fertigungsstufen zu transportieren (ND 12 Jahre, Mietdauer 6 Jahre; AfA über 6 Jahre)
Weiteres Beispiel: spezielle Schaufensterbeleuchtung im Gegensatz zu normaler Deckenbeleuchtung

Hinweis: Für die weitere Prüfung spielt es keine Rolle, ob die Ein- oder Umbauten beim Vermieter dem Gebäude zuzuordnen gewesen wären oder selbstständige Vgg. dargestellt hätten, wenn er sie selbst vorgenommen hätte

Mieter wird wirtschaftlicher Eigentümer der Ein-/Umbauten (Tz. 6)? —ja→

- Unbewegliches SAV in Bilanz des Mieters (auch wenn Sache bei Einbau durch Vermieter Gebäudebestandteil gewesen wäre, wie z.B. feste Zwischenwand zwecks andersartiger Büroaufteilung; Tz. 8)
- AfA nach Gebäudegrundsätzen (H 7.4 „Mietereinbauten" EStH statt nach Tz. 10 des Mietereinbautenerlasses) oder die kürzere tatsächliche ND des Einbaus, z.B. wegen kürzerer Mietdauer (R 7.4 Abs. 3 Satz 2 und 3 EStR; BMF vom 22.2.2023; Tz. 14)
  Sonderfall: Ladeneinbauten/-umbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen, ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen: unbewegl. SAV und AfA über 8 Jahre (BMF vom 15/12/2000, BStBl I 2000, 1532, Fst 3.7)
- Bei Entfernungsverpflichtung (z.B. der genannten Trennwände): Ansammlungsrückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst d EStG zu bilden

Eingebaute Sache wird durch Einbau zivilrechtlich Bestandteil des Grundstücks/Gebäudes (§§ 946, 93, 94 BGB) und verbleibt nach Beendigung Mietvertrag auch im Eigentum des Vermieters, hat dann aber keine wirtschaftliche Bedeutung mehr, weil entweder eingebaute Sache während Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht (Mietdauer > ND, wohl auch der Fall bei Entfernungsverpflichtung ohne Anschlussverwendungsmglk.) oder weil Vermieter dem Mieter den gemeinen Wert der Sache noch erstatten muss (§§ 951, 812 BGB)

↓ nein

Mieter erhält durch Ein-/Umbauten einen besonderen betrieblichen Nutzungsvorteil (Tz. 7) *ohne rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum zu haben* —ja→

(kritisch gesehen in Lit. („bilanzielle Anomalie") und sofortige Aufwandsbuchung gefordert; s. m.w.N Marx, StuB 11/2024, S. 416)

Eingebaute Sache dient unmittelbar den betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters, weil sie eine unmittelbare sachliche Beziehung zu dessen Betrieb haben (Zusammenhang mit dem Betrieb überlagert dann Zusammenhang mit dem Gebäude; Anhaltspunkt: Umbauten wären bei anderer Gebäudenutzung durch Vermieter wahrscheinlich nicht vorgenommen worden)

↓ nein

(da eingebaute Sache unabhängig von Art des Betriebs des Mieters)

vom Mieter selbst geschaffene Nutzungsmöglichkeit und damit (selbst erstellter) Immaterieller Vgg. beim Mieter (Tz. 5, 9)

(kritisch gesehen in Lit.)

Steuerlich Sofortaufwand wegen Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG, handelsrechtlich grds. Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB), allerdings müsste dafür Einzelverwertbarkeit vorliegen, was hier fraglich ist, also i.d.R. auch Aufwandsbuchung beim Mieter (Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, § 246, Rz. 16)

Beispiele:
- *Mieter statt Vermieter baut Zentralheizung (ND 20 Jahre) in ansonsten vom Vermieter neu hergestelltes Gebäude ein; nach Ablauf der Mietdauer (6 Jahre) verbleibt diese entschädigungslos im Gebäude des Vermieters*
- *Mieter vergrößert Fenster zwecks besserer Lichtverhältnisse, Fenster bleibt nach Ende Mietvertrag entschädigungslos im Gebäude des Vermieters*

Abbildung 1 Bilanzielle Behandlung von Mietereinbauten, -umbauten und -ausbauten

Die Ausführungen im Leitfaden Bilanzierung zum wirtschaftlichen Eigentum („wirtschaftliches Eigentum bei demjenigen, der tatsächlicher Träger von Nutzen und Lasten ist und damit die tatsächliche Verfügungsmacht über den Vermögensgegenstand ausübt“[17]; „Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt i. d. R. im Zeitpunkt des Übergangs des Eigenbesitzes, der Gefahr, der Nutzen und Lasten“[18]) decken sich inhaltlich weitestgehend mit den handels- und bilanzsteuerrechtlichen Zurechnungsgrundsätzen.

Für Leasingfälle und im Falle von Mieterein-, -um- oder -ausbauten verweist der Leitfaden Bilanzierung zudem explizit auf die Anwendbarkeit der steuerlichen Leasingerlasse[19] sowie des Mietereinbautenerlasses[20].

Für Contracting-Fälle bietet es sich in der aus Sicht der Verfasser logischen Folge an, die wirtschaftliche Zurechnung der Contracting-Objekte sowie die bilanziellen Folgen entweder an den Leasinggrundsätzen oder an den Grundsätzen des Mietereinbautenerlasses zumindest zu orientieren, je nachdem welches Konzept für den vorliegenden Fall als passender einzustufen ist.

4.2 Eigentumszurechnung und Bilanzierungsfolgen bei Energieliefer-Contracting (ELC)

Gemäß dem Erlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 7/11/2023, III B – S 2170 – 4/2005 – 1 (weitestgehend deckungsgleich mit dem Erlass des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 13.09.05 – VI 304 – S 2134 – 059) ist für die Frage der bilanziellen Zurechnung von Contracting-Objekten jeder Einzelfall zu prüfen. Die Prüfung habe aber nicht nach Leasinggrundsätzen zu erfolgen, da die Anlage nicht dem Auftraggeber zur Nutzung überlassen werde, sondern der Contractor die Anlage selbst nutzt und nur das Produkt (i. d. R. erzeugte Wärme) dem Auftraggeber liefert. Daher sei nach Grundsätzen für Mietereinbauten (H 4.2 Abs. 3 EStH) zu verfahren. Der genannte Erlass bezieht sich dabei erkennbar auf ELC-Fälle, nicht aber auf ESC-Fälle.

Der Leitfaden Bilanzierung verweist auf den o.g. und mit dem Erlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin gleichlautenden Erlass des Finanzministeriums Schleswig-Holstein und schließt sich den dortigen Ausführungen an (keine Anwendung der Leasingerlasse, da während der Laufzeit keine Nutzungsüberlassung der Anlagen an die Kommune erfolgt; stattdessen Zurechnung nach Grundsätzen für Mietereinbauten).[21]

Zivilrechtliche Eigentümerin von ELC-Anlagen wäre nach § 94 BGB zunächst die Kommune, wenn der Einbau nicht bloß zu einem vorübergehenden Zweck i. S. d. § 95 BGB erfolgt ist; falls dies aber doch der Fall ist, handelt es sich um einen „Scheinbestandteil“ und das zivilrechtliche (sowie bei Anwendung des Mietereinbautenerlasses auch das wirtschaftliche Eigentum) liegt beim Contractor.

[17] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 21.
[18] Vgl. ebd., S. 36.
[19] Vgl. ebd., S. 28 f.
[20] Vgl. ebd., S. 25 und S. 31.
[21] Vgl. ebd., S. 31.

In der Praxis hat der Contractor, u.a. (zumindest bei insolvenzfähigen Auftraggebern) zwecks Absicherung gegen ein Insolvenzrisiko und zur Kreditsicherung, oft ein Interesse daran, dass die Anlagen seinem zivilrechtlichen Eigentum zugerechnet werden. Erfolgt auch die Zuordnung zu seinem wirtschaftlichen Eigentum, kann er zudem die Abschreibungen in seiner Gewinnermittlung geltend machen, einen etwaigen Vorsteuer-Abzug generieren und ggf. Investitionszulagenberechtigung erlangen.

Die Scheinbestandteilseigenschaft mit der (oft gewünschten) Folge der Zurechnung des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums zum Contractor kann durch Bestellung beschränkter persönlicher Dienstbarkeiten (§§ 1090, 1018 BGB), die den Contractor zum Einbau und Betrieb der Anlage auf dem Grundstück berechtigen, erreicht werden. In der Folge bleiben die Anlagen trotz Verbindung mit dem Grundstück sonderrechtsfähig i. S. d. § 95 Abs. 1 S. 2 BGB und werden eben kein Grundstücksbestandteil.[22]

Alternativ kann die Scheinbestandteilseigenschaft durch entsprechende Vertragspassagen erreicht werden, die erkennen lassen, dass der Einbau nur zu einem vorübergehenden Zweck erfolgt ist (§ 95 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 BGB). Diese müssen erkennen lassen, dass ein späterer Ausbau von Anfang an beabsichtigt war und der innere Wille muss auch mit dem nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhalt im Einklang stehen (BGH 07.04.17 – V ZR 52/16). Daher wird oft eine entsprechende Regelung über die Demontage vertraglich aufgenommen sowie ein Entschädigungsanspruch für den Contractor für den Fall der vorzeitigen Vertragsbeendigung. Ein Fehlen derartiger Passagen kann dazu führen, dass die Anlage zivilrechtlich zum Gebäude und dessen Eigentümer gehört (so im Fall des OLG Rostock 15.01.04 – 7 U 91/02: In fremdes Gebäude eingebaute Heizstation bei 10-jährigem Wärmeliefervertrag, der sich bei Nichtkündigung automatisch verlängert ohne vereinbarte Demontageverpflichtung. Gem. OLG Rostock ist bei wirtschaftlich vernünftiger Betrachtung mit einem Ausbau nicht zu rechnen, wodurch kein beachtlicher Wiederverwendungswert mehr vorhanden ist. In der Folge ist die Heizung zivilrechtlich Eigentum des Gebäudeeigentümers und nicht des Wärmelieferanten).[23]

Unter Bezugnahme auf die zur Thematik vorliegende BFH-Rechtsprechung (BFH 06.08.1998 III R 28/97, 30.03.2000 III R 58/97, 20.11.2003 III R 4/02) ist eine ELC-Anlage bei Anwendung von Mietereinbautengrundsätzen gem. o.g. Erlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 07.11.2023, III B – S 2170 – 4/2005 – 1 als Betriebsvorrichtung im wirtschaftlichen Eigentum und damit im Anlagevermögen des Contractors einzustufen, da sie eigenen betrieblichen Zwecken des Contractors dient, denn mit ihr wird das Endprodukt Wärme direkt hergestellt. Da die Bilanzierungskonsequenzen die gleichen sind, kann es dahingestellt bleiben, ob in den, den genannten BFH-Urteilen zugrundeliegenden Fällen, nicht eher ein Scheinbestandteil vorgelegen hat.

Im o.g. Urteil vom 06.08.1998 lässt der BFH ausdrücklich offen, ob die Heizungsanlage zivilrechtlich wesentlicher Gebäudebestandteil geworden ist, und stellt stattdessen auf die Betriebsvorrichtungseigenschaft und das wirtschaftliche Eigentum des Wärmelieferanten ab. Damit geht die BFH-

[22] Vgl. Deutsche Energie-Agentur GmbH (2018a), S. 28.
[23] Vgl. Hasenbein (2004), S. 145 ff.

Logik an dem im Mietereinbautenerlass vorgelagerten Prüfungsschritt der Finanzverwaltung, ob bei Durchführung durch den Gebäudeeigentümer selbst eine Aktivierungspflicht bestanden hätte, vorbei. Denn dieser Prüfungsschritt wäre bei bloßer Erneuerung einer Heizungsanlage durch den Eigentümer u.U. zu verneinen, da insoweit laufender Erhaltungsaufwand vorliegen kann. Der BFH qualifiziert das Contracting-Objekt gleichwohl als aktivierungspflichtige Betriebsvorrichtung im Anlagevermögen des Contractors – unabhängig davon, wie die Anlage beim Gebäudeeigentümer zu behandeln wäre.

Letztlich sieht die BFH-Rechtsprechung bei Mieterein-, -um- und -ausbauten das wirtschaftliche Eigentum immer dann beim Mieter (also beim Contractor), wenn er während der Vertragslaufzeit den Eigentümer wirtschaftlich von Einwirkungen auf die Ein- und Umbauten ausschließen kann und bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses einen Anspruch auf Entschädigung i. H. d. Restwertes der Ein- und Umbauten hat. Damit steht der jeweilige Wert der Ein- und Umbauten zu jedem gedachten Zeitpunkt des Mietvertrages dem Contractor in vollem Umfang zu.[24]

Lt. Bilanzierungsleitfaden BW wird der Wärmecontracting-Vertrag als kreditähnliches Rechtsgeschäft nach § 87 Abs. 5 GemO BW ohne Vermögenszugang abgebildet.[25] Kreditähnliche Rechtsgeschäfte sind solche, bei denen eine zukünftige Zahlungsverpflichtung begründet wird, allerdings ohne zum Anschaffungszeitpunkt vorliegende Kapitalaufnahme. Der Contractor finanziert die Investition also vor und die Kommune verpflichtet sich über viele Jahre zu Tilgungszahlungen.

Der Leitfaden Bilanzierung schließt sich also offensichtlich der Einschätzung des Erlasses der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin an, welcher sich aber auf ELC-Fälle bezieht. In diesem Fall habe, da kein Vermögenszugang vorliegt, auch keine (Kredit-)Bilanzierung zu erfolgen. Stattdessen habe (nach geänderter GemHVO allerdings nur noch bei Wesentlichkeit) eine nachrichtliche Abbildung der Vorbelastung nach § 42 GemHVO BW unterhalb der Bilanz sowie in der Schuldenübersicht nach Anlage 28 der Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums über den Produktrahmen für die Gliederung der Haushalte, den Kontenrahmen und weitere Muster für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden (VwV Produkt- & Kontenrahmen) zu erfolgen.[26] Hierfür ist ein gesonderter Ausweis der Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften, wie nachfolgend aufgeführt, vorzunehmen:

a) „kreditähnliche Rechtsgeschäfte mit Vermögenszuwachs, die nach § 52 Abs. 4 Nr. 4.3 GemHVO bilanziert sind

b) kreditähnliche Rechtsgeschäfte ohne Vermögenszuwachs, die nicht bilanziert sind."[27]

Die Vorschriften zur Genehmigungspflicht eines kreditähnlichen Rechtsgeschäfts gem. § 87 Abs. 5 GemO BW sind zu berücksichtigen. Eine Genehmigungsfreiheit kann sich nach Nummer 2.1 der VwV Freigrenzen ergeben. In diesem Fall ist auch eine nachrichtliche Angabe unter der Bilanz nach § 42 GemHVO mangels Wesentlichkeit entbehrlich.

[24] so Winnefield (2015), Rz. 143.
[25] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 190.
[26] Vgl. ebd.
[27] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 190.

Im Standardfall des ELC erfolgt also keine Bilanzierung bei der Kommune. Es ist lediglich – wie vor der Vornahme der Contracting-Maßnahme, als die Liegenschaft ja auch in irgendeiner Weise mit Energie versorgt werden musste – die Energielieferung als Aufwand („Aufwand für Sach- und Dienstleistungen"; Zeile 14 Ergebnishaushalt; Konten 4241/4271) und als laufende Auszahlung im Finanzhaushalt zu buchen („Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen; Zeile 12 Finanzhaushalt; Konten 7241/7271).

Fraglich ist die Behandlung etwaiger von der Kommune an den Contractor geleisteter Zuschüsse für die Errichtung des Contracting-Objektes. Liegt beim Contractor eine Investition vor (wohl Regelfall, da bei ihm im Anlagenvermögen als Betriebsvorrichtung zu bilanzieren; nichtsdestotrotz ist zu klären, nach welchem Recht (HGB, NKHR, Bilanzsteuerrecht) dies zu beurteilen wäre; siehe Kapitel 4.4), so handelt es sich bei der Kommune um eine Investitionsfördermaßnahme (§ 61 Nr. 22 GemHVO BW), die zu einer investiven Auszahlung im Finanzhaushalt führt (Zeile 28; i. d. R. Konto 7817) und nach § 40 Abs. 4 Satz 1 GemHVO BW soll ein aktivischer Sonderposten in der Bilanz gebildet (§ 52 Abs. 3 Nr. 2.2 GemHVO BW) und entsprechend dem Zuwendungsverhältnis aufwandswirksam aufgelöst werden. Nach Auffassung der Verfasser hat § 40 Abs. 4 Satz 1 GemHVO als lex specialis Vorrang vor der Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens nach § 48 Abs. 1 GemHVO BW, dessen Ansatzvoraussetzungen, ähnlich wie bei einer Sonderzahlung zu Beginn eines Leasingverhältnisses mit Bilanzierung des Leasingobjektes beim Leasinggeber, ebenfalls erfüllt wären. [28] Die Auflösung eines gebildeten aktivischen Sonderpostens hat in der oben geschilderten Reinform des ELC nach Ansicht der Verfasser über die Vertragslaufzeit des Contracting-Vertrags zu erfolgen, weil sich die Energielieferverpflichtung des Contractors nur für diesen Zeitraum ergibt und danach grds. eine Demontage erfolgt oder dann ein gesonderter entgeltlicher Erwerb zur Weiternutzung erforderlich ist. Die aufwandswirksamen Auflösungsbeträge sind nach aktuellem Kontenplan in Zeile 15 des Ergebnishaushalts als Abschreibungen auszuweisen (Konto 4791).

Im Falle einer Unwesentlichkeit der gewährten Zuschüsse kann gem. Leitfaden Bilanzierung auch eine sofortige Aufwandsbuchung erfolgen.[29] Dies müsste nach Ansicht der Verfasser in dem seltenen Fall erfolgen, dass die Maßnahme beim Contractor nicht investiv wäre.

Ohne Zuschuss durch die Kommune erhöht sich die zu zahlende Contracting-Rate für die Kommune; mit Zuschuss fällt sie geringer aus, gleichzeitig entsteht jedoch Aufwand aus der Auflösung des Sonderpostens, so dass in beiden Fällen eine vergleichbare Ergebnisbelastung entsteht. Von daher wäre es auch vertretbar, die Auflösungsbeträge des aktivischen Sonderpostens in Zeile 14 des Ergebnishaushalts zu platzieren.

Falls die Kommune für den gewährten Zuschuss an den Contractor selbst einen Zuschuss erhält, ist dieser vom aktivischen Sonderposten abzusetzen, statt parallel einen passivischen

[28] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), Anlage 6, S. 267 ff.
[29] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 164 f.

Sonderposten nach § 40 Abs. 4 Satz 2 GemHVO BW zu bilden.[30] Bucht sie die Zuschussgewährung hingegen als Aufwand, müsste der Erhalt des Zuschusses als Ertrag gebucht werden.

Erfolgt am Ende der Laufzeit des Contracting-Vertrages anstelle eines Ausbaus des Contracting-Objektes eine entgeltliche Übernahme durch die Kommune, ist die Frage zu klären, ob das Contracting-Objekt zu aktivieren und die hierfür geleistete Zahlung investiv ist oder ob die Zahlung aufwandswirksam und als laufende Auszahlung zu buchen ist.

Gemäß den Ausführungen im Mietereinbautenerlass und der dazu ergangenen BFH-Rechtsprechung überlagert die Betriebsvorrichtungseigenschaft der Contracting-Anlage den Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit der beheizten Liegenschaft. Übernimmt allerdings die Kommune die Contracting-Anlage gegen Entgelt und endet die Energielieferung durch den Contractor, so lebt nach Ansicht der Verfasser der Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit der beheizten Liegenschaft wieder auf und die Contracting-Anlage ist als Gebäudebestandteil anzusehen; ein Komponentenansatz, wie nach den International Financial Reporting Standards (IFRS), existiert im NKHR nicht.

Fraglich ist dann allerdings, ob eine Aktivierung auf dem Gebäudewert mit Abschreibung über dessen Restnutzungsdauer und eine investive Abbildung der Kaufpreiszahlung zu erfolgen hat (dann Zeilen 24 oder 25 Finanzhaushalt; Konten 7821 oder 7871) oder ob eine Aufwandsbuchung (dann Zeile 14 Ergebnishaushalt; Konto 4241) und nicht investive Auszahlungsbuchung (dann Zeile 12 Finanzhaushalt; Konto 7241) zu erfolgen hat. Ersteres (investive Abbildung) erscheint sachgerecht, wenn das betreffende Gebäude neu errichtet oder wieder hergestellt wurde und in dem Rahmen die nun zu übernehmende Contracting-Anlage als (erste) Wärmequelle eingebaut wurde. Wenn das Gebäude allerdings bereits länger existierte und die ursprüngliche Heizung durch die nun zu übernehmende Contracting-Anlage bloß ersetzt wurde, erscheint nach aktuellen NKHR-Kriterien (vgl. Kapitel 4.4) eine investive Abbildung problematisch. Würde so verfahren wie beschrieben, ergäbe sich auch eine Vergleichbarkeit mit einer Durchführung der Maßnahmen in Eigenregie (investiv auf dem Gebäudewert bei erstmaliger Errichtung/Wiederherstellung; nicht investiv bei bloßer Ersetzung der bestehenden Heizung nach aktuellem NKHR-Investitionsbegriff). Sollte der NKHR-Investitionsbegriff im Bereich Energieeinsparung künftig das 30 %-Kriterium des IDW übernehmen, würde sich die Wertung womöglich in Richtung investiv ändern (vgl. Kapitel 4.4).

Buchungsbeispiel 1:

Die Gemeinde X (5.000 Einwohner) schließt für ihr Schulgebäude (mittlere Größe, Wärmebedarf ca. 600.000 kWh/Jahr) einen Energieliefer-Contracting-Vertrag (ELC) mit einem privaten Contractor ab. Der Contractor ersetzt auf eigene Kosten eine bestehende Anlage durch eine neue Heizungsanlage (Heizstation) in einem Technikraum des Schulgebäudes und liefert über 15 Jahre Wärme zu einem vertraglich festgelegten Preis. Die Anlage verbleibt im wirtschaftlichen Eigentum des

[30] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 171.

Contractors; bei der Gemeinde entsteht kein Vermögenszugang. Das ELC ist als kreditähnliches Rechtsgeschäft ohne Vermögenszugang gem. § 87 Abs. 5 GemO BW einzustufen.
Die Gemeinde gewährt dem Contractor einen einmaligen Investitionszuschuss zur Mitfinanzierung der Anlage, der als Investitionsfördermaßnahme zu behandeln und als aktivischer Sonderposten über die Vertragslaufzeit aufzulösen ist. Vertraglich ist festgehalten, dass am Vertragsende die Heizungsanlage gegen Zahlung eines Restwertes von 15.000 € durch die Gemeinde übernommen wird. Da die Schule bereits vor dem ELC-Vertrag bestand und die Heizung lediglich ersetzt wird, liegt nach aktuellen NKHR-Kriterien kein aktivierungspflichtiger Vorgang vor.
Folgende Rahmenbedingungen sind der buchhalterischen Lösung zugrunde zu legen:

- Jährliche Contracting-Rate: 100.000 €
- Kommunaler Investitionszuschuss: 50.000 €
- Auflösung Sonderposten/Jahr: 3.333 € (50.000/15 J.)
- Vertragslaufzeit: 15 Jahre
- Netto-Ergebnisbelastung/Jahr: 103.333 €
- Übernahmepreis bei Vertragsende: 15.000 €
- Gesamtauszahlungen Laufzeit: 1.515.000 € (ohne oben genannten Investitionszuschuss)

Hinweis:

§ 87 Abs. 5 GemO BW sowie die Genehmigungsfreiheit nach Nr. 2.1 VwV Freigrenzen sind entsprechend zu prüfen. Bei Genehmigungsfreiheit entfällt auch der nachrichtliche Ausweis unter der Bilanz nach § 42 GemHVO BW mangels Wesentlichkeit.

Tabelle 2 Buchungsbeispiel 1 – Energieliefer-Contracting (ELC)

Zeitpunkt	Buchung	Bezeichnung	Konto	Betrag
A — Vertragsabschluss / Zuschussgewährung				
Einmalig bei Vertragsabschluss	Finanzhaushalt	Auszahlung Investitionsfördermaßnahme (Zuschuss an Contractor)	7817 Zeile 28	50.000 €
Einmalig bei Vertragsabschluss	Bilanz Aktiv	Aktivischer Sonderposten für gewährten Zuschuss	1803	50.000 €
B — Laufende Buchungen (jährlich, Jahre 1–15 – vereinfachte Darstellung, keine anteilige Berechnung im 1. Jahr)				
Jährlich (× 15)	Ergebnishaushalt	Aufwand Energielieferung inkl. Energiekosten (Contracting-Rate)	4241/4271 Zeile 14	100.000 €
Jährlich (× 15)	Finanzhaushalt	Auszahlung Contracting-Rate	7241/7271 Zeile 12	100.000 €
Jährlich (× 15)	Ergebnishaushalt	Auflösung aktivischer Sonderposten (50.000 €/15 Jahre)	4791 Zeile 15	3.333 €
C — Vertragsende: entgeltliche Übernahme (Ersatzheizung / kein Neubau)				
Einmalig bei Vertragsende	Ergebnishaushalt	Aufwand Übernahme Contracting-Objekt (Erhaltungsaufwand, kein Aktivierungsgebot)	4241/4271 Zeile 14	15.000 €
Einmalig bei Vertragsende	Finanzhaushalt	Auszahlung Übernahmepreis	7241/7271 Zeile 12	15.000 €

Gleichzeitig erfolgt bei Wesentlichkeit ein nachrichtlicher Ausweis des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts unterhalb der Bilanz (§ 42 GemHVO BW) sowie in der Schuldenübersicht gem. § 55 GemHVO BW, Anlage 28 VwV Produkt- & Kontenrahmen — Kategorie: „kreditähnliche Rechtsgeschäfte ohne Vermögenszuwachs, die nicht bilanziert sind":

Tabelle 3 Buchungsbeispiel 1 – Nachrichtlicher Ausweis des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts

Jahr	Ausstehende Verpflichtung (noch nicht fällige Raten)	Jahresrate	Restsumme Jahresende
Vertragsabschluss	15 Raten à 100.000 € + Übernahmepreis 15.000 €	—	1.515.000 €
Jahr 1	14 Raten à 100.000 € + Übernahmepreis 15.000 €	100.000 €	1.415.000 €
Jahr 2	13 Raten à 100.000 € + Übernahmepreis 15.000 €	100.000 €	1.315.000 €
Jahr 3	12 Raten à 100.000 € + Übernahmepreis 15.000 €	100.000 €	1.215.000 €
	....		
Jahr 14	1 Rate à 100.000 € + Übernahmepreis 15.000 €	100.000 €	115.000 €
Jahr 15	Übernahmepreis (letzte Verpflichtung)	100.000 €	15.000 €
Ende	Verpflichtung vollständig erfüllt	15.000 €	0 €

4.3 Eigentumszurechnung und Bilanzierungsfolgen bei Energiespar-Contracting (ESC)

Der oben angesprochene Erlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin führt u.a. das BFH-Urteil vom 20.11.2003, III R 4/02 auf, ohne im Weiteren hierauf explizit noch einmal einzugehen.
Gemäß den dortigen Ausführungen kann derjenige, der im Zusammenhang mit der Errichtung einer Heizstation (die dem Contractor als Betriebsvorrichtung zuzuordnen ist) zusätzlich Heizkörper, Steigleitungen und Anbindungen an die Heizstation in ein fremdes Gebäude einbaut, in der Regel schon mangels ausschließlicher Nutzungsbefugnis nicht deren wirtschaftlicher Eigentümer sein. Erfolgen also derartige Einbauten in Gebäude der Kommune im Rahmen einer Contracting-Maßnahme, so gehen die eingebauten Sachen direkt ins zivilrechtliche und auch wirtschaftliche Eigentum der Kommune über und sind von dieser zu bilanzieren.
Nach Auffassung der Verfasser gilt dies auch beim Einbau von Heizungsanlagen im Rahmen eines ESC, wenn der Contractor diese nicht selbst betreibt, sondern der betreibenden Kommune bloß die Einsparung garantiert, ohne eigentümerähnliche Rechte ausüben zu können. Der Bilanzierungsleitfaden geht nur auf die bilanzielle Zuordnung beim ELC/Anlagen-Contracting ein, jedoch nicht auf die Zuordnung im Rahmen des ESC.[31] Bei ELC-Maßnahmen seien gem. Leitfaden Bilanzierung nicht die Leasingerlasse, sondern der Mietereinbautenerlass anzuwenden, da keine Nutzungsüberlassung an die Kommune erfolge.[32] Wenn bei ESC-Maßnahmen nun aber genau dies doch geschieht (Nutzungsüberlassung an die Kommune), erscheint es den Verfassern vertretbar, sich in diesem Fall doch an Leasinggrundsätzen zu orientieren. Wegen der Individualität der jeweiligen ESC-

[31] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 31.
[32] Vgl. ebd.

Maßnahmen erscheint es den Verfassern ebenfalls vertretbar, ESC-Maßnahmen wie Spezialleasing zu behandeln und das wirtschaftliche Eigentum von Beginn des Contracting-Vertrages an der Kommune zuzurechnen, denn bei Spezialleasing-ähnlichen Sachverhalten ist die technische Umsetzung der Maßnahme so spezifisch auf den individuellen Fall zugeschnitten, dass eine anderweitige wirtschaftlich vernünftige Nutzung der Anlagen quasi ausgeschlossen ist.
Hier stellt sich dann in besonderem Maße die Frage, ob es durch die ESC-Maßnahmen zu Gebäudewertsteigerungen kommt und die Maßnahmen damit investiver Natur sind oder ob bloß Instandhaltungsmaßnahmen vorliegen (zur Prüfung selbst siehe nachfolgendes Kapitel) und ob die „Vorfinanzierung" durch den Contractor, der in der Folge dann aus den Energieeinsparungen „bezahlt" wird, als kreditähnliches Rechtsgeschäft mit oder ohne Vermögenszugang zu behandeln und zu bilanzieren sind.

Investives Energiespar-Contracting (ESC)

Ergibt die Prüfung, dass ein investiver Vorgang vorliegt, ist im Sachvermögen der Kommune ein Zugang des Contracting-Objektes in Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Contractors zu erfassen. Da die Kommune diese Werte nicht selbst ermittelt, sollten entsprechende Mitteilungspflichten vertraglich geregelt werden. In Baden-Württemberg wird ESC regelmäßig als kreditähnliches Rechtsgeschäft eingestuft, in diesem Fall dann mit Vermögenszugang.[33] Kreditähnliche Rechtsgeschäfte mit Vermögenszugang sind gemäß § 52 Abs. 4 Nr. 4.3 GemHVO BW in der Bilanz zu erfassen und in der Anlage 28 VwV Produkt & Kontenrahmen aufzuführen. Gleichzeitig ist zu prüfen, ob das Geschäft den Rahmen der laufenden Verwaltung überschreitet und damit eine Genehmigungspflicht nach § 87 Abs. 5 GemO BW besteht (siehe bereits oben; maßgeblich sind die Grenzen nach Nr. 2.1 der VwV Freigrenzenerlass).

Ein kreditähnliches Rechtsgeschäft mit Vermögenszugang ist als Verbindlichkeit zu passivieren, welche über die Laufzeit des Contracting-Vertrages durch die Contracting-Rate getilgt wird. Ähnlich der Leasingbilanzierung wird die Contracting-Rate allerdings einen Zins- und einen Tilgungsanteil enthalten und die Verbindlichkeit ist gem. Leitfaden Bilanzierung nur mit dem Tilgungsanteil zu passivieren.[34] Die jeweiligen Zins- und Tilgungsanteile können entweder den vertraglichen Bestimmungen entnommen werden oder andernfalls mittels Zinsstaffelmethode ermittelt werden.[35]

Der Zinsanteil der jeweiligen Raten ist im Ergebnishaushalt (Zeile 16, Konto 4518) und im laufenden Bereich des Finanzhaushalts (Zeile 13; Konto 7518) zu veranschlagen bzw. zu buchen (siehe auch die Erläuterungen zu Konto 4232 in VwV Produkt- und Kontenrahmen, Muster, Anlage 31.3).

Für den erfolgsneutralen Tilgungsanteil stellt sich die Frage nach der Veranschlagung und Buchung im investiven Bereich des Finanzhaushalts oder im dortigen Finanzierungsbereich. Wird bei

[33] Vgl. Deutsche Energie-Agentur GmbH (2024), S. 8.
[34] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 189 f.
[35] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), Anlage 6, S. 267 ff.

Begründung des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts keine investive Auszahlung angesetzt, weil ja auch kein Geld abfließt, müsste der Tilgungsanteil der Raten im Investivbereich veranschlagt/gebucht werden, wenn man die Investition zumindest einmal als solche im Finanzhaushalt sichtbar machen wollte (so Leitfaden Buchführung, 4. Aufl. 2023, S. 48 und S. 107 f. sowie GPA-Geschäftsbericht 2014, S. 62; Erläuterung zu Konto 4232/7232 in VwV Produkt- und Kontenrahmen, Muster, Anlage 31.3). Dies würde allerdings bedeuten, dass bei „Erwerb" des Contracting-Objektes ein (ggf. genehmigungspflichtiges) kreditähnliches Rechtsgeschäft getätigt wurde und bei investiver Veranschlagung der Tilgung diese erneut im Kreditwege finanziert werden könnte, weshalb es nach Auffassung der Verfasser sachgerechter erscheint, die Tilgungsanteile in Zeile 34 des Finanzhaushalts zu veranschlagen (wohl Konto 7928). Hierauf deutet auch die Bezeichnung von Zeile 34 des Finanzhaushalts „Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen" hin. Zu den wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen gehören eben auch derartige kreditähnliche Rechtsgeschäfte.

Beteiligt sich die Kommune im Rahmen eines investiven ESC mit einem Baukostenzuschuss an den Kosten des Contractors, so liegen – da sie die Contracting-Objekte selbst bilanziert – keine aktivischen Sonderposten vor, sondern selbst getragene und auf dem Gebäudewert zu aktivierende Anschaffungs-/Herstellungskosten vor (Zeilen 24, 25 oder 26 Finanzhaushalt; Konten 7821, 7871 oder 78312). Überträgt man hingegen die Grundsätze der Leasingbilanzierung auf die Contracting-Bilanzierung investiver ESC, so hätte der Zuschuss Finanzierungscharakter und wäre wie eine Leasingsonderzahlung zu behandeln und in einem Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren, der in der Folge aufwandswirksam aufzulösen wäre (Auflösungsbeträge in Zeile 16 Ergebnishaushalt, Konto 4518; Zahlung selbst in Zeile 13 des Finanzhaushalts, Konto 7518), wobei die Auflösungsbeträge nach den gleichen Aufteilungsmaßstäben zu berechnen wären, nach denen auch die Contracting-Rate in einen Zins- und Tilgungsanteil aufgeteilt wird (Zinsstaffelmethode, falls sich aus dem Vertrag keine Aufteilung ergibt).[36] Aus Vereinfachungsgründen schlagen die Verfasser an dieser Stelle allerdings eine Behandlung als eigene Anschaffungskosten vor, woraus sich auch eine investive Veranschlagung im Finanzhaushalt und damit eine Kreditfinanzierbarkeit ergibt. Letztlich entsteht dadurch auch eine Gleichbehandlung mit dem Fall, dass die investive Maßnahme durch die Kommune ohne Contracting in Eigenregie erfolgt wäre.

Erhält die Kommune selbst Zuschüsse für von ihr (de facto an sich selbst) bezuschusste Maßnahmen, ist im Unterschied zum ELC doch ein passivischer Sonderposten nach § 40 Abs. 4 Satz 2 GemHVO BW zu bilden und ertragswirksam über die Nutzungsdauer des erworbenen Gegenstandes (z.B. PV-Anlage) oder die Restnutzungsdauer des Gebäudes aufzulösen (Ergebnishaushalt Zeile 3, Konto 3161), da kein aktivischer Sonderposten existiert, von dem die erhaltene Zuwendung abgesetzt werden könnte. Wird allerdings entsprechend der Leasingbilanzierung vorgegangen,

[36] Vgl. zum Vorgehen Bilanzierungsleitfaden 4. Auflage (Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b)), Anlage 6, S. 267 ff. Nach dem Buchführungsleitfaden, 4. Auflage (Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023a)), S. 47, hat hingegen eine lineare Auflösung zu erfolgen, womit sich die beiden Leitfäden hier widersprechen.

wäre die erhaltene Zuwendung vom gebildeten aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) abzusetzen, dessen aufwandswirksamen Auflösungsbeträge sich dadurch reduzieren würden. Je nach gewählter Lösung, ist die erhaltene Zuwendung im Finanzhaushalt investiv zu erfassen (Zeile 18; Konto 681x je nach Zuwendungsgeber) oder im laufenden Bereich (Zeile 2, Konto 314x je nach Zuwendungsgeber).

Buchungsbeispiel 2:

Die Gemeinde X (5.000 Einwohnerinnen und Einwohner) beauftragt im Rahmen eines Energiespar-Contractings (ESC) einen privaten Contractor mit der energetischen Sanierung ihrer Sporthalle. Der Contractor errichtet auf eigene Kosten eine neue Heizungsanlage und führt umfassende Dämmmaßnahmen an Dach und Fassade durch. Die Sporthalle verbleibt im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde; die Maßnahmen kommen dauerhaft der gemeindlichen Liegenschaft zugute und erhöhen deren Nutzungspotenzial nachhaltig. Da drei der sieben zentralen Ausstattungsmerkmale nach NKHR betroffen sind (Heizung, Dach und Fassade), liegt eine wesentliche Verbesserung i. S. d. § 44 Abs. 2 S. 1 GemHVO BW vor, der Vorgang ist nach NKHR-Kriterien als Investition einzustufen.[37] In diesem Fall wird das Contracting als kreditähnliches Rechtsgeschäft mit Vermögenszugang gem. § 87 Abs. 5 GemO BW behandelt: Der Contractor finanziert die Investition vor, die Gemeinde tilgt über die Vertragslaufzeit durch die Contracting-Rate, die in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufzuteilen ist. Das Contracting-Objekt ist daher in Höhe der vom Contractor mitgeteilten Anschaffungs- und Herstellungskosten im Sachvermögen der Gemeinde zu aktivieren und es ist eine entsprechende Verbindlichkeit zu passivieren.

Daneben beteiligt sich die Gemeinde einmalig mit einem Baukostenzuschuss an den Errichtungskosten. Da sie das Contracting-Objekt selbst bilanziert, handelt es sich dabei nicht um eine Investitionsfördermaßnahme zugunsten eines Dritten, sondern um selbst getragene Anschaffungskosten, die dem Gebäudewert zuzuschlagen sind. Zusätzlich erhält die Gemeinde einen investiven Drittmittelzuschuss des Landes Baden-Württemberg. Hierfür ist ein passivischer Sonderposten gem. § 40 Abs. 4 S. 2 GemHVO BW zu bilden und ertragswirksam über die Restnutzungsdauer des Gebäudes aufzulösen.

Folgende Rahmenbedingungen sind der buchhalterischen Lösung zugrunde zu legen:

- Contractor-AHK (mitgeteilt): 1.200.000 €
- Jährliche Contracting-Rate: 100.000 €, davon Tilgungsanteil: 80.000 € und Zinsanteil: 20.000 € (jeweils vereinfacht linear)
- Kommunaler Baukostenzuschuss: 300.000 € (aus vorhandener Liquidität)
- Drittmittelzuschuss Land BW (investiv): 300.000 €
- Vertragslaufzeit: 15 Jahre
- Restnutzungsdauer Gebäude: 30 Jahre
- Jährliche Absetzung für Abnutzung (AfA)/ ESC-Anteil: 50.000 € (1.500.000/30 J.)

[37] Nach BMF-Kriterien läge keine Investition vor und nach IDW-Kriterien je nach Ausmaß der Energieeinsparung.

Hinweise:

1. Die Aufteilung der Contracting-Rate in Zins- und Tilgungsanteil ergibt sich aus den vertraglichen Bestimmungen oder ist mittels Zinsstaffelmethode zu ermitteln; im Beispiel zur Vereinfachung linear dargestellt.
2. Die Genehmigungspflicht nach § 87 Abs. 5 GemO BW ist separat zu prüfen; die Genehmigungsfreiheit ist nach Nr. 2.1 VwV Freigrenzen zu prüfen.
3. Die investive Einordnung setzt voraus, dass die 3-von-7-Regel nach NKHR (Leitfaden Bilanzierung, 4. Aufl., S. 39, 44 ff.) im maßgeblichen 4-Jahreszeitraum erreicht wird, wovon vorliegend ausgegangen wird.
4. Die Energie- und Bewirtschaftungskosten, die ohnehin durch die Gemeinde zu begleichen wären (Konto 4241/7241), werden nachfolgend nicht abgebildet.

Tabelle 4 Buchungsbeispiel 2 – Investives Energiespar-Contracting (ESC)

Zeitpunkt	Buchung	Bezeichnung	Konto	Betrag
A — Vertragsabschluss: Aktivierung und Passivierung (kein Zahlungsvorgang)				
Einmalig bei Vertragsabschluss	Bilanz Aktiva	Aktivierung Sachvermögen (Gebäudewert) in Höhe der mitgeteilten Contractor-AHK	0242 Sporthalle	1.200.000 €
Einmalig bei Vertragsabschluss	Bilanz Passiva	Passivierung Verbindlichkeit aus kreditähnlichem Rechtsgeschäft (Summe Tilgungsanteile: 15 × 80.000 €)	249	1.200.000 €
Einmalig bei Vertragsabschluss	Nachrichtlich	Ausweis in Schuldenübersicht als kreditähnliches Rechtsgeschäft mit Vermögenszuwachs (bilanziert)	-	1.200.000 €
B — Kommunaler Baukostenzuschuss (eigene Anschaffungskosten)				
Einmalig bei Zuschussgewährung	Finanzhaushalt	Auszahlung Baukostenzuschuss (eigene AHK auf Gebäudewert, investiv) – hier wie (Hoch-)Baumaßnahme zu behandeln	7871 Zeile 25	300.000 €
Einmalig bei Zuschussgewährung	Bilanz Aktiva	Zugang Gebäudewert (eigene AHK aus Baukostenzuschuss)	0242 Sporthalle	300.000 €
C — Erhaltener Drittmittelzuschuss (Land BW, investiv)				
Einmalig bei Zuschusseingang	Finanzhaushalt	Einzahlung Investitionszuwendung (Land BW)	6811 Zeile 18	300.000 €
Einmalig bei Zuschusseingang	Bilanz Passiva	Bildung passivischer Sonderposten aus erhaltener Investitionszuwendung	211	300.000 €
D — Laufende Buchungen (jährlich, Jahre 1–15) – vereinfachte Darstellung, keine anteilige Berechnung im 1. Jahr)				
Jährlich (× 15)	Ergebnishaushalt	Zinsaufwand aus kreditähnlichem Rechtsgeschäft	4518 Zeile 16	20.000 €
Jährlich (× 15)	Finanzhaushalt	Auszahlung Zinsanteil der Contracting-Rate (laufend)	7518 Zeile 13	20.000 €
Jährlich (× 15)	Finanzhaushalt	Auszahlung Tilgungsanteil der Contracting-Rate; reduziert Verbindlichkeit Konto 249	7928 Zeile 34	80.000 €
Jährlich (× 15)	Ergebnishaushalt	AfA auf Gebäudewert aus ESC-Maßnahme (1.500.000 € ÷ 30 Jahre)	4711 Zeile 15	50.000 €
Jährlich (× 15)	Ergebnishaushalt	Jährliche Auflösung passivischer Sonderposten (300.000 € ÷ 30 Jahre)	3161 Zeile 3	10.000 €
E — Nach Vertragsende (Jahre 16–30): Restabschreibung				
Jährlich (× 15)	Ergebnishaushalt	Fortlaufende AfA auf Gebäudewert aus ESC (nach Ablauf der Vertragslaufzeit)	4711 Zeile 15	50.000 €
Jährlich (× 15)	Ergebnishaushalt	Fortlaufende Auflösung passivischer Sonderposten (300.000 € ÷ 30 Jahre) – vereinfacht dargestellt	3161 Zeile 3	10.000 €

Nicht investives Energiespar-Contracting (ESC)

Für den Fall der Einstufung eines ESC als nicht investives ESC erfolgt keine Aktivierung der Maßnahmen bei der Kommune. Die Contracting-Rate wird dann vollständig als Aufwand für Sach- und Dienstleistungen im Ergebnishaushalt (Zeile 14; Konten 4211, 4212) und als laufende Auszahlung

im Finanzhaushalt (Zeile 12; Konten 7211, 7212) erfasst. Es liegt regelmäßig ein kreditähnliches Rechtsgeschäft vor, allerdings eines ohne Vermögenszugang, weshalb eine Erfassung unter der Bilanz nach § 42 GemHVO zu erfolgen hat, sofern Wesentlichkeit vorliegt (s.o.).[38] In diesem Fall erfolgt de facto eine Kreditfinanzierung von Nichtinvestitionen (durch den Contractor), welche der Kommune zumindest nach aktuellem NKHR-Investitionsbegriff in Eigenregie mangels Kreditfinanzierbarkeit u.U. gar nicht möglich wären. Das ESC wäre in diesem Fall also der einzige Umsetzungsweg für derartige (Klimaschutz-)Maßnahmen, weshalb u.E. über eine Erweiterung des Investitionsbegriffes für Klimaschutzmaßnahmen nachgedacht werden sollte (z.B. durch Aufnahme des im Folgekapitel dargestellten 30 %-Kriteriums des IDW oder durch Übernahme der im Folgekapitel dargestellten Regelung des Saarlandes).

Beteiligt sich die Kommune mit einem Baukostenzuschuss an einem nicht investiven ESC, so ließe sich in Anlehnung an die Bilanzierung gewährter Aufwands-/Ertragszuschüsse nach IDW HFA 1/1984 i.d.F. 1990 und IDW HFA 2/1996 i.d.F. 2013 in Anbetracht des zeitlich konkret im Contracting-Vertrag festgelegten Garantiezeitraums der Kosteneinsparung als Gegenleistung des Contractors die Bildung eines aktiven RAP nach § 48 Abs. 1 GemHVO und dessen Auflösung über ebendiesen Zeitraum vertreten, wobei gem. Leitfaden Bilanzierung im Falle einer Unwesentlichkeit auch eine sofortige Aufwandsbuchung möglich wäre.[39] In beiden Fällen wäre der Aufwand nach Auffassung der Verfasser in Zeile 14 des Ergebnishaushalts (Konten 4211 oder 4212) und laufende Auszahlung im Finanzhaushalt (Zeile 12, Konten 7211, 7212) zu erfassen und nicht als Transferaufwand und -auszahlung. Erhält sie hierfür selbst einen Zuschuss, sollte dieser – in Analogie zur Vorgehensweise bei erhaltenen Zuwendungen für selbst gewährte und als aktivischer Sonderposten bilanzierte Zuwendungen beim ELC – vom gebildeten aktiven RAP abgesetzt oder – wenn kein aktiver RAP gebildet wurde – sofort ertragswirksam gebucht werden (Ergebnishaushalt Zeile 2, Konto 314x je nach Zuwendungsgeber). Im Finanzhaushalt wäre die Zahlung ebenfalls in Zeile 2 zu erfassen (Konto 614x je nach Zuwendungsgeber).

In der Praxis können ESC-Verträge sowohl investive als auch nicht investive Komponenten enthalten, sodass eine sachgerechte Aufteilung erforderlich sein kann, etwa wenn mehrere Einrichtungen auf einem Grundstück gemeinsam betrachtet werden, aber nur einzelne Maßnahmen aktivierungsfähig sind.

Buchungsbeispiel 3:

Die Gemeinde X (5.000 Einwohner) lässt im Rahmen eines ESC ausschließlich die Heizungsanlage ihres Schulgebäudes erneuern. Es liegt keine wesentliche Verbesserung i. S. d. § 44 Abs. 2 S. 1 GemHVO BW vor; der Vorgang ist für die Gemeinde folglich nicht investiv. Gleichwohl liegt ein kreditähnliches Rechtsgeschäft ohne Vermögenszugang gem. § 87 Abs. 5 GemO BW vor. Eine Aktivierung unterbleibt, die Contracting-Rate wird vollständig als laufender Aufwand erfasst. Der

[38] Vgl. Deutsche Energie-Agentur GmbH (2024), S. 8.
[39] Vgl. Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (2023b), S. 34 f. und S. 193.

Baukostenzuschuss der Gemeinde wird als aktiver RAP gem. § 48 Abs. 1 GemHVO gebildet und über den Garantiezeitraum aufgelöst.

Folgende Rahmenbedingungen sind der buchhalterischen Lösung zugrunde zu legen:

- Jährliche Contracting-Rate: 45.000 €
- Vertragslaufzeit / Garantiezeitraum: 12 Jahre
- Kommunaler Baukostenzuschuss: 24.000 € (Wahlrecht: Bildung aktiver RAP)
- Bei Bildung des RAP erfolgt folglich auch eine Auflösung pro Jahr: 2.000 € (24.000 €/12 J.)
- Nachrichtlicher Ausweis bei Vertragsabschluss: 540.000 €

Hinweise:

1. Die RAP-Bildung erfolgt mit Verweis auf IDW HFA 1/1984 i. d. F. 1990 und IDW HFA 2/1996 i. d. F. 2013. Bei Unwesentlichkeit des Zuschusses ist gem. Leitfaden Bilanzierung (4. Aufl., S. 34 f., 193) auch eine sofortige Aufwandsbuchung auf Konto 4211, Zeile 14 möglich.
2. § 87 Abs. 5 GemO BW sowie die Genehmigungsfreiheit nach Nr. 2.1 VwV Freigrenzen sind entsprechend zu prüfen. Bei Genehmigungsfreiheit entfällt auch der nachrichtliche Ausweis unter der Bilanz nach § 42 GemHVO BW mangels Wesentlichkeit.
3. Die Contracting-Rate ist auf Konto 4211/7211 zu buchen (Instandhaltung/Sach- und Dienstleistungen), nicht auf Konto 4241/7241 wie beim ELC, da beim ESC keine Energielieferung, sondern eine Einspargarantieleistung vergütet wird.

Tabelle 5 Buchungsbeispiel 3 – Nicht investives Energiespar-Contracting (ESC)

Zeitpunkt	Buchungsart	Vorgang	Konto	Betrag
A — Vertragsabschluss: Baukostenzuschuss und RAP-Bildung				
Einmalig bei Vertragsabschluss	Ergebnishaushalt	Aufwand Baukostenzuschuss an Contractor (laufend, nicht investiv)	4211 Zeile 14	24.000 €
Einmalig bei Vertragsabschluss	Finanzhaushalt	Auszahlung Baukostenzuschuss an Contractor (laufend, nicht investiv)	7211 Zeile 12	24.000 €
Einmalig bei Vertragsabschluss	Bilanz Aktiva	Wahlrecht: Bildung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) über Garantiezeitraum 12 Jahre	180x Aktiver RAP	24.000 €
B — Laufende Buchungen (jährlich, Jahre 1–12)				
Jährlich (× 12)	Ergebnishaushalt	Aufwand Contracting-Rate (Sach- und Dienstleistungen)	4211 Zeile 14	45.000 €
Jährlich (× 12)	Finanzhaushalt	Auszahlung Contracting-Rate (laufend)	7211 Zeile 12	45.000 €
Jährlich (× 12)	Ergebnishaushalt	Falls aktiver RAP gebildet wurde: Auflösung aktiver RAP (24.000 € ÷ 12 Jahre); kein Zahlungsvorgang	4211 Zeile 14	2.000 €

Nachrichtlicher Ausweis unterhalb der Bilanz (§ 42 GemHVO BW) sowie in der Schuldenübersicht gem. § 55 GemHVO BW, Anlage 28 VwV Produkt- & Kontenrahmen - Kategorie: „kreditähnliche Rechtsgeschäfte ohne Vermögenszuwachs, die nicht bilanziert sind":

Tabelle 6 Buchungsbeispiel 3 – Nachrichtlicher Ausweis des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts

Jahr	Ausstehende Verpflichtung (noch nicht fällige Raten)	Jahresrate	Restsumme Jahresende
Vertragsabschluss	12 Raten à 45.000 €	—	540.000 €
Jahr 1	11 Raten à 45.000 €	45.000 €	495.000 €
Jahr 2	10 Raten à 45.000 €	45.000 €	450.000 €
Jahr 3	9 Raten à 45.000 €	45.000 €	405.000 €
	…		
Jahr 11	1 Rate à 45.000 €	45.000 €	45.000 €
Jahr 12	Verpflichtung vollständig erfüllt	45.000 €	0 €

4.4 Anzuwendender Investitionsbegriff

Die buchhalterische Behandlung von Contracting-Maßnahmen im kommunalen Haushalt steht und fällt mit der Frage, ob ein investiver Vorgang vorliegt oder nicht. Die Antwort darauf bestimmt, ob das Contracting-Objekt im Sachvermögen der Gemeinde zu aktivieren ist, ob eine Verbindlichkeit zu passivieren ist, wie mit dem kreditähnlichen Rechtsgeschäft umzugehen ist und wie die laufenden Zahlungen haushaltsseitig abzubilden sind.

Gemäß den obigen Ausführungen hat der Contractor beim ELC das Contracting-Objekt im Anlagevermögen seiner Bilanz als Betriebsvermögen zu aktivieren. Erhält er von der Kommune für die Errichtung einen Zuschuss, stellt sich für die Kommune die Frage, ob sie diesen als Aufwand und laufende Auszahlung zu buchen hat oder als aktivischen Sonderposten behandeln soll (§ 40 Abs. 4 S. 1 GemHVO), weil eine Investitionsförderungsmaßnahme vorliegt (§ 61 Nr. 22 GemHVO BW). Dann wäre die Auszahlung dem Investivbereich von Finanzhaushalt und -rechnung zuzuordnen.

In ESC-Fällen muss die Kommune die gesamte Contracting-Maßnahme bilanziell würdigen und die Frage beantworten, ob die Maßnahmen Investitionen im Sinne des § 61 Nr. 21 GemHVO darstellen, weil das langfristig nutzbare und bilanzierte Vermögen steigt, oder ob es sich um laufenden Aufwand und damit einhergehende laufende Auszahlungen handelt. Gewährt die Kommune dem Contractor Zuschüsse für diese Maßnahmen, so sind dies bilanziell gesehen keine Zuschüsse, denn die Kommune hat die Anlagen ja selbst zu bilanzieren, es handelt sich dann um selbst getragene Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder eben Sofortaufwand, falls kein aktiver RAP gebildet wird.

Fraglich im hiesigen Zusammenhang ist, welcher Investitionsbegriff für die bilanzielle Würdigung zugrunde zu legen ist, der handelsrechtliche, der bilanzsteuerrechtliche oder der NKHR-Begriff. Nach hiesiger Auffassung muss es der NKHR-Begriff sein, und zwar auch dann, wenn es um die Frage geht, ob beim ELC eine Investition beim Contractor vorliegt. Der NKHR-Investitionsbegriff ergibt sich aus dem Zusammenspiel der §§ 61 Nr. 21 GemHVO (Investition = Veränderung des

(bilanzierten) langfristig nutzbaren Vermögens), 91 Abs. 4 S. 1 GemO (Erhöhung Bilanzwert, wenn Herstellungskosten vorliegen), 44 Abs. 2 S. 1 GemHVO (Herstellungskosten liegen vor bei erstmaliger Herstellung/Wiederherstellung, Erweiterung oder wesentlicher Verbesserung). §§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB i. V. m. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB beinhalten zwar die gleichen Zusammenhänge und über das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 EStG gelten diese auch für die Steuerbilanz, allerdings sind die untergesetzlichen Regelungen bei der Auslegung des Begriffs „wesentliche Verbesserung" im Falle von Maßnahmen an schon bestehenden Gebäuden (siehe überblicksartig und verkürzt dargestellt die folgende Tabelle) nicht völlig identisch:

Tabelle 7 Investitionsbegriff im Vergleich - Steuerbilanz, Handelsbilanz und NKHR

Steuerbilanz (BMF vom 26.01.2026)	**Handelsbilanz (IDW RS IFA 1)**	**NKHR (Leitfaden Bilanzierung, 4. Aufl., S. 39, 44 ff.)**
Maßgeblich für Gebäudewert sind die Bereiche Fenster, Elektroinstallation, Sanitärinstallation und Heizungsinstallation („FESH"-Kriterien). Maßnahmen sind investiv, wenn innerhalb von 3 Jahren in 3 der 4 FESH-Kriterien eine Standarderhöhung erreicht wird, wobei jeder Bereich für sich betrachtet wird. - Sehr einfacher Standard: FESH-Gewerke nur im nötigen Umfang und technisch überholt vorhanden (z.B. einfachverglaste Fenster, ein- oder zweiphasige Elektroleitungen, unzureichende Steckdosen, Leitungen auf Putz, Bad unbeheizt oder ohne Dusche oder Waschbecken, Wasser/Abwasserleitungen auf Putz…). - Mittlerer Standard: FESH-Gewerke genügen durchschnittlichen und höheren Ansprüchen (alles dazwischen, *womit bei sehr vielen üblichen Maßnahmen in den FESH-Kriterien keine Standardhebung und damit keine investive Maßnahme vorliegt*) - Anspruchsvoller Standard: FESH-Gewerke auf außergewöhnlich hohem Niveau (Fenster aus tönbarem Smart Glass, Smart-Home-Technologie bei Elektro- und Heizungsanlagen; überwiegend integrierte Deckenbeleuchtungen, digitale Badarmaturen und Marmorfliesen…)	Anlehnung an Steuerbilanz, aber: - im Bereich Heizung seien insb. Maßnahmen zur Wärme- und Energieversorgung und -speicherung mitzuberücksichtigen; - im Bereich Elektroinstallation seien Maßnahmen zur Informationstechnik (insb. Gebäudeautomation) mitzuberücksichtigen; - zudem sei die Wärmedämmung ein zentrales Ausstattungsmerkmal (explizit vom BMF für die Steuerbilanz negiert)	Hier gilt anstelle des steuerrechtlichen 3-von-4-Kriteriums eine erweiterte 3-von-7-Regel: Zu den vier klassischen FESH-Merkmalen (Fenster, Elektro, Sanitär, Heizung) treten drei weitere hinzu: Dach, Fassade sowie Belüftung/Klimatisierung. Sind mindestens drei dieser sieben Merkmale betroffen, liegt eine wesentliche Verbesserung vor. Der maßgebliche Betrachtungszeitraum beträgt dabei vier statt drei Jahre, was dem Haushaltsjahr zuzüglich der dreijährigen Mittelfristplanung entspricht. Bei besonders umfangreichen Maßnahmen genügt es, wenn im vierten Jahr mit sämtlichen Arbeiten begonnen wurde; die gesamte Maßnahme zählt in diesem Fall vollständig zu den Herstellungskosten, auch wenn sie zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen ist.
Investiv sind die Maßnahmen auch dann, wenn lediglich zwei der vier FESH-Kriterien erfüllt sind, sofern diese zeitlich mit Baumaßnahmen zusammentreffen, die ihrerseits als Herstellungsmaßnahmen zu qualifizieren sind.	Gleichwertig zu einer Verbesserung in 3 der zentralen Ausstattungsmerkmale sollen Maßnahmen sein, die zu einer Senkung des Endenergiebedarfs um mindestens 30 % führen, was einer Verbesserung der Energieeffizienzklasse eines Gebäudes um 2 Stufen entspricht (explizit vom BMF für die Steuerbilanz negiert).	Eine wesentliche Verbesserung liegt darüber hinaus auch dann vor, wenn die betroffenen Ausstattungsmerkmale auf den heutigen Stand der Technik gebracht werden, ohne dass dabei zwingend eine Standarderhöhung im BMF-Sinne erforderlich wäre. Der Grund liegt darin, dass eine solche Modernisierung typischerweise mit einer erheblichen Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes einherginge, was den Ansatz von Herstellungskosten rechtfertige.

Nach Einschätzung der Verfasser ist der anzuwendende Investitionsbegriff nach NKHR aufgrund der 3-von-7-Regel und der im Vergleich zum BMF weniger strengen Standardabgrenzung zugleich derjenige, der insgesamt am häufigsten zur Wertung von Maßnahmen als Investition führt. Dies gilt allerdings nicht zwingend auch für ESC-Fälle, wenn es sich ausschließlich um Maßnahmen im Bereich der Heiztechnik handelt (nur 1 von 7; nach BMF-Kriterien nicht selten sogar 0 von 4).

Nach Auffassung der Verfasser wäre es in Anbetracht der Klimaschutzziele der Landesregierung (vgl. § 10 KlimaG BW) vertretbar und sinnvoll, den NKHR-Investitionsbegriff um das 30 %-Kriterium des IDW zu erweitern. Der dena-Leitfaden Energiespar-Contracting, S. 5 gibt für 30 ESC-Projekte der Jahre 2002-2015 eine durchschnittliche Energiekosteneinsparung von 39 % an; wenn die dieser Kosteneinsparung zugrundeliegende Energieeinsparung ebenfalls in dieser Größenordnung liegt, wären diese ESC-Maßnahmen nach IDW-Kriterien investiv und damit auch bei Durchführung in Eigenregie (statt nur über ESC) kreditfinanzierbar.

Angebracht wäre nach Auffassung der Verfasser auch ein Blick in andere Bundesländer, die – bewusst oder unbewusst – teilweise auf dem Verordnungsweg dafür gesorgt haben, dass ESC-Maßnahmen auch bei Durchführung in Eigenregie als investiv zu werten sind. Exemplarisch sei § 35 Abs. 3a KommHVO Saarland genannt, der es Kommunen wahlweise ermöglicht, sämtliche Maßnahmen mit spürbaren energetischen Wirkungen als investiv zu behandeln und spürbar werden Wirkungen bei ESC auch bereits unterhalb von 30 % sein.

5 Zusammenfassende Darstellung

Die folgende Tabelle fasst die gewonnenen Ergebnisse überblicksartig und synoptisch zusammen. Liegen Contracting-Maßnahmen jenseits der betrachteten Reinformen vor, ist der jeweils individuelle Fall zu bewerten und die vorliegende Tabelle kann zumindest als Anhaltspunkt dienen.

Tabelle 8 Contracting im kommunalen Haushalt - Synoptische Übersicht der buchhalterischen Behandlung nach NKHR Baden-Württemberg

Kriterium	Energieliefer-Contracting (ELC)	Investives Energiespar-Contracting (ESC)	Nicht investives Energiespar-Contracting (ESC)
1. Wirtschaftliches Eigentum	Contractor	Kommune	Kommune
2. Bilanzierung d. Contracting-Objekts bei der Kommune	• Keine Bilanzierung • Kein Vermögenszugang bei der Gemeinde	• Aktivierung im Sachvermögen • Zugang Gebäudewert in Höhe der mitgeteilten Contractor-AHK	• Keine Bilanzierung • Kein Vermögenszugang und somit keine Aktivierung
3. Art des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts § 87 Abs. 5 GemO BW	• Ohne Vermögenszugang • Keine Passivierung Verbindlichkeit; nachrichtlicher Ausweis unterhalb der Bilanz bei Wesentlichkeit (§ 42 GemHVO BW) • Ausweis in Schuldenübersicht § 55 GemHVO: „nicht bilanziert"	• Mit Vermögenszugang • Passivierung Verbindlichkeit Konto 249 • Ausweis in Schuldenübersicht § 55 GemHVO: „bilanziert"	• Ohne Vermögenszugang • Keine Passivierung Verbindlichkeit; nachrichtlicher Ausweis unterhalb der Bilanz bei Wesentlichkeit (§ 42 GemHVO BW) • Ausweis in Schuldenübersicht § 55 GemHVO: „nicht bilanziert"
4. Genehmigungspflicht & nachrichtlicher Ausweis	• Genehmigung nach § 87 Abs. 5 GemO BW bei Überschreitung Freigrenze Nr. 2.1 VwV Freigrenzen • Bei Genehmigungsfreiheit: kein nachrichtlicher Ausweis (mangels Wesentlichkeit) • Ausweis in Anlage 28 VwV Produkt- & Kontenrahmen	• Genehmigung nach § 87 Abs. 5 GemO BW bei Überschreitung Freigrenze Nr. 2.1 VwV Freigrenzen • Pflichtausweis in Schuldenübersicht (§ 55 GemHVO BW; Anlage 28 VwV Produkt- & Kontenrahmen)	• Genehmigung nach § 87 Abs. 5 GemO BW bei Überschreitung Freigrenze Nr. 2.1 VwV Freigrenzen • Bei Genehmigungsfreiheit: kein nachrichtlicher Ausweis (mangels Wesentlichkeit) • Ausweis in Anlage 28 VwV Produkt- & Kontenrahmen
5. Erfassung Contracting-Rate	Rate umfasst Kapitalkosten d. Contractors *und* Energiekosten: • Aufwand: 4241/4271 Zeile 14 Ergebnishaushalt (EH) • Auszahlung: 7241/7271 Zeile 12 Finanzhaushalt (FH)	Aufteilung in Zins- und Tilgungsanteil (Vertrag oder Zinsstaffelmethode); Energiekosten separat: • (Zins-)Aufwand: 4518 Zeile 16 EH • (Zins-)Auszahlung: 7518 Zeile 13 FH • Tilgungsauszahlung: 7928 Zeile 34 FH • AfA/Abschreibung: 4711 Zeile 15 EH	Rate vollständig laufender Aufwand; Energiekosten separat: • Aufwand: 4211/4212 Zeile 14 EH • Auszahlung: 7211/7212 Zeile 12 FH

Kriterium	Energieliefer-Contracting (ELC)	Investives Energiespar-Contracting (ESC)	Nicht investives Energiespar-Contracting (ESC)
6. Kommunaler Zuschuss an Contractor	Investitionsfördermaßnahme (§ 61 Nr. 22 GemHVO BW), wenn Maßnahme beim Contractor investiv: • Auszahlung: 7817 Zeile 28 FH • Bilanz: Aktivischer Sonderposten 1803 und Auflösung über Vertragslaufzeit: 4791 Zeile 15 EH Bei Unwesentlichkeit oder Maßnahme beim Contractor nicht investiv: Sofortaufwand 4241	Kein aktivischer Sonderposten; da Gemeinde Objekt selbst bilanziert: eigene AHK auf Gebäudewert: • Auszahlung: 7871 Zeile 25 FH Bilanz: Zugang Gebäude Erhöht AfA-Bemessungsgrundlage	Kein Vermögenszugang; kein aktivischer Sonderposten: • Aufwand: 4211 Zeile 14 EH • Auszahlung: 7211 Zeile 12 FH (laufend) • Bilanz: Aktiver RAP (§ 48 Abs. 1 GemHVO BW) 180x • Auflösung über Garantiezeitraum: 4211 Zeile 14 EH Bei Unwesentlichkeit: Sofortaufwand 4211
7. Selbst erhaltener Zuschuss für gewährten Zuschuss	Absetzung vom aktivischen Sonderposten (statt passivischer Sonderposten) Einzahlung: 681x Zeile 18 FH (investiv)	Passivischer Sonderposten (§ 40 Abs. 4 S. 2 GemHVO BW): • Einzahlung: 681x Zeile 18 FH (investiv) • Bilanz: 211 Auflösung Ertrag: 3161 Zeile 3 EH über Restnutzungsdauer Gebäude	Absetzung von aktivem RAP; wenn kein RAP gebildet: Sofortertrag: • Ertrag: 314x Zeile 2 EH Einzahlung: 614x Zeile 2 FH (laufend)
8. Abschlusszahlung bei Vertragsende (Übernahme Anlage)	Abhängig von Ausgangslage: • Ersatz bestehender Heizung: Erhaltungsaufwand, nicht investiv 4241 Zeile 14 EH / 7241 Zeile 12 FH Erstmalige Errichtung (Neubau) oder Wiedererrichtung: investiv, Aktivierung auf Gebäudewert 7871 Zeile 25 FH (je nach Vermögensgegenstand anderes Konto)	Entfällt; Anlage wurde bereits bei Vertragsabschluss im Sachvermögen der Gemeinde aktiviert und ist vollständig in deren Eigentum	Entfällt; keine Aktivierung während der Laufzeit; etwaige Übernahme wäre als Aufwand 4211 Zeile 14 EH und Auszahlung 7211 Zeile 12 FH zu beurteilen.

6 Anlage

Anlage 1 Gesamtergebnishaushalt gem. § 2 GemHVO einschließlich mittelfristiger Finanzplanung

	Ergebnishaushalt	Rechnungsergebnis Vorvorjahr	Ansatz Vorjahr	**Ansatz Haushaltsjahr**	*Planansatz Jahr + 1 (kann)*	*Planansatz Jahr + 2 (kann)*	*Planansatz Jahr + 3 (kann)*
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2 3	+ Zuweisungen, Zuwendungen und Umlagen + aufgelöste Inv.zuw. und -beiträge						
4	+ sonstige Transfererträge						
5	+ Entgelte für öffentliche Leistungen oder Einrichtungen						
6	+ sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte						
7	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen						
8	+ Zinsen und ähnliche Erträge						
9	± aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen						
10	+ sonstige ordentliche Erträge						
11	**= Summe der ordentlichen Erträge (Z. 1-10)**						
12	./. Personalaufwendungen						
13	./. Versorgungsaufwendungen						
14	./. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen						
15	./. Abschreibungen						
16	./. Zinsen und ähnliche Aufwendungen						
17	./. Transferaufwendungen						
18	./. sonstige ordentliche Aufwendungen						
19	**= Summe der ordentlichen Aufwendungen (Z. 12-18)**						
20	**= veranschlagtes ordentliches Ergebnis (Z. 11 u. 19)**						
21	+ außerordentliche Erträge						

	Ergebnishaushalt	Rechnungsergebnis Vorvorjahr	Ansatz Vorjahr	**Ansatz Haushaltsjahr**	*Planansatz Jahr + 1 (kann)*	*Planansatz Jahr + 2 (kann)*	*Planansatz Jahr + 3 (kann)*
22	./. außerordentliche Aufwendungen						
23	= veranschlagtes Sonderergebnis (Z. 21 u. 22)						
24	= veranschlagtes Gesamtergebnis (Z. 20 u. 23)						

Anlage 2 Gesamtfinanzhaushalt gem. § 3 GemHVO einschließlich mittelfristiger Finanzplanung

	Finanzhaushalt	**Rechnungsergebnis Vorvorjahr**	**Ansatz Vorjahr**	**Ansatz HHj.**	**VE**	***Planansatz Jahr + 1 kann***	***Planansatz Jahr + 2 kann***	***Planansatz Jahr + 3 kann***
1	Steuern und ähnliche Abgaben							
2	+ Zuweisungen, Zuwendungen, allg. Umlagen							
3	+ sonstige Transfereinzahlungen							
4	+ Entgelte für öff. Leistungen oder Einrichtungen							
5	+ sonstige privatrechtl. Leistungsentgelte							
6	+ Kostenerstattungen und -umlagen							
7	+ Zinsen und ähnliche Einzahlungen							
8	+ sonstige haushaltswirksame Einzahlungen							
9	= Summe Einz. aus lfd. VWT (Z. 1-8), ohne zahlungswirksame Erträge aus Vermögensveräußerung							
10	./. Personalauszahlungen							
11	./. Versorgungsauszahlungen							
12	./. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen							
13	./. Zinsen und ähnliche Auszahlungen							
14	./. Transferausz. (ohne Inv.zuschüsse)							
15	./. sonstige haushaltswirksame Auszahlungen							
16	= Summe Ausz. aus lfd. VWT (Z. 10-15)							
17	= ZMÜ/ZMB des EH; *gemeint: aus lfd. VWT (Z. 9 u. 16)*							
18	+ Einzahlungen aus Investitionszuwendungen							
19	+ Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit							
20	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen							
21	+ Einz. aus der Veräußerung von Finanzvermögen							
22	+ Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit							

	Finanzhaushalt	Rechnungsergebnis Vorvorjahr	Ansatz Vorjahr	Ansatz HHj.	VE	*Planansatz Jahr + 1 kann*	*Planansatz Jahr + 2 kann*	*Planansatz Jahr + 3 kann*
23	= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Z. 18-22)							
24	./. Ausz. für Erwerb von Grundstücken und Gebäuden							
25	./. Auszahlungen für Baumaßnahmen							
26	./. Ausz. für Erwerb von beweglichem Sachvermögen							
27	./. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögen							
28	./. Auszahlungen für Investitionsfördermaßnahmen							
29	./. Auszahlungen für Erwerb von immateriellen Vgg.							
30	= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Z. 24-29)							
31	= ZMÜ/ZMB aus Investitionstätigkeit (Z. 23 u. 30)							
32	= Veranschlagter FMÜ/FMB (Z. 17 u. 31)							
33	+ Einz. aus der Aufnahme von Krediten und wirtsch. vergleichbaren Vorgängen für Investitionen							
34	./. Ausz. für die Tilgung von Krediten und wirtsch. vergleichbaren Vorgängen für Investitionen							
35	= Veranschlagter ZMÜ/ZMB aus Finanzierungstätigkeit (Z. 33 u. 34)							
36	= Veranschlagte Änderung des Finanzierungsmittelbestandes zum Ende des HHj. (Z. 32 u. 35)							
37	*Vss. Bestand an liquiden Eigenmitteln zum Jahresbeginn (Zeile 37 seit 2026 nicht mehr verpflichtend)*							
38	*Vss. Bestand an inneren Darlehen zum Jahresbeginn (Zeile 38 seit 2026 nicht mehr verpflichtend)*							

Anlage 3 Erfolgsplan nach EigBVO-Doppik einschließlich mittelfristiger Finanzplanung

Erfolgsplan EigBVO-Doppik einschließlich Finanzplanung		Ergebnis VVj.	Ansatz Vj.	Ansatz Wj.	Planung Wj. +1	Planung Wj. +2	Planung Wj. +3
		1	2[1)]	3	4[2)]	5	6
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2	Zuweisungen und Zuwendungen, Umlagen						
3	Aufgelöste Investitionszuwendungen und -beiträge						
4	Sonstige Transfererträge						
5	Entgelte für öffentliche Leistungen oder Einrichtungen						
6	Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte						
7	Kostenerstattungen und Kostenumlagen						
8	Zinsen und ähnliche Erträge						
9	Aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen						
10	Sonstige Erträge						
11	**Erträge (Summe aus Nummern 1 bis 10)**						
12	Personalaufwendungen						
13	Versorgungsaufwendungen						
14	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen						
15	Abschreibungen						
16	Zinsen und ähnliche Aufwendungen						
17	Transferaufwendungen						
18	Sonstige Aufwendungen						
19	**Aufwendungen (Summe aus Nummern 12 bis 18)**						
20	**Veranschlagtes Ergebnis (Saldo aus Nummern 11 und 19)**						
21	**nachrichtlich** Vorauszahlungen der Gemeinde auf die spätere Fehlbetragsabdeckung						
22	Vorauszahlungen an die Gemeinde auf die spätere Überschussabführung						

1) Ansatz einschließlich aller Änderungen des Wirtschaftsplans

2) Bei einem Doppelwirtschaftsplan lautet die Spaltenüberschrift "Ansatz Wirtschaftsjahr +1".

Anlage 4 Liquiditätsplan nach EigBVO-Doppik einschließlich mittelfristiger Finanzplanung

Liquiditätsplan EigBVO-Doppik einschließlich Finanzplanung		Ergebnis VVj.	Ansatz Vj.	Ansatz Wj.	VE Wj.	Plan Wj. + 1	Plan VE Wj. + 1	Plan Wj. + 2	Plan Wj. + 3
		1	2	3	4	5 [1)]	6 [2)]	7	8
1	Steuern und ähnliche Abgaben								
2	Zuweisungen und Zuwendungen und allgemeine Umlagen								
3	Sonstige Transfereinzahlungen								
4	Entgelte für öffentliche Leistungen oder Einrichtungen								
5	Sonstige p-r Leistungsentgelte								
6	Kostenerstattungen und Kostenumlagen								
7	Zinsen und ähnliche Einzahlungen								
8	Sonstige ergebniswirksame Einz.								
9	**Einzahlungen aus lfd. GT (Summe aus Nummern 1 bis 8)**								
10	Personalauszahlungen								
11	Versorgungsauszahlungen								
12	Auszahlungen für Sach- und DL								
13	Zinsen und ähnliche Auszahlungen								
14	Transferauszahlungen (ohne Investitionszuschüsse)								
15	Sonstige ergebniswirksame Ausz.								
16	**Auszahlungen aus lfd. GT (Summe aus Nummern 10 bis 15)**								
17	**ZMÜ/-Bedarf des Erfolgsplans (Saldo aus Nummern 9 und 16)**								
18	Einzahlungen aus Inv.-Zuwendungen								
19	Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen u.ä. Entgelten für Investitionstätigkeit								
20	Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen								
21	Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögen								
22	Einzahlungen für sonstige Inv-.Tätigkeit								
23	**Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe aus Nummern 18 bis 22)**								
24	Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden								
25	Auszahlungen für Baumaßnahmen								

Liquiditätsplan EigBVO-Doppik einschließlich Finanzplanung		Ergebnis VVj.	Ansatz Vj.	Ansatz Wj.	VE Wj.	Plan Wj. + 1	Plan VE Wj. + 1	Plan Wj. + 2	Plan Wj. + 3
		1	2	3	4	5 [1]	6 [2]	7	8
26	Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen								
27	Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögen								
28	Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen								
29	Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen								
30	**Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe aus Nummern 24 bis 29)**								
31	**Veranschlagter Finanzierungsmittelüberschuss/-bedarf aus Investitionstätigkeit (Saldo aus Nummern 23 und 30)**								
32	**Veranschlagter Finanzierungsmittelüberschuss/-bedarf (Saldo aus Nummern 17 und 31)**								
33	Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen								
33 a	Einzahlungen aus der Veränderung des Eigenkapitals [3]								
34	Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen								
34 a	Auszahlungen aus dser Veränderung des Eigenkapitals [4]								
35	**Veranschlagter Finanzierungsmittelüberschuss-/bedarf aus Finanzierungstätigkeit (Saldo aus Nummern 33, 33a, 34 und 34a)**								
36	**Veranschlagte Änderung des Finanzierungsmittelbestands zum Ende des Wirtschaftsjahres (Saldo aus Nummern 32 und 35)**								

1) Bei einem Doppelwirtschaftsplan lautet die Spaltenüberschrift "Ansatz Wirtschaftsjahr +1".

2) Bei einem Doppelwirtschaftsplan ist neben Spalte 4 auch Spalte 6 zu bedienen.

3) Einschließlich der Einzahlungen aus Fehlbetragsübernahmen der Gemeinde (auch Vorauszahlungen)

4) Einschließlich der Auszahlungen für Überschussabführungen an die Gemeinde (auch Vorauszahlungen)

Quellenverzeichnis

C.H. Beck (2024), Beck'scher Bilanzkommentar Online. Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit IFRS-Abweichungen. 14. Auflage.

Deutsche Energie-Agentur GmbH (2018a), dena-LEITFADEN Energieliefer-Contracting (ELC) Arbeitshilfe für die Vorbereitung und Durchführung von Energieliefer-Contracting. URL: https://www.dena.de/fileadmin/dena/Publikationen/PDFs/2024/Leitfaden_Energieliefer-Contracting_ELC.pdf, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Deutsche Energie-Agentur GmbH (2018b), dena-LEITFADEN Energieliefer-Contracting Beispiel-Wärmeliefervertrag. URL: https://www.dena.de/fileadmin/dena/Publikationen/PDFs/2024/dena-BR-Leitfaden-ELC_Teil_2_WEB.pdf, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Deutsche Energie-Agentur GmbH (2024), ANALYSE Einstufung von Contracting im kommunalen Haushaltsrecht – Länderregelungen. URL: https://www.dena.de/fileadmin/Kompetenzzentrum_Contracting/Dokumente/Publikation/2024-Gutachten_Haushaltsrecht_Deutsche_Energie-Agentur.pdf, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Deutsche Energie-Agentur GmbH (2025), Leitfaden Energiespar-Contracting (ESC) Effizienzmaßnahmen mit Einspargarantie erfolgreich umsetzen. 3. Auflage. URL: https://www.dena.de/fileadmin/dena/Publikationen/PDFs/2024/dena_Leitfaden_Energiespar-Contracting.pdf, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg (2014), Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2014. URL: https://www.gpabw.de/fileadmin/Dateien/Website/Publikationen_-_Zeit/Geschaefts_und_Kommunalfinanzberichte/gpa_kfb_2014.pdf, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg (2019), Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2019. URL: https://www.gpabw.de/fileadmin/Dateien/Website/Publikationen_-_Zeit/Geschaefts_und_Kommunalfinanzberichte/gpa_kfb_2019.pdf, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Hasenbein, Peter (2004), OLG Rostock, Urteil vom 15.1.2004 – 7 U 91/02 Zur eigentumsrechtlichen Behandlung von in fremde Gebäude eingebaute Heizungsanlagen mit Anmerkung von Peter Hasenbein, Bochum, in: Contracting und Recht (CuR), 4/2004, S. 145–149.

Hessisches Ministerium für Umwelt, Energie, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (2012), Leitfaden Energiespar-Contracting in öffentlichen Liegenschaften.

Marx, Franz Jürgen (2022), Bilanzrecht Kommentar, Hrsg. Hachmeister/Kahle, 3. Aufl. 2022.

Marx, Franz Jürgen (2024), Steuer- und Bilanzpraxis. Bilanzierungsfragen bei Ein- und Umbauten von Mietern. Ein Überblick über die Rechtsprechung und Verwaltungsgrundsätzen, in StuB, 11/2024. NWB.

Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (Hg.) (2018): Leitfaden zum Jahresabschluss nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) in Baden-Württemberg. 2. Auflage. Dezember 2018. Verfügbar unter: https://im.baden-wuerttemberg.de/de/land-kommunen/starke-kommunen/nkhr/leitfaeden-und-arbeitshilfen, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (Hg.) (2019): Leitfaden zu Bodenneuordnungs- und Erschliessungsmaßnahmen sowie deren Sonderfinanzierung nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) in

Baden-Württemberg. Januar 2019. Verfügbar unter: https://im.baden-wuerttemberg.de/de/land-kommunen/starke-kommunen/nkhr/leitfaeden-und-arbeitshilfen, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (Hg.) (2023a): Leitfaden zur Buchführung im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) in Baden-Württemberg. 4. Auflage. April 2023. Verfügbar unter: https://im.baden-wuerttemberg.de/de/land-kommunen/starke-kommunen/nkhr/leitfaeden-und-arbeitshilfen, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Ministerium des Innern, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (Hg.) (2023b): Leitfaden zur Bilanzierung nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) in Baden-Württemberg. 4. Auflage. November 2023. Verfügbar unter: https://im.baden-wuerttemberg.de/de/land-kommunen/starke-kommunen/nkhr/leitfaeden-und-arbeitshilfen, zuletzt abgerufen: 30.04.2026.

Winnefield, Robert (2015), Bilanz-Handbuch 5. Auflage, C.H. Beck, München.

Impressum

Titel
Leitfaden: Contracting-Projekte im kommunalen Haushalt buchen
(Erstauflage, August 2026)

Herausgeberin
KEA Klimaschutz- und Energieagentur Baden-Württemberg GmbH
Kaiserstraße 94 a
76133 Karlsruhe
info@kea-bw.de

Verfasser
Prof. Dr. Merdan Seker,
Steinbeis Beratungszentrum Öffentliche Finanzen und Strategisches Management

Prof. Dr. Jörg Henkes,
Steinbeis Beratungszentrum Öffentliche Finanzen und Strategisches Management

Redaktion
Dr.-Ing. Anders Berg, KEA-BW
Christian Kaiser, KEA-BW
Dr. Johanna Häußler, KEA-BW

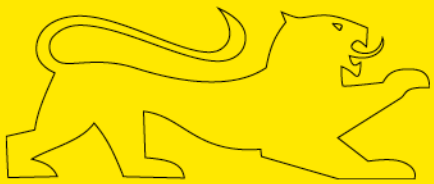
Bezug www.kea-bw.de/publikationen

Veröffentlichung 04.08.2026

Bildnachweis Deckblatt: KEA-BW

Weitere Grafiken, Tabellen und Karten eigene Darstellungen, siehe Bildunterschrift

© KEA Klimaschutz- und Energieagentur Baden-Württemberg GmbH



KEA Klimaschutz- und Energieagentur
Baden-Württemberg GmbH
Kaiserstraße 94 a
76133 Karlsruhe

info@kea-bw.de
Tel.: +49 721 98471-0
Fax: +49 721 98471-20
www.kea-bw.de



KEA-BW
DIE LANDESENERGIEAGENTUR