

Beschlussvorlage Gemeinde Dorf Mecklenburg Federführend: Kämmerei	Vorlage-Nr: VO/GV01/2015-0967 Status: öffentlich Aktenzeichen: Datum: Einreicher: Bürgermeister	
Beschlussfassung der Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens des Amtes Dorf Mecklenburg-Bad Kleinen und der amtsangehörigen Gemeinden		
Beratungsfolge:		
Beratung Ö / N	Datum	Gremium
Ö	14.07.2015	Gemeindevertretung Dorf Mecklenburg

Beschlussvorschlag:

Die Gemeindevertretung Dorf Mecklenburg beschließt die Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens des Amtes Dorf Mecklenburg-Bad Kleinen und der amtsangehörigen Gemeinden in der aktuellen Fassung.

Sachverhalt:

Grundlage für die landeseinheitliche Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens bildet der „Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens“ des Landes Mecklenburg-Vorpommern.

Zur Konkretisierung waren dann für das Amt Dorf Mecklenburg-Bad Kleinen und deren amtsangehörige Gemeinden eine Richtlinie mit weiteren Ergänzungen, Hinweisen und Fortschreibungen zu erstellen. Diese Richtlinie ist gemäß der Hinweise des Gemeinschaftsprojektes NKHR des Landes Mecklenburg-Vorpommern durch den Amtsausschuss bzw. durch die jeweilige Gemeindevertretung zu beschließen.

Als Frühstarter waren diese Richtlinien ständig anzupassen. Die jetzige Fassung lag zum 26.08.2014 vor, nachdem noch Hinweise des Gemeindeprüfungsamtes des Landkreises Nordwestmecklenburg eingearbeitet wurden.

Anlage/n:

Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens

Abstimmungsergebnis:	
Gesetzliche Anzahl der Mitglieder des Gremiums	
Davon besetzte Mandate	
Davon anwesend	
Davon Ja- Stimmen	
Davon Nein- Stimmen	
Davon Stimmenthaltungen	
Davon Befangenheit nach § 24 KV M-V	

Richtlinie
zur Bewertung des kommunalen Vermögens
des Amtes Dorf Mecklenburg-Bad Kleinen
und der amtsangehörigen Gemeinden

(Fassung vom 26.08.2014)

Inhaltsübersicht

(1) VORBEMERKUNGEN	3
(2) ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE	3
2.1. RECHTLICHE GRUNDLAGE	3
2.2. VERMÖGENSERFASSUNG UND –BEWERTUNG ALS BESTANDTEIL DES DOPPIK-PROJEKTES IN DER VERWALTUNGSGEMEINSCHAFT DORF MECKLENBURG-BAD KLEINEN	3
2.3. GRUNDSÄTZE ORDNUNGSGEMÄßER BUCHFÜHRUNG	4
(3) ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN INVENTUR, BEWERTUNG UND BILANZIERUNG	4
3.1. INVENTUR	4
3.2. VERMÖGENSÜBERSICHT/BILANZ	4
3.3. BEWERTUNGSVERFAHREN	4
3.4. BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE	4
(4) SPEZIELLE ERFASSUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN	5
4.1. ERFASSUNG UND BEWERTUNG IMMATERIELLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE	5
4.2. GRUNDVERMÖGEN	6
4.2.1. <i>Grund und Boden</i>	6
4.2.2. <i>Gebäude</i>	11
4.3. INFRASTRUKTURVERMÖGEN	13
4.3.1. <i>Allgemeine Hinweise</i>	13
4.3.2. <i>Erfassung und Bewertung der Straßen, Wege, Plätze und sonstigen befestigten Flächen</i>	15
4.4. KULTURDENKMÄLER, HISTORISCHE BAUTEN, KUNSTGEGENSTÄNDE, ARCHIVE	18
4.5. MASCHINEN UND TECHNISCHE ANLAGEN, FAHRZEUGE, BETRIEBSVORRICHTUNGEN	19
4.6. BETRIEBS- UND GESCHÄFTSAUSSTATTUNG	20
4.7. PFLANZEN UND TIERE	21
4.8. GELEISTETE ANZAHLUNGEN, ANLAGEN IM BAU	21
4.9. FINANZANLAGEN	22
4.9.1. <i>Anteile und Beteiligungen an verbundenen Unternehmen</i>	22
4.9.2. <i>Eigenbetriebe und sonstige Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden</i>	22
4.9.3. <i>Mitgliedschaft an wirtschaftlichen Zweckverbänden mit Eigenkapital</i>	22
4.9.4. <i>reine Mitgliedschaft an Zweckverbänden (ohne Eigenkapital, Umlagefinanziert)</i>	23
4.9.5. <i>Sparkassen</i>	23
4.10. UMLAUFVERMÖGEN	23
4.10.1. <i>Vorräte</i>	23
4.10.2. <i>Forderungen</i>	23
4.10.3. <i>sonstige Vermögensgegenstände</i>	27
4.10.4. <i>Liquide Mittel: Kassenbestand, Schecks, Bankguthaben</i>	27
4.11. AKTIVE RECHNUNGSABGRENZUNG	27
4.12. NICHT DURCH EIGENKAPITAL GEDECKTER FEHLBETRAG	27
4.13. RÜCKLAGEN (EIGENKAPITAL)	27
4.14. SONDERPOSTEN	27
4.14.1. <i>Allgemeine Regelungen</i>	28
4.14.2. <i>Behandlungen von Zuwendungen für Gebäudesanierungen</i>	29
4.15. RÜCKSTELLUNGEN	29
4.15.1. <i>Gebäudebewertung – Rückstellung für unterlassene Instandhaltung</i>	29
4.15.2. <i>Rückstellung für Urlaub und Überstunden</i>	30
4.15.3. <i>Rückstellung für Altersteilzeitarbeit</i>	30
4.16. VERBINDLICHKEITEN	32
4.17. PASSIVE RECHNUNGSABGRENZUNG	34
(5) SCHLUSSVORSCHRIFTEN	34
5.1. AUFBEWAHRUNG VON UNTERLAGEN	34

1 Vorbemerkungen

Wesentlicher Bestandteil des reformierten kommunalen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens ist die kommunale Bilanz. Vorbereitend für die Erstellung der Eröffnungsbilanzen für das Amt Dorf Mecklenburg - Bad Kleinen und die amtsangehörigen Gemeinden ist eine vollständige Erfassung und Bewertung des Vermögens erforderlich. Die flächendeckende Bewertung und in Folge auch die Berücksichtigung von Abschreibungen soll insbesondere dazu dienen, die in der Gemeinde vorhandenen Ressourcen und deren Verbrauch zu dokumentieren (Ressourcenverbrauchskonzept). Sie entspricht damit einem Kerngedanken des reformierten Rechnungswesens und unterscheidet sich wesentlich vom kameralen System, welches lediglich Zahlungsströme abbildet.

2 Allgemeine Grundsätze

2.1. Rechtliche Grundlagen

- (1) Grundlage für die Bewertung des kommunalen Vermögens ist in jedem Fall das Regelwerk des Neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR-MV).
- (2) Dieses umfasst:
 - a. das Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts (Einführungsgesetz, Änderung der Kommunalverfassung M-V, Kommunalprüfgesetz),
 - b. die Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO-Doppik) mit Mustern,
 - c. die Gemeindekassenverordnung (GemKVO-Doppik) und
 - d. die Neufassung der Eigenbetriebsverordnung (EigVO) mit Muster.
- (3) Darüber hinaus werden über Verwaltungsvorschriften folgende Bestandteile **verbindlich** vorgegeben:
 - a. Landeseinheitlicher Kontenrahmenplan
 - b. Landeseinheitlicher Produktrahmenplan
 - c. Überleitungsregelungen zur Überleitung vom kameralen zum doppischen Haushalts- und Rechnungswesen
 - d. Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens mit einer landeseinheitlichen Abschreibungstabelle einschließlich Leitfaden zur Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens für die Eröffnungsbilanz
- (4) Gesetzliche Veränderungen, Ergänzungen, Verordnungen und Erlasse sind entsprechend zu verfolgen und zu beachten. Aktualisierungen des Regelwerks sind bis zum Abschluss der Eröffnungsbilanz einzuarbeiten. Abweichungen vom Regelwerk sind grundsätzlich nicht zulässig.

2.2. Vermögenserfassung und –bewertung als Bestandteil des Doppik-Projektes im Amt Dorf Mecklenburg - Bad Kleinen

- (1) Die Erstellung der Eröffnungsbilanz erfolgt durch den Geschäftsbereich Finanzen. Innerhalb des Doppik-Projektes ist das Teilprojekt- Haushalt und Bilanz federführend für die Erarbeitung der Grundlagen zur Aufstellung der Bilanz zuständig. Aufgabe des Teilprojektes - Vermögenserfassung und –bewertung ist die Erfassung und Bewertung kommunalen Vermögens als Bestandteil der Eröffnungsbilanz.
- (2) Die Mitglieder des Teilprojektes Vermögenserfassung und –bewertung sind interdisziplinär besetzt und für die Erarbeitung der Datengrundlagen für die Bewertung für den jeweiligen Zuständigkeitsbereich verantwortlich. Die zusätzliche Einbindung weiterer Mitarbeiter der Verwaltung ist vom Leiter des Teilprojekts mit dem jeweiligen Amtsleiter im Rahmen der Projektleitung abzustimmen.

- (3) Die vergütungspflichtige Beauftragung Dritter im Zusammenhang mit der Erfassung und Bewertung des Vermögens ist mit der Projektleitung abzustimmen und obliegt in der Haushaltsabsicherung der Projektleitung. Die direkte Arbeitskoordination obliegt dem Leiter des Doppik-Projektes, dem Leitenden Verwaltungsbeamten.

2.3. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

Die Buchführung soll so beschaffen sein, dass sie einem Sachverständigen Dritten in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens/der Kommune gibt. Die wesentlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die Bilanzierung und Bewertung sind in dem vom Innenministerium herausgegebenen Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung unter Punkt 2 aufgezählt und erläutert.

3. Allgemeine Vorschriften, Inventur, Bewertung und Bilanzierung

3.1. Inventur

- (1) Grundlage für die Durchführung der Inventur und für die Aufstellung des Inventars und des Inventarverzeichnisses ist die Inventurrichtlinie für das Amt Dorf Mecklenburg - Bad Kleinen und die amtsangehörigen Gemeinden. Sie stellt sicher, dass das Vermögen und die Schulden ordnungsgemäß und vollständig erfasst, einheitlich im Inventar abgebildet und nach gleichen Kriterien bewertet werden. Die Inventurrichtlinie gilt für alle Geschäftsbereiche und Einrichtungen des Amtes Dorf Mecklenburg-Bad Kleinen und der amtsangehörigen Gemeinden.
- (2) Außerdem sind die §§ 30 und 31 der GemHVO-Doppik in ihrer jeweils aktuellen Fassung zu berücksichtigen.

3.2. Vermögensübersicht/Bilanz

- (1) Vorgaben zur Bilanz, den Wertansätzen, dem Inhalt des Anhangs, den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen, den besonderen Bilanzposten, Bilanzposten, Bilanzierungsverbot, BgA und Gliederung der Bilanz sind in den §§ 5 und 6 des Kommunal-Doppik-Einführungsgesetzes sowie die §§ 32, 33, 37, 40, 41 und 47 der GemHVO-Doppik geregelt.
- (2) Weitergehende Regelungen sind zudem dem Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens unter Punkt 5 zu entnehmen.

3.3. Bewertungsverfahren

- (1) Zu den Bewertungsverfahren gehören
- das Sachwertverfahren
 - das Ertragsverfahren
 - das Vergleichsverfahren
- (2) Hinzu kommen Bewertungsvereinfachungsverfahren, wozu
- die Gruppenbewertung
 - das Verbrauchsverfolgungsverfahren sowie das
 - Festwertverfahren gehören.
- (3) Die Bewertungsverfahren werden im Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens unter Punkt 6 erläutert.

3.4. Bewertungsgrundsätze

- (1) Grundsatz: Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen (hier: planmäßige Abschreibungen = Absetzungen für Abnutzung), anzusetzen.

Forderungen sind mit dem Nominalwert, Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

(2) Ausnahme: Ansatz mit einem niedrigeren beizulegenden Wert (Zeitwert)

Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert (Zeitwert) anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist.

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben. Stellt sich in einem späteren Jahr heraus, dass die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung ggf. unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

(3) Bei Vermögensgegenständen, die vor dem 1. Juli 1990 angeschafft oder hergestellt wurden, ist immer der Ersatzwert zu berechnen, da Berechnungsgrößen aus der Zeit vor dem Stichtag keine Relevanz mehr besitzen.

(4) Vermögensgegenstände, die ab dem 1. Juli 1990 und vor dem 1. Januar 2000 angeschafft oder hergestellt wurden, ist ein Ersatzwert zu ermitteln, wenn die erforderlichen Belege nicht mehr vorliegen (keine Aufbewahrungspflicht). Es besteht jedoch kein Wahlrecht: können die AHK mit einem vertretbaren Zeitaufwand ermittelt werden, sind diese zwingend anzusetzen.

(5) Bei Vermögensgegenständen, die ab dem 01.01.2000 angeschafft oder hergestellt wurden, sind immer AHK zu Grunde zu legen.

4. Spezielle Erfassungs- und Bewertungsvorschriften

4.1. Erfassung und Bewertung immaterieller Bewertungsgegenstände

(Siehe 7.2.1 sowie Anlage 8 Nr. 1 des Leitfadens zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens)

Immaterielle Vermögensgegenstände sind unbewegliche Vermögensgegenstände. Sie werden mit der Beleginventur erfasst.

Bei den immateriellen Vermögensgegenständen handelt es sich um solche, die nicht körperlich fassbar sind, z.B. Rechte wie Konzessionen, Lizenzen und andere Nutzungsrechte, Schutzrechte, Rezepturen, Erfindungen und anderes wirtschaftlich nutzbares Know-how, sowie EDV-Software.

Geleistete Zuwendungen an Dritte stellen unentgeltliche Vermögensübertragung dar. Sie werden als Immaterielle VG/investive Auszahlung dargestellt und über die Dauer der Zweckbindung abgeschrieben. Als Bedingung im Zuwendungsbescheid muss die Zuwendungsmaßnahme konkret benannt und ein normales Mitnutzungsrecht definiert sein.

Investitionskostenzuschüsse (Zuwendungen an Dritte) sind investive Auszahlungen für konkrete Investitionsmaßnahmen, die an eine mehrjährige Zweckbindung über die maximale Nutzungsdauer gekoppelt sind. Sie werden über die wirtschaftliche Nutzungsdauer abgeschrieben.

Auf den Ausweis von Zuwendungen an Dritte (z. B. geleistete Investitionskostenzuschüsse), die vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz geleistet und bereits finanziert wurden, wird aus Vereinfachungsgründen in der Eröffnungsbilanz verzichtet.

Soweit keine investive Förderung vorliegt, die Maßnahme nicht konkret bestimmt wurde, kein Mitbenutzungsrecht eingeräumt wurde oder keine mehrjährige Zweckbindung vereinbart wurde, handelt es sich um einen konsumtiven Zuschuss an Dritte, welcher nicht aktiviert werden darf.

Computerprogramme, die keine Befehlsstruktur enthalten, sondern nur Bestände von Daten, die allgemein bekannt oder jedermann zugänglich sind, und Trivialprogramme ($AK \leq 410$ Euro) werden wie selbstständige, abnutzbare und bewegliche Vermögensgegenstände behandelt. Die System-Software gehört zur Hardware (betriebs- und Geschäftsausstattung), wenn diese zusammen beschafft wurden. Alle Module einer Standard-Software (z. B. Finanzsoftware) sind zusammen zu fassen.

Software ist zu den AHK zu aktivieren, sobald der betriebsbereite Zustand hergestellt wurde, zuvor ist sie als Anzahlung zu bewerten. Zu den AHK gehören Anschaffungskosten (die nach der Kaufentscheidung anfallen!)/Lizenzgebühren, Implementierungskosten (z. B. Datenkonvertierungen), nachträgliche Anschaffungskosten (Modul-Nachkauf, User-Erweiterung), Preisminderungen (Rabatte, Skonto), Herstellungskosten und Wartungsarbeiten, wenn diese eine tief greifende Überarbeitung der bisherigen Programmversionen darstellen.

Bei Software führen laufende Updates und Wartung zu sofortigem Aufwand. Bei umfangreichen Updates ist zu prüfen, ob es sich ggf. um einen neuen Vermögensgegenstand („unechtes“ Update) handelt oder nachträglich Herstellungskosten unter den Gesichtspunkten der Erweiterung oder der wesentlichen Verbesserung vorliegen, weil das Update neue, nicht unwesentliche Funktionen oder Zusatzprogramme enthält.

Nicht zu aktivieren sind immaterielle Vermögensgegenstände, die unentgeltlich erworben oder selbst hergestellt wurden, dies gilt u.a. auch für originäre Rechte der Kommunen (z. B. das Recht der Konzessionsvergabe). Diese finden im Ergebnisplan Berücksichtigung. Schenkungen (Pilotprojekte) werden als Inventar erfasst, jedoch nicht bewertet.

Es ist zu entscheiden zwischen entgeltlich und unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen:

- entgeltliche: Bewertung mit den fortgeführten AHK
- unentgeltliche: keine Aktivierung

Wegen der kurzen Nutzungsdauer wird davon ausgegangen, dass für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz in jedem Fall die AHK zu ermitteln sind.

4.2 Grundvermögen

4.2.1 Grund und Boden

(1) Hinsichtlich der verschiedenen Begriffe im Zusammenhang mit Grundstücken wird zunächst auf die Begriffserklärungen in Kapitel 8 des Leitfadens verwiesen. Beim Grundvermögen wird wie folgt differenziert:

- unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte
- bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte
- Infrastrukturvermögen.

(2) Der Grundstücksbegriff im NKHR-MV stellt auf die wirtschaftliche Einheit (einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang) ab, so dass mehrere Flurstücke, aber auch nur Teile davon ein Grundstück im Sinne des NKHR-MV bilden können. Grund und Boden und Gebäude sind unterschiedliche Anlagegüter, bilden aber eine wirtschaftliche Einheit.

Ein Flurstück bildet einen Vermögensgegenstand.

(3) unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden. Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Befinden sich auf dem Grundstück

Gebäude, deren Zweckbestimmung und Wert gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung sind, so gilt das Grundstück als unbebaut. Als unbebautes Grundstück gilt auch ein Grundstück, auf dem infolge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude auf die Dauer nutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist.

Vgl. § 72 Bewertungsgesetz (BewG)

(4) baureife Grundstücke

Baureife Grundstücke sind unbebaute Grundstücke, wenn sie in einem Bebauungsplan als Bauland festgesetzt sind, ihre sofortige Bebauung möglich ist und die Bebauung innerhalb des Plangebiets in benachbarten Bereichen begonnen hat oder schon durchgeführt ist. Zu den baureifen Grundstücken gehören nicht Grundstücke, die für den Gemeinbedarf vorgesehen sind.

Vgl. § 73 Bewertungsgesetz (BewG)

(5) bebaute Grundstücke

Bebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden.

Vgl. § 74 Bewertungsgesetz (BewG)

4.2.1.1 Erfassung von Grund und Boden

(1) Grundlegende Hinweise und Vorgaben zur Erfassung und Bewertung von Grund und Boden liefern die Wertermittlungsrichtlinien 2002 (WertR 2002), herausgegeben vom Bundesministerium für Verkehr, Bau und Wohnungswesen, siehe 7.2.1, die Anlage 8 Nr. 1 des Leitfadens zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens sowie die Ergänzung hierzu bezüglich der Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens in der Eröffnungsbilanz. Für die Ermittlung von Ersatzwerten im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanzen ist grundsätzlich die Wertermittlungsrichtlinie 2002 anzuwenden und nicht auf eine neuere Fassung abzustellen. Damit wird eine einheitliche Bewertung im gesamten Umstellungszeitraum sichergestellt.

(2) Unter der jeweiligen Bilanzposition wird der Grund und Boden als nicht abnutzbarer Vermögensgegenstand gesondert von den Außenanlagen, Aufbauten, Gebäuden usw. erfasst.

(3) Die Gemeinde hat grundsätzlich die Grundstücke zu bilanzieren, deren rechtliche Eigentümerin sie ist. Laufende Restitutions-, Vermögens- oder Auflassungsverfahren sind jedoch zu berücksichtigen. Entsprechend der Grundsätze der Bilanzführung, insbesondere des Vorsichtsprinzips sind diese Grundstücke nur in die Bilanz aufzunehmen, wenn hinreichend sicher ist, dass die Kommune Eigentümer der Immobilie verbleibt. Eine Bewertung ist für diese Grundstücke indes in jedem Fall durchzuführen und zu dokumentieren, aus welchem Grund die Aufnahme in die Bilanz erfolgte oder eben nicht.

(4) Darüber hinaus sind auch Grundstücke zu erfassen, die im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand in einer Weise ausübt, dass dadurch ein Dritter, z. B. der Eigentümer nach bürgerlichem Recht, wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausgeschlossen ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die tatsächliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand hat in der Regel derjenige, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Sache liegen. Wirtschaftliches Eigentum liegt vor, wenn der zivilrechtliche Eigentümer keinen oder nur einen praktisch bedeutungslosen Herausgabeanspruch gegenüber dem wirtschaftlichen Eigentümer hat oder wenn er den Vermögensgegenstand an diesen herauszugeben verpflichtet ist. Der Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers von der Sachherrschaft muss dabei für die gewöhnliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes gegeben sein. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Weitgehende Verfügungsmöglichkeiten allein begründen aber noch kein wirtschaftliches Eigentum. Häufig ist der wirtschaftliche Eigentümer gleichzeitig auch der zivilrechtliche Eigentümer. Wirtschaftliches und juristisches Eigentum können u.a. bei folgenden Rechtsverhältnissen auseinander fallen:

- Bauten auf Grundstücken Dritter

- Leasing
 - Kommissionsgeschäfte
 - Treuhandverhältnisse
 - Factoring (Veräußerung von Forderungen)
- (5) Der Grund und Boden des Infrastrukturvermögens wird als nicht abnutzbarer Vermögensgegenstand gesondert von den Aufbauten, Einrichtungen, Anlagen usw. erfasst und bewertet. Kleinste Einheit ist das Grundstück. Es wird dem Infrastrukturvermögen zugeordnet, wenn dies der überwiegenden Nutzung entspricht oder es nach der wirtschaftlichen Bedeutung geboten ist.
- Sofern die Gemeinde im Straßenbereich Grundstücke nutzt, für die kein Grundbuchblatt angelegt ist, kann sie die Anlage eines Grundbuchblatts beim Grundbuchamt beantragen und sich als Eigentümerin eintragen lassen.
 - Sofern von einem Straßenbaulastträger einer klassifizierten Straße eine Straße auf die Gemeinde abgestuft wurde, ist der entsprechende Grund und Boden der sich im Eigentum des Rechtsvorgängers befunden hat, mit auf die Gemeinde übergegangen. Die Gemeinde ist nach herrschender Meinung wirtschaftliche Eigentümerin dieser Grundstücke. Sie kann die unentgeltliche Übertragung dieser Grundstücke veranlassen. Eine davon abweichende Meinung geht davon aus, dass das rechtliche Eigentum an diesen Grundstücken übergegangen ist und die Gemeinde lediglich eine Berichtigung des Grundbuchs verlangen kann, durch die sie als Eigentümerin dieser Grundstücke im Grundbuch eingetragen wird. In beiden Fällen hat die Gemeinde diese Grundstücke zu bilanzieren.
 - Sofern der Gemeinde aufgrund einer Kreuzungsvereinbarung mit den Straßenbaulastträgern klassifizierter Straßen Grund und Boden übertragen werden soll und die Gemeinde noch nicht als rechtliche Eigentümerin dieser Grundstücke im Grundbuch eingetragen ist, hat sie dennoch diese Grundstücke als wirtschaftliches Eigentum zu bilanzieren. Sie kann die notarielle Übertragung dieser Grundstücke jederzeit unentgeltlich verlangen.
 - Falls die Gemeinde Straßenbaulastträgerin von Nebenanlagen klassifizierter Straßen innerorts ist, hat sie den entsprechenden Grund und Boden auch dann zu bilanzieren, wenn die Straßenbaulastträger rechtliche Eigentümer dieser Grundstücksteile sind und eine Teilungsvermessung und eine Umschreibung im Grundbuch noch nicht erfolgt ist. Sie ist als wirtschaftliche Eigentümerin dieser Grundstücke bzw. Grundstücksteile anzusehen. Die Gemeinde erwirbt weder ein wirtschaftliches noch ein rechtliches Eigentum an dem privaten Grund und Boden, den sie mit ihrem Infrastrukturvermögen nutzt. Sie kann insoweit keine Bilanzierung vornehmen. Sie ist jedoch verpflichtet, diese Grundstücke zu ermitteln und eine entsprechende Angabe im Anhang zu machen.
- (6) Grundstücke und ggf. deren Aufbauten oder Anlagen werden differenziert erfasst und bewertet. Bei Aufwuchs auf unbebauten Grundstücken ist in der Regel nur der Grund und Boden zu bewerten. Stellt der Aufwuchs aber eine selbstständige Vermögensposition dar, ist dieser zusätzlich und gesondert zu bewerten (z. B. bewirtschaftete Forstflächen).
- (7) Die Ermittlung des Grund und Bodens erfolgt flurstücksscharf, ggf. aber auch in Betrachtung einer einheitlichen wirtschaftlichen Verwertbarkeit als Grundstück, bestehend aus diversen Flurstücken, die in einem Grundbuchblatt zusammen gefasst sind.
- (8) Die tatsächliche Nutzung eines Flurstücks ist auf Grundlage einer Luftbildaufnahme oder eines Feldvergleichs vorzunehmen. Die Klassifizierung ist den Vorgaben des Grundbuches zu entnehmen.
- (9) Bei mehreren Nutzungsarten sind für Teilflächen Einzelbewertungen erforderlich, die daraufhin als gesamtes Flurstück wiederum zusammen geführt werden. Die Zuordnung zu Bilanzpositionen bestimmt sich nach der überwiegenden Nutzung.

4.2.1.2 Bewertung von Grund und Boden

- (1) Soweit die tatsächlichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens bekannt sind, sind diese zwingend anzusetzen. Eine Zuschreibung beruhend auf einer zwischenzeitlichen Wertsteigerung ist unzulässig. Bewertungsobergrenze sind die Anschaffungskosten. Nur soweit Kosten entstehen, die den Grund und Boden einem höheren Nutzen zuführen, gelten diese als nachträgliche Anschaffungskosten (z. B. Ersterschließung) und sind entsprechend zu aktivieren.
- (2) Können die Anschaffungskosten (AK) nicht oder nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand ermittelt werden, ist bei der Ermittlung des Ersatzwertes zur Vereinfachung auf den Wertermittlungstichtag 01. Januar 2000 und nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung abzustellen (Anmerkung: Es wird davon ausgegangen, dass für Grund und Boden, der nach dem 31. Dezember 1999 angeschafft wurde, die tatsächlichen AK ermittelt werden können.). Bei der Bewertung wird der Zustand des Grundstücks zum 01. Januar 2000 zugrunde gelegt. Nachträgliche AK, die nach dem 31.12.1999 und bis zum Bewertungstichtag angefallen sind, erhöhen den Wert.

Der Ersatzwert tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und stellt somit im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz die Bewertungsobergrenze dar.

- (3) Die Bewertung des Grund und Bodens orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung. Ggf. vorhandene Nutzungs-, Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen sind zu berücksichtigen (z. B. Geh-, Leitungs-, Wegerechte u. ä.). Dabei sind grundsätzlich nur diejenigen Nutzungsrechte zu berücksichtigen, die im Grundbuch beschrieben sind. Sollten im Grundbuch Rechte, insbesondere auch Grundpfandrechte beschrieben sein, die offenkundig keinem materiellen Wert mehr entsprechen (z. B. nicht gelöschte Grundpfandrechte), so sind diese vorrangig zur Löschung zu beantragen. Kann dies nicht oder nicht rechtzeitig erfolgen, sind Ansätze zur Wertminderung gesondert zu berücksichtigen.
- (4) Grundstücke, die ab dem Eröffnungsbilanzstichtag erworben werden, sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten.
- (5) Grund und Boden werden grundsätzlich nicht abgeschrieben. Ausnahmen (z. B. außerplanmäßige Abschreibung, Deponie) können zugelassen werden. Diese sind zu begründen.
- (6) Grundsätzlich sind der Verwaltung vorliegende Wertgutachten von öffentlich bestellten Sachverständigen heran zu ziehen. Sollten diese Gutachten älter als 18 Monate sein oder die Beschaffenheit des Grundstückes in Bezug auf Grund und Boden wesentlich geändert haben, so sind vom Gutachter Aktualisierungen oder eine Bestätigung der Wertermittlung abzufordern. In der Regel sind für die Bewertung von Grund und Boden Eigenbewertungen zu erstellen. Hierbei sind die nachfolgenden Bewertungskriterien zu berücksichtigen:
 - Bebaubarkeit des Grundstückes entsprechend der Festlegungen der Landesbauordnung, Ortssatzungen und Ortsgesetzen (Bebauungspläne, Ergänzungssatzung, Sanierungssatzung usw.)
 - Naturschutzrechtliche Einordnung
 - Informationen zu Altlasten und Bodendenkmälern
 - Bestehende Rechte und Ansprüche Dritter
 - Miet- und Pachtverhältnisse, die im Zusammenhang mit dem Grund und Boden stehen
 - Grundstücksmarktbericht

Sind weitergehende wertbeeinflussende Kriterien bekannt, sind diese zu berücksichtigen.

Von einer möglichen Bebauung eines Grundstückes wird ausgegangen, wenn die Bebauungslücke nicht 80 m überschreitet. Größere Bebauungslücken werden als Außenbereich angesehen.

4.2.1.3 Nutzungsspezifische Bewertungsvorschriften für Grund und Boden

(1) Landwirtschaftliche genutzte Flächen/Ackerland

Für die Bewertung von Ackerland gelten die zur Bewertung von Grund und Boden genannten Grundsätze. Zur Bewertung landwirtschaftlich genutzter Flächen ist das Allgemeine Liegenschaftsbuch (ALB) und die Allgemeine Liegenschaftskarte (ALK) heranzuziehen. Die Bewertung ist unter Berücksichtigung der ausgewiesenen Ackerzahlen/Bodenpunkte i. V. m. dem aktuellen Grundstücksmarktbericht sowie der aktuellen Verpachtung vorzunehmen.

Es gilt der Bodenrichtwert zum 1.1.2000 unter der Berücksichtigung der Bodenpunkte, wenn diese bekannt sind. Ansonsten erfolgt die Bewertung mit der mittleren Bodenpunktzahl aus dem Grundstücksmarktbericht 1999 (unter der Anwendung der angegebenen Formel).

Außerdem ist zu prüfen, ob der Bewertung Qualität von z. B. Bauerwartungsland zu Grunde zu legen ist.

(2) Wald und Forsten

Für die Bewertung von Wald und Forsten gelten die zur Bewertung von Grund und Boden genannten Grundsätze.

Für Flächen ohne regelmäßige Bewirtschaftung erfolgt ein Ansatz mit dem Erinnerungswert von 1 €.

Für bewirtschaftete Flächen erfolgt die Bewertung nach ertragsorientierten Regelungen zur Wertermittlung von Grundstücken der Land- und Forstwirtschaft mit Wertermittlungstichtag 01.01.2000. Sofern der Wald als Forstbetrieb für die Kommune eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung hat, erfolgt die Bewertung des Aufwuchses ggf. entsprechend dem Wertgutachten (nicht älter als 5 Jahre) und ist als Aufwuchs separat zu erfassen (siehe auch „Pflanzen und Tiere“).

(3) Wasserflächen

Für die Bewertung von Wasserflächen gelten die zur Bewertung von Grund und Bodengenannten Grundsätze.

Als zu bewertender Grund und Boden der Wasserflächen werden die eindeutig der Kommune eigentumsrechtlich zuzuordnenden Flächen erfasst. Grundlage hierfür bildet die ALB (Allgemeine Liegenschaftsbuch) und das ALK (Allgemeine Liegenschaftskarte)

Gemäß § 50 LWaG gehören Gewässer 2. Ordnung den Eigentümern der Ufergrundstücke, sofern das Gewässer kein selbstständiges Grundstück bildet. Das wirtschaftliche Eigentum ergibt sich im Übrigen aus der Gewässerzuordnung gemäß LWaG.

Wasserläufe

Im planungsrechtlichen Innenbereich 7,5 % des durchschnittlichen Baulandbodenwertes (1.1.2000) des Umfeldes (ca. 1km – Radius). Im planungsrechtlichen Außenbereich 50 % des Bodenwertes (1.1.2000) benachbarte Nutzungen.

Teiche

Im planungsrechtlichen Innenbereich 25% des durchschnittlichen Bauland- Bodenwertes (1.1.2000) des Umfeldes ca. (1 km Radius). Im planungsrechtlichen Außenbereich 2-facher Ansatz des landwirtschaftlichen Bodenwertes (1.1.2000).

Flurstücke mit der Nutzungsart Grenzgraben werden als Wasserfläche angesehen und mit 0,10 €/m² bewertet.

(4) Parkanlagen, Friedhöfe, Sportflächen, Dauerkleingärten

Für die Bewertung von Parkanlagen, Friedhöfen, Sportflächen und Dauerkleingärten gelten die zur Bewertung von Grund und Boden genannten Grundsätze.

Im innerörtlichen Bereich 20% des durchschnittlichen Bauland- Bodenwertes (1.1.2000) des Umfeldes ca.(1 km Radius). Im planungsrechtlichen Außenbereich 2-facher Ansatz des landwirtschaftlichen Bodenwertes (1.1.2000).

Dauerkleingärten

Im planungsrechtlichen Innenbereich 25% des durchschnittlichen Bauland- Bodenwertes (1.1.2000) des Umfeldes ca.(1 km Radius). Im planungsrechtlichen Außenbereich 3,5-facher Ansatz des landwirtschaftlichen Bodenwertes (1.1.2000).

Gartenflächen

Grundlage ist die Auswertung der Verkäufe aus dem Grundstücksmarktbericht 1999. Der höchste prozentuale Anteil wird in Euro umgerechnet und als Gartenlandpreis festgelegt.

(5) Unland

Für die Bewertung von Unland gelten die zur Bewertung von Grund und Boden genannten Grundsätze. Unland kann auch mit einem Erinnerungswert von 1€ bewertet werden.

1999 wurde die Nutzungsart Unland im Grundstücksmarktbericht nicht aufgeführt. Es wird festgelegt, dass Unland dem Wert von Wasserfläche / Ödland gleichzusetzen ist.

Der höhere prozentuale Anteil der Verkäufe von Wasserflächen aus dem Grundstücksmarktbericht 1999 wurde in Euro umgerechnet und für diese Nutzungsart festgelegt.

(6) Deponien

Bewirtschaftete Deponien sind mit dem Vergleichswert zum 01.01.2000 unter Berücksichtigung der Abweichungen von den wertbeeinflussenden Merkmalen durch Zu- und Abschläge oder mit dem Ertragswert zu bewerten. Stillgelegte Deponien sind mit einem Erinnerungswert von 1€ zu bewerten.

(7) Verkehrsflächen – Straßengrundstücke

Für die Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens gelten die zur Bewertung von Grund und Boden genannten Grundsätze.

Ansonsten sind 20% des Bodenrichtwertes zum 01.01.2000 eines in gleicher Lage gelegenen unbebauten Grundstückes zu Grunde zu legen, jedoch

mindestens 0,10 Euro je Quadratmeter und

höchstens - 5 Euro je Quadratmeter in Gemeinden bis zu 10.000 Einwohnern,

Maßgebend ist die Zahl der Einwohner am 31.12.1999. Bei der Wertermittlung ist der Zustand des Grundstücks am 01.01.2000 zugrunde zu legen.

Die Bewertung der Straßengrundstücke umfasst den Grund und Boden auf dem die Straße erstellt wurde; Straßenkörper und –zubehör werden gesondert bewertet.

Waldwege – Weg im Außenbereich-

0,10 €/m² (Mindestwert, da Waldflächen ohne regelmäßige Nutzung mit Erinnerungswert anzusetzen sind)

(8) Bebaute Grundstücke

Für die Bewertung bebauter Grundstücke gelten die zur Bewertung von Grund und Boden genannten Grundsätze.

Bei Flurstücken, bebaut oder unbebaut, die vorrangig kommunalorientiert sind wird ein Abschlag von 50% auf den Baulandpreis gewährt. Bei bebauten, kommunalen Grundstücken, bei denen keine überwiegende kommunale Nutzung vorliegt, wird der volle Baulandpreis angesetzt.

Bei kommunalen Grundstücken, die mit privaten Garagen bebaut sind, wird der Baulandpreis abzüglich einer Minderung von 50% angesetzt. Die Minderung von 50% wird gewährt, da das Grundstück mit den privaten Garagen belastet ist und die Kosten für einen Rückbau hälftig von der Gemeinde und den Privaten zu tragen sind. (nach Sachenrechtsbereinigungsgesetz)

(9) Grundstücksgleiche Rechte

Grundstücksgleiche Rechte sind dingliche Rechte, die wie Grundstücke gehandelt werden. Sie sind mit ihrem vorsichtig geschätzten Zeitwert zu bewerten, der unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform zu ermitteln ist. Es können Werte aus entsprechenden Verträgen der Bewertung zu Grunde gelegt werden.

Kommunale Grundstücke mit Erbbaubelastung sind nach den für Grundstücke geltenden Regelungen zu bewerten, hinsichtlich der Berücksichtigung der Belastung wird auf die WertR in der jeweils gültigen Fassung hingewiesen.

Erbbaurecht als grundstücksgleiches Recht (z. B. an Grundstücken der Kirchen) sind mit dem Erinnerungswert von 1€, wenn es unentgeltlich oder nur gegen Zahlung eines laufenden Erbbauzinses eingeräumt wurde, zu bewerten.

4.2.2. Gebäude

- (1) Gebäude sind alle nach Regeln der Bautechnik geschaffenen Wirtschaftsgüter, die Wohn-, Verwaltungs- oder Betriebszwecken dienen. Hierzu zählen insbesondere Wohnungen, Büro-, Betriebs-, Lagergebäude, Schulen, kulturelle und soziale Einrichtungen, wie z. B. Jugendclubs, Seniorenfreizeitstätten, Gemeindehäuser, Veranstaltungszentren, Theater, wirtschaftlich genutzte Immobilien ohne Marktnähe, wie Feuerwehgebäude und Rettungswachen. Zu den Gebäuden zählen auch Brunnen und Baudenkmale. Kunst am Bau ist Teil des Gebäudes.
- (2) Mehrere Baulichkeiten auf demselben Grundstück sind selbstständige Vermögensgegenstände. Von den Gebäuden sind insbesondere die Betriebsvorrichtungen als selbstständige Vermögensgegenstände, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, abzugrenzen. Bei der Erstbewertung zählen die Betriebsvorrichtungen zum Gebäude.
- (3) Nutzungseinheiten werden für die Bewertung nicht unterschieden.
- (4) Für Reparaturstau ist zu prüfen, ob Rückstellungen gebildet werden (siehe Kapitel „Rückstellungen“). Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung nicht vor, ist zu prüfen, ob durch die Unterlassung der notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen eine dauernde Wertminderung begründet wurde, die mit einer außerplanmäßigen Abschreibung zu berücksichtigen ist. Die Voraussetzung hinsichtlich der Dauerhaftigkeit der Wertminderung ist i. d. R. gegeben, wenn eine Nachholung der unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen innerhalb der nächsten drei Haushaltsjahre hinreichend konkret nicht beabsichtigt ist.

Die Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung und die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung wegen dauernder Wertminderung schließen sich insoweit gegenseitig aus. Es besteht auch kein Wahlrecht.

Die unterlassene Instandhaltung begründet eine Wertminderung, die in der Regel als prozentualer Abschlag vorgenommen wird und auf die Nutzungseinschränkungen abgestellt. Sind einzelne Bauteile nicht mehr nutzbar, darf die Wertminderung höchstens in Höhe des anteiligen Wertes des Bauteils am Gebäude (anteiliger Buchwert) vorgenommen werden.

Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen (auch Gebäuden) ist die voraussichtliche wirtschaftliche Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz grundsätzlich neu festzulegen.

Die Entscheidung, ob die Wertminderung als prozentualer Abschlag oder über die Anpassung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer berücksichtigt wird, ist im Einzelfall zu treffen.

- (5) Die Bewertung für die Eröffnungsbilanz erfolgt grundsätzlich zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen oder Zuschreibungen für die Zeit der Nutzung bis zum Bewertungsstichtag. Die Bewertungsmethode (AHK oder Ersatzverfahren: Sachwertverfahren, Ertragswertverfahren, Vergleichswertverfahren) wird für jedes einzelne Gebäude gesondert festgelegt. Die Festlegung erfolgt durch die Projektleitung.
- (6) Gebäude sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist diese Bewertung nicht geboten (Ansatz mit einem niedrigeren beizulegenden Wert oder Anschaffung/Herstellung vor dem 01.07.1990), ist der Ersatzwert anzusetzen.
- (7) Die AHK sind anhand von Schlussrechnungen oder anhand von Angaben von Kostenzusammenstellungen zu ermitteln. Die Herstellungskosten sind unter Berücksichtigung der zu berücksichtigenden Baunebenleistungen sowohl auf die Anlagengruppen als auch Nutzungseinheiten umzurechnen. Dies gilt nicht für die Bewertung für die Eröffnungsbilanz. Soweit dies anhand der vorliegenden Unterlagen möglich ist, ist eine raumweise Ermittlung wünschenswert, wobei die allgemeinen Verkehrs- und Nutzflächen und Außenanlagen prozentual oder nutzungsorientiert aufzuteilen wären.
- (8) Zur Abgrenzung von AHK und Instandhaltungsaufwendungen ist das Schreiben des BMF vom 18. Juli 2003 zu beachten. Eine umfassende Modernisierung liegt dann vor, wenn die Maßnahme eine Werterhöhung und Verlängerung der Abschreibungsdauer nach sich zieht. Dies ist im Einzelfall zu prüfen und zu entscheiden.
- (9) Der Sachwert ist dann anzusetzen, wenn die Werteinschätzung am Markt sich nicht in erster Linie auf den Ertrag bezieht, sondern die Herstellungskosten wertbestimmend sind. Er ist auf der Grundlage der Normalherstellungskosten 2000 unter Berücksichtigung der planmäßigen Wertminderung für die Zeit der Nutzung bis zum Bewertungsstichtag zu ermitteln. Der so ermittelte Wert ist auf den fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zurück zu indizieren, längstens jedoch bis auf das Jahr 1946 (s. Leitfaden Kapitel 6.1 und Anlagen 3-7).
- (10) Ertragswertverfahren wird regelmäßig bei solchen Grundstücken herangezogen, bei denen der nachhaltig erzielbare Ertrag für die Werteinschätzung am Markt im Vordergrund steht. Grundsätzlich sind der Verwaltung vorliegende Wertgutachten von öffentlich bestellten Sachverständigen heran zu ziehen. Sollten diese Gutachten älter als 18 Monate sein oder die Beschaffenheit des Grundstücks in Bezug auf Grund und Boden wesentlich geändert haben, so sind vom Gutachter Aktualisierungen oder eine Bestätigung der Wertermittlung abzufordern.
- (11) Die Dokumentation hat zu umfassen: Gebäudedatenblätter, sämtliche Schlussrechnungen (bei AHK), Bewertungsbögen gem. Anlage 3 bis 6 des Leitfadens (bei Sachwertverfahren), Gutachten (bei Ertragswertverfahren) Grundrisse mit Angaben zum Raumprogramm und Nutzungseinheiten und Zuordnung von Nebenflächen, sowie weitere wertrelevante Belege.
- (12) Zu den verschiedenen Bewertungsverfahren wird auf Kapitel 6 und zur Berechnung des fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunktes auf Kapitel 7.5 des Leitfadens hingewiesen.

4.2.2.1 Bauten auf fremdem Grund und Boden

Bei den „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ sind Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für Bauten/Gebäude und selbstständige Gebäudeteile zu aktivieren, die der Bilanzierende als Nutzungsberechtigter (z. B. Mieter oder Pächter) aufgewandt hat. Damit wird das geschaffene Nutzungsrecht wie ein materielles Wirtschaftsgut (hier: Bauwerk/Gebäude bzw. Gebäudebestandteil) behandelt. Hinsichtlich der Bilanzierung von Mietereinbauten wird auf das BMF-Schreiben vom 15.01.1976 (BStBl 1976 I S.66) und die BFH-Urteile vom 28.07.1993, (BStBl 1994 II S. 164), 15.10.1996 (BStBl 1997 II S. 533) und vom 11.06.1997 (BStBl 1997 II S. 774) hingewiesen.

4.3. Infrastrukturvermögen

4.3.1 Allgemeine Hinweise

- (1) Die Bilanzposition umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die im engeren Sinne eine Grundversorgung für das Leben in der Kommune bilden. Dazu gehören Grundstücke mit Straßen, Wegen und Plätzen, Brücken, Tunneln, Gleisanlagen, sonstigen Verkehrseinrichtungen und –anlagen und Versorgungseinrichtungen wie Kanalisation, Energie- und Wasserversorgung. Der Grund und Boden ist auch hier gesondert von den Aufbauten, Einrichtungen, Anlagen usw. zu bewerten und auszuweisen.
- (2) Die Bewertung erfolgt grundsätzlich zu den fortgeführten AHK. Ist diese Bewertung nicht geboten (Ansatz mit einem niedrigeren beizulegenden Wert oder Anschaffung/Herstellung vor dem 01.07.1990), ist der Herstellungswert je nach Straßenart/Bauklasse und –güte rückindiziert auf den fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zu ermitteln, vermindert um die Abschreibungen.
- (3) Ingenieurtechnische Bauwerke
Die Bewertung von Brücken, Tunneln, Tragbauwerken, Lärmschutzbauwerken, Verkehrszeichenbrücken, Stützbauwerken erfolgt grundsätzlich zu den fortgeführten AHK. Ist diese Bewertung nicht geboten (Ansatz mit einem niedrigeren beizulegenden Wert oder Anschaffung/Herstellung vor dem 01.07.1990), ist der Herstellungswert von Objekten gleicher Art und Güte rückindiziert auf den fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zu ermitteln, vermindert um die Abschreibungen.

Bei der Erfassung und Bewertung der ingenieurtechnischen Bauwerke kann entsprechend der Erfassung und Bewertung von Straßen vorgegangen werden. Hier liegen in der Regel umfassende Informationen aus den Bauwerksakten, z. B. Brückenbücher usw., vor.

Die Anlage 5 der Ergänzung zum Leitfaden enthält einen Vorschlag zur Ermittlung einer Zustandskennziffer für Ingenieurbauwerke auf der Basis der Zustandsnoten für Ingenieurbauwerke nach DIN 1076.

Können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand ermittelt werden, kann die Bewertung auf der Grundlage von Vergleichswerten aus der Herstellung vergleichbarer Bauwerke unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden ingenieurtechnischen Bauwerke erfolgen. Für Baunebenkosten kann ein pauschaler 10%iger Zuschlag vorgenommen werden.

Ist die Ermittlung von Vergleichswerten vor Ort in einem vertretbaren Zeitaufwand nicht möglich, kann von folgenden pauschalen Erfahrungswerten als Normalherstellungskosten zum 01.01.2000 einschließlich Mehrwertsteuer und Baunebenkosten ausgegangen werden:

Brücken:

-mit einer Fläche < 1.000m ²	2.250€ je m ²
-mit einer Fläche >1.000m ²	1.700€ je m ²

Tunnel:

15.000€ je lfd m

Trogbauwerke:	1.000€ je m ²
Lärmschutzbauwerke:	400€ je m ²
Verkehrszeichenbrücken:	20.000€ je Stück
Stützwände:	
• Trockenmauern	250€ je m ²
• Winkelstützmauern aus Stahlbeton	
○ Höhe 0,80m	150€ je lfd m
○ Höhe 1,25m	200€ je lfd m
○ Höhe 2,00m	380€ je lfd m
○ Höhe 2,50m	560€ je lfd m
• Ortbeton, d=0,25m	
○ Höhe 1,00m	230€ je lfd m
○ Höhe 2,00m	370€ je lfd m
• Stahlbetonplatten zwischen IP-Trägern	
○ Höhe 2,00m	560€ je lfd m

(4) Straßen, Wege, Plätze, Verkehrseinrichtungen und –anlagen

Grundsätzlich gehören zum Straßenkörper insbesondere:

- Die einzelnen Schichten des Straßenkörpers (Damm bzw. Geländeeinschnitt, Frostschutzschicht, Tragschicht, Binderschicht, Deckschicht),
- Dämme, Böschungen, Stützmauern
- Die Sommerwege
- Verkehrsinseln, Pflanzbeete in der Fahrbahn,
- Geschwindigkeitsbremsen,
- Fahrbahnmarkierungen, Fußgängerüberquerungshilfen,
- Straßengräben,
- Parkstände (innerhalb des Fahrbahnbereichs).

Bei untergeordneter Bedeutung können mit dem Straßenkörper zusammen bewertet werden:

- Entwässerungsanlagen,
- Trenn-, Rand-, Seiten- und Sicherheitsstreifen, Grünstreifen
- mehrjährige Pflanzen und Bäume in Pflanzenbeeten und auf Grünstreifen,
- Schutzplanken,
- Verkehrszeichen
- Lärmschutzanlagen.

Bei öffentlichen Straßen auf Deichen und Staudämmen gehören zum Straßenkörper lediglich der Straßenunterbau, der Straßenoberbau, die Rand-, Seiten- und Sicherheitsstreifen.

(5) Grundsätzlich selbstständige Vermögensgegenstände sind insbesondere:

- Bushaltestellen, Unterstände an Bushaltestellen
- Parkstreifen, Parkbuchten, Parktaschen, Taxistände,
- Parkplätze
- Sonstige Plätze,
- Verkehrslenkungsanlagen (z. B. Kreise),
- Poller,
- Parkleitsysteme und andere Orientierungssysteme,
- Verkehrsampeln, Signalanlagen,
- Straßenbeleuchtung,
- Radwege, Gehwege, kombinierte Rad- und Gehwege.

Sofern Radwege, Gehwege und kombinierte Rad- und Gehwege in einem unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit der Fahrbahn stehen, können diese mit der Fahrbahn zusammen bewertet wer-

den, wenn die Restnutzungsdauer und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je m² der Fahrbahn, der Radwege, Gehwege oder der kombinierten Rad- und Gehwege nicht wesentlich unterschiedlich sind.

4.3.2. Erfassung und Bewertung der Straßen, Wege, Plätze und sonstigen befestigten Flächen

4.3.2.1. Landesregelungen

(1) Um eine landesweit einheitliche Vorgehensweise bei der Ersterfassung und –bewertung sicherzustellen, werden über den vorgegebenen Erfassungs- und Bewertungsbogen des Leitfadens für Straßen allgemeine Grundlagen festgeschrieben.

Diese Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze sind für alle Straßen anzuwenden, unabhängig davon, ob sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) ermitteln lassen oder ob die Bewertung mit einem Ersatzwert zu erfolgen hat. Er ist wie folgt gegliedert:

- a) Erfassung von Grundinformationen zum Bewertungsobjekt
- b) Zustandsbewertung zur Ermittlung der Restnutzungsdauer über eine Zustandskennziffer
- c) Bestimmung des fiktiven Herstellungsjahres
- d) Ermittlung des Eröffnungsbilanzwertes
 - Bewertung mit den fortgeführten AHK oder
 - Bewertung mit einem Ersatzwert.

(2) Erläuterungen zu den Erfassungs- und Bewertungsbögen für Straßen sind der Ergänzung zum Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung ab S. 2 zu entnehmen. **Hier ist auch die Zustandsbewertung zur Ermittlung der Restnutzungsdauer über eine Zustandskennziffer festgeschrieben.**

4.3.2.2. Weitergehende Regelungen für das Amt Dorf Mecklenburg - Bad Kleinen

Die Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens erfolgt im Amt Dorf Mecklenburg-Bad Kleinen durch die Firma Lehmann & Partner.

(1) Digitalisierung und visuelle Erfassung des Straßennetzes

Grundlage für die Erfassung der in Baulast des Amtes Dorf Mecklenburg-Bad Kleinen liegenden Verkehrsflächen ist die Schaffung einer netzorientierten Raumbezugsbasis. Hierzu wird ein digitalisiertes Straßennetz in Form des Netzknoten-Kanten-Modells geschaffen. Nach der Prüfung des übergebenen Ordnungssystems wird die für die Befahrung notwendige Straßendatenbank aufgebaut. Als Grundlage gelten die Bestehenden aktuellen Regelungen der Anweisung Straßeninformationsbank (ASB).

(2) Bestandserfassung des Straßennetzes

Die Flächen- und Inventarerfassung erfolgt aus Einzelbildern.

Erfasst werden Querschnitte der befestigten Oberflächen. Die Flächen können anschließend, getrennt nach Flächenarten, sehr genau ermittelt und abgebildet werden.

Folgende Vermögensgegenstände werden separat ausgewiesen:

- Fahrbahn,
- Verkehrslenkungsanlagen (z. B. Kreisel),
- Parkplätze,
- Sonstige Plätze
- Parkstreifen und
- Straßenbegleitgrün.

Beim Vorhandensein mehrerer Richtungsfahrbahnen werden diese einzeln erfasst.

Zur Bildung separat zu bewertender Vermögensobjekte werden nach Vorgaben des Leitfadens ebenso die jeweilige Anzahl folgender Straßenausstattungsgegenstände, sogenannter Punktobjekte, ermittelt:

- Bushaltestellen, Unterstände an Bushaltestellen,
- Poller,
- Verkehrsampeln, Signalanlagen,
- Straßenbeleuchtung,

(3) Zustandserfassung des Straßennetzes

Durch die Zustandserfassung werden Schäden und Mängel an den befestigten Oberflächen der Fahrbahn, Geh- und Radwege und Parkstreifen erfasst, die den baulichen Zustand kennzeichnen. Es erfolgt eine Beurteilung der folgenden Zustandsmerkmale (in Klammern: prozentuale Wichtungsanteile):

- Unebenheiten im Querprofil: Spurrinnen, Verformungen (10%)
- Unebenheit im Längsprofil: Mulden und wellenartige Verformungen (20 %)
- Risse: Einzel- und Netzzrisse, Frostschäden (15 %)
- Substanzverlust: Schlaglöcher, Ausbrüche, Abplatzungen, offene Fugen, Gefahrenstellen (30 %)
- Inhomogenitäten: Flickstellen, Aufgrabungen, unterschiedliche Beläge (20 %)
- Zustand Rinne/Bord (5 %).

Die Zustandsgrößen werden durch einen Bewertungssatz zwischen 30 % (Zustandskriterium stark ausgeprägt) und 100 % (Zustandskriterium nicht ausgeprägt) zu ermitteln. Die Zustandswerte fließen nach Vorgaben der Erfassungsformblätter zur Bewertung des Straßenzustandes mit unterschiedlicher Gewichtung in die Berechnung einer Zustandskennziffer ein, die u. a. zur Ableitung eines fiktiven Herstellungsjahres oder zu Visualisierungszwecken eingesetzt wird. In begründeten Fällen kann auch eine Zustandskennziffer bis hin zu 0 % angenommen werden.

Die Zustandskennziffer der Nebenflächen leitet sich aus folgenden Zustandskriterien und über die Vorlage zur Erfassung und Bewertung von Wege, Plätzen und sonstigen befestigten Flächen vorgegebenen Wichtungen ab:

- Allgemeine Unebenheiten: Wellen, Mulden (20 %)
- Einzel-Netzzrisse; offene Pflasterungen (25%)
- Oberflächenschäden, Flickstellen (30%)
- Zustand Bord- soweit nicht zur Fahrbahn zugehörig (25%)

Bei der Erfassung des Zustandskriteriums Bord ist die doppelte Bewertung mit Fahrbahn und Nebenfläche zu vermeiden. Hier erfolgt ggf. die Aufteilung entsprechend den Ergänzungen zum Leitfaden.

(4) Vermögensbewertung des Straßennetzes

Fahrbahnen:

An die Ermittlung der Zustandswerte knüpft die Bildung der Buchwerte für den Stichtag des 01. Januar 2010 an.

Hierzu erfolgt zunächst die Auswertung der mit vertretbarem Aufwand ermittelbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten für den grundhaften Ausbau oder Neubau. Die Angaben werden zusammen mit den Angaben des Maßnahmezeitpunktes und der

betroffenen Querschnittsarten vom Amt Dorf Mecklenburg - Bad Kleinen an Lehmann & Partner übergeben.

Zunächst werden die enthaltenen Kosten des separat zu bewertenden Straßeninventars ggf. den Gesamtkosten abgezogen. Es folgt die Gruppierung der nach ASB erfassten, der Fahrbahn zuordnenbaren Querschnittsarten und anschließend die flächenmäßige Aufteilung der vorliegenden Maßnahmedaten. So können die Angaben der Fachabteilungen ebenfalls hinsichtlich ihrer Plausibilität geprüft und für die Bildung von Vergleichswerten aus der Herstellung bzw. dem An- und Verkauf vergleichbarer Straßen herangezogen werden. Diese sind nach Abstimmung mit den Fachabteilungen für Verkehrsflächen gleicher Deckschicht und Bauklasse zu bilden. Die Einteilung der Straßenkategorien nach der Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaues von Verkehrsflächen (RStO) erfolgt durch das Amt Dorf Mecklenburg-Bad Kleinen.

Anhand der gebildeten Vergleichswerte werden Ersatzwerte anhand der durch das Sächsische Innenministerium veröffentlichten „Anlage 3 – Verkehrsflächen) des Entwurfs einer Bewertungsrichtlinie zur Erstellung der Eröffnungsbilanz (Stand. 28.11.2008) abgeleitet. Die genannte Anlage besitzt keinen rechtsverbindlichen Charakter für die Bewertung der Infrastruktur im Bundesland Mecklenburg-Vorpommern, weist jedoch einzigartig entsprechende Spannen anzusetzender Ersatzwerte in Abhängigkeit zur Deckschicht und Bauklasse der Verkehrsflächen aus. Anhand der gebildeten Vergleichswerte und unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips wurden für die ersatzwertige Bewertung die hierin ausgewiesenen Minimalwerte angesetzt.

Die verwendeten Ersatzwerte beziehen sich auf das Basisjahr des Baupreisindizes (2000) und enthalten die Nebenkosten der Bauausführung (Planung, Genehmigung, etc.), der Baustelleneinrichtung und die Mehrwertsteuer.

Die so ermittelten Werte der Wiederbeschaffung sind entsprechend auf das fiktive Jahr ihrer Herstellung rückzuindizieren und abschließend um die bis zum Erfassungsstichtag eintretenden planmäßigen Abschreibungsbeträge zu reduzieren. Die Vermögensbewertung der Infrastruktur wird demnach durch die flächenmäßige Aufteilung ermittelbarer AHK und der ersatzwertigen Verschneidung von Verkehrsflächen mit spezifischen Einheitspreisen realisiert. Die Abschreibungen werden entsprechend der aktuellen landeseinheitlichen Abschreibungstabelle zum NKHR-MV und der vorliegenden Deckschichtart mit 35 bzw. 10 Jahren angesetzt.

Der als separat auszuweisende Vermögensgegenstand Verkehrslenkungsanlagen wird ebenfalls nach Abstimmung mit den Fachabteilungen bei der Digitalisierung als Bestandteil des Straßennetzes in entsprechende Netzabschnitte unterteilt. Der Vermögensgegenstand ist demnach in den Berechnungen der Fahrbahn enthalten.

Neben- und Parkflächen

Die Ermittlung der Buchwerte für die Nebenflächen und Parkflächen erfolgt unter Beachtung der Vorgaben des Gemeinschaftsprojektes NKHR-MV analog zu dem beschriebenen Verfahren zur Bildung der Buchwerte der Fahrbahnen.

Die Übergabe der tatsächlich entstandenen AHK erfolgt durch das Amt Dorf Mecklenburg - Bad Kleinen. Die flächenmäßige Aufteilung und die Plausibilitätsprüfung hinsichtlich tatsächlich vorhandener Quadratmeterpreise erfolgt durch Lehmann & Partner. Die Ermittlung fiktiver AHK erfolgt durch die Verschneidung der Verkehrsflächen mit den

Ersatzwerten der Bauklasse IV. Die zugrundegelegte Nutzungsdauer wird ebenfalls entsprechend der aktuellen landeseinheitlichen Abschreibungstabelle zum NKHR-MV und der vorliegenden Deckschichtart mit 35 bzw. 10 Jahren angesetzt.

Seitenstreifen

Als Flächenart „Seitenstreifen“ werden alle unbefestigten Querschnittsarten des Fahrbahnkörpers zusammengefasst. Zur Vermeidung von Überschneidungen mit sonstigen Grünflächen werden diese bei den Berechnungen nicht berücksichtigt.

Straßeninventar

Die nach dem Leitfaden des NKHR-MV separat zu bewertenden Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens können zum einen mit den erfassten Querschnitten ausgewiesen werden. Zum anderen erfolgt ein von den Verkehrsflächen getrennter Ausweis der erfassten Punktobjekte. Die Anzahl der Punktobjekte wird jeweils einem ganzen Straßenzug zugewiesen und mit den ermittelten AHK bzw. einem Ersatzwert (Basis = 2000) angesetzt, der Nebenkosten und Mehrwertsteuer beinhaltet.

Punktobjekt	Ersatzwert
Bushaltestellen, Unterstände an Bushaltestellen	6.500,00 Euro/Haltestelle
Lichtsignalanlage	12.500,00 Euro/Haltestelle
Poller	100,00 Euro/Stk.
Straßenbeleuchtung	1.750,00 Euro/Mast

Aufgrund der untergeordneten Bedeutung erfolgt keine separate Bewertung der Straßeneinläufe und Straßenbäume.

4.4. Kulturdenkmäler, historische Bauten, Kunstgegenstände, Archive

- (1) Bei den hier gesondert auszuweisenden Kunstgegenständen handelt es sich um Bestände von Museen, Galerien und Archiven oder um Kunstwerke allgemein anerkannter Künstler für die Gestaltung öffentlicher Gebäude und Plätze. In der Regel unterliegen diese Kunstgegenstände keinem Werteverzehr, so dass Absetzungen für Abnutzung nicht in Frage kommen. Kunstgegenstände allgemein anerkannter Künstler werden zu AHK, sind diese nicht ermittelbar, mit dem Erinnerungswert (1€) bewertet. Ggf. können AHK aus dem Versicherungswert abgeleitet werden, sofern für den Kunstgegenstand eine dauerhafte Versicherung besteht.
- (2) Vermögensgegenstände der Gebrauchskunst werden bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung erfasst und entsprechend abgeschrieben.
- (3) Kulturdenkmäler sind Bodendenkmäler sowie Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören.
Zu den Kulturdenkmälern zählen ausschließlich jene, die in der Denkmalschutzliste geführt werden (Beispiele: Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe, Säulen, Reste einer historischen baulichen Anlage). Bei einer Grundsanierung werden die Sanierungskosten aktiviert und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer abgeschrieben. Bau- und Bodendenkmäler sind mit einem Erinnerungswert anzusetzen. Bei Grundsanierung nach dem 01.07.1990 sind die fortgeschriebenen Sanierungskosten anzusetzen.
- (4) Handelt es sich bei dem Kunstwerk, Ausstellungsobjekt oder Denkmal um eine Dauerleihgabe, liegt weder rechtliches noch wirtschaftliches Eigentum vor und es erfolgt insoweit keine Bilanzierung.

- (5) Kunst am Bau, die mit dem Gebäude verbunden ist, ist nicht separat darzustellen. Im Zweifelsfall ist ausschlaggebend, ob die Kunst bei Schließung des Gebäudes ohne weiteres entfernt oder anderweitig ausgestellt werden kann.
- (6) Die Bewertung erfolgt grundsätzlich zu den fortgeführten AHK. Können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nicht in einem vertretbaren Zeitaufwand ermittelt werden, ist ein Ersatzwert auf der Grundlage geschätzter historischer AHK zu bestimmen. Es ist möglich, den Ersatzwert aus dem Versicherungswert abzuleiten, wenn dieser auf der Grundlage von Einzelbewertungen ermittelt wurde.
- (7) Aus Vereinfachungsgründen ist es zulässig, Kunstgegenstände und Ausstellungsobjekte, die zu einer Sammlung gehören, als einheitlichen Vermögensgegenstand zu erfassen und zu bewerten. Dabei ist in geeigneter Weise nachzuweisen, welche Vermögensgegenstände zum Bestand der Sammlung gehören. Sammlungslisten von Museen können bei regelmäßiger Führung übernommen werden, wenn sie den Mindestanforderungen an die Inventarisierung entsprechen und keine bewertungsrelevanten Exponate beinhalten.

Für die Erfassung und –bewertung gilt folgendes: Die Bewertung hat grundsätzlich auf der Grundlage von Einzelbewertungen zu erfolgen. Können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nicht in einem vertretbaren Zeitaufwand ermittelt werden, ist ein Ersatzwert auf der Grundlage geschätzter historischer AHK zu bestimmen. Es ist möglich, den Ersatzwert aus dem Versicherungswert abzuleiten, wenn dieser auf der Grundlage von Einzelbewertungen ermittelt wurde. Wurde der Versicherungswert für eine Sammlung nach dem 30. Juni 1990 auf der Grundlage von Zeitwerten neu berechnet, muss ein Abschlag vorgenommen werden, der berücksichtigt, dass die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten niedriger waren. Aus Vereinfachungsgründen kann ein pauschaler Abschlag von 50 Prozent vorgenommen werden. Die Zu- und Abschläge nach dem Stichtag des Gutachtens werden jeweils mit dem Wert berücksichtigt, um den der Versicherungswert angepasst wird. Der Versicherungswert stellt insoweit eine Bewertungsobergrenze dar.

Soweit die Sammlung Vermögensgegenstände enthält, die durch Zuwendungen finanziert wurden, ist in Höhe des anteiligen Wertansatzes ein Sonderposten zu bilden. Dieser ist bei Zu- und Abgängen anzupassen.

- (8) Schenkungen sind mit dem Erinnerungswert (1 €) zu bewerten.
- (9) Archiv: historische Karten, Akten usw. sind mit 1 € bzw. mit den AHK zu erfassen. Bei vorliegenden Kosten für Restaurierungen von Akten/Karten sind diese anzusetzen. Die Erfassung von Akten erfolgt nach Regalmetern (100 Regalmeter = 1€). Es erfolgt keine Abschreibung.

4.5. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge, Betriebsvorrichtungen

- (1) Betriebsvorrichtungen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie baulich mit dem Grund und Boden oder dem Gebäude verbunden sind. Sie sind gesondert beim Infrastrukturvermögen auszuweisen und zu bewerten. Mit den Betriebsvorrichtungen wird das Gewerbe (im Kommunalen Bereich „die Verwaltungstätigkeit“) unmittelbar betrieben (Beispiele: Sportplatzanlagen, Spielplätze).
- (2) Wenn Betriebsvorrichtungen nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Grundstück/Gebäude stehen, werden sie als selbstständige Vermögensgegenstände des beweglichen Anlagevermögens behandelt und bei den Maschinen und technischen Anlagen ausgewiesen. Hier handelt es sich um einen steuerlich geprägten Begriff. Insbesondere geht es um die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Grundstücken/Gebäuden mit der Folge, dass Vorschriften, die für Grundstücke gelten, insoweit keine Anwendung finden. Bei Grundstücksveräußerungen ist der Kaufpreis ggf. aufzuteilen. Die Grundstücksveräußerung (ohne Betriebsvorrichtungen) unterliegt i. d. R. der Grunderwerbssteuer, dafür ist sie umsatzsteuerfrei. Die Veräußerung der Betriebsvorrichtungen ist grundsätzlich nicht umsatzsteuerbefreit. Weiter-

hin werden die Betriebsvorrichtungen unabhängig vom Gebäude, in der Regel mit einer kürzeren Nutzungsdauer, abgeschrieben. Allgemeine Grundsätze finden sich im Bewertungsrecht (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG; gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 31.03.1992m S. 342).

- (3) Betriebsvorrichtungen werden zu den fortgeführten AHK bewertet. Ist dieses nicht geboten (Ansatz mit einem niedrigeren beizulegenden Wert oder Anschaffung/Herstellung vor dem 01.07.1990), ist ein aktueller Wert (Erfahrungswert aus An- bzw. Verkauf oder der Herstellung oder aus Listenpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände) rückindiziert auf den fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungspunkt (s. Leitfaden Kapitel 7.5.3), vermindert um Abschreibungen, zugrunde zu legen. Wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgelaufen ist, wird ein Erinnerungswert angesetzt.
- (4) Für besondere Betriebsvorrichtungen (z. B. eine Klimaanlage in Schulgebäuden oder einen Lastenaufzug in einem 3-geschossigen Gebäude), die nicht in die Gebäudebewertung einbezogen werden, muss im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz eine Einzelerfassung und Einzelbewertung vorgenommen werden. Diese Betriebsvorrichtungen sind dann in dem Bilanzposten „Maschinen und technische Anlagen“ auszuweisen. Betriebsvorrichtungen des Infrastrukturvermögens sind beim Infrastrukturvermögen auszuweisen. Soweit bei der Bewertung von Gebäuden nach dem Sachwertverfahren die Bewertung gewöhnlicher Betriebsvorrichtungen enthalten ist, kann aus Vereinfachungsgründen auf einen gesonderten Ausweis in der Eröffnungsbilanz verzichtet werden.

Der selbstständige Ausweis von Betriebsvorrichtungen kann darüber hinaus unterbleiben, wenn die vorgesehene Nutzungsdauer nicht erheblich vom zugehörigen prägenden Vermögensgegenstand abweicht oder die Anlage, Einrichtung o. ä. keine wesentliche Bedeutung hat.

- (5) Fahrzeuge werden mengenmäßig erfasst und wertändernde Tatsachen müssen durch Inaugenscheinnahme registriert werden.
- (6) Fahrzeuge werden mit den AHK oder mit dem aktuellen Wert (Erfahrungs- oder Vergleichswert) bewertet. Die gewählte Bewertungsmethode muss im Anhang der Eröffnungsbilanz dokumentiert werden.
- (7) Ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgelaufen, sind Fahrzeuge mit einem Erinnerungswert (1 €) auszuweisen.
- (8) Spezialfahrzeuge: Geräte mit Zusatzfunktionalitäten sind bei selbstständiger Nutzbarkeit getrennt zu inventarisieren und bewerten (z. B. Stromaggregate). Schiebeschilder usw. gehören zum Fahrzeug. Standardausstattung der FFW-Fahrzeuge sind beim Fahrzeug zu erfassen (einmalige Bestückung bei Anschaffung).
- (9) Geleaste Fahrzeuge sind zu inventarisieren. Ausschlaggebend ist, ob der Übergang nach Ablauf der Leasingzeit geregelt ist. Soll das Fahrzeug im Eigentum des Leasinggebers verbleiben, erfolgt keine Bewertung.

4.6. Betriebs- und Geschäftsausstattung

- (1) Vermögensgegenstände, die der Betriebs- und Geschäftsausstattung zuzuordnen sind, sind mit fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Ist dieses nicht geboten (Ansatz mit einem niedrigeren beizulegenden Wert oder Anschaffung/Herstellung vor dem 01.07.1990), ist ein aktueller Wert (Erfahrungswert aus An- bzw. Verkauf oder der Herstellung oder aus Listenpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände, Berücksichtigung eines Anpassungsbedarfs an Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes) rückindiziert auf den fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt (s. Leitfaden Kapitel 7.5.3.), vermindert um Abschreibungen anzusetzen. Wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgelaufen ist, kann ein Erinnerungswert angesetzt werden.

- (2) GWG gehören zum beweglichen Anlagevermögen. Sie sind selbstständig nutzbar (keine Bildschirme allein), unterliegen der Abschreibung, liegen wertmäßig unter 410 € netto.
- (3) Bilanzierung von GWG: laut Inventurrichtlinie des Amtes Dorf Mecklenburg-Bad Kleinen werden abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die selbstständig nutzbar sind und deren AHK mit einem erkennbaren Wert unter 60,00 Euro netto liegen, nicht aufgenommen. Vermögensgegenstände über 60,00 Euro netto sind zu erfassen. Sie werden mit ihren AHK bilanziert und im Jahr der Anschaffung voll abgeschrieben.

4.7. Pflanzen und Tiere

Pflanzen und Bäume sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Soweit der Ansatz eines Ersatzwertes erforderlich ist, kann dieser auf der Grundlage von Vergleichswerten aus dem An- bzw. Verkauf oder der Herstellung oder aus Katalogpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes rückindiziert auf den fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt ermittelt werden.

Aufwuchs kann nach einem pauschalierten Festwertverfahren bewertet werden.

Zur Bewertung mehrjähriger Baumkulturen kann auf die Regelungen im BMF-Schreiben vom 10.08.2006 zurückgegriffen werden (als Anhang zum Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens verfügbar).

Nicht planmäßig bewirtschaftete Baumbestände (z. B. Bäume in Alleen, Parks und sonstigen öffentlichen Anlagen) können erfasst und bewertet werden. Entscheidet sich die Gemeinde für die Erfassung, so sind diese Bestände mit einem Erinnerungswert von 1,00 Euro je Baum oder alternativ mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Grundlage der Erfassung und Bewertung sollte das Baumkataster sein.

Einjährige und jüngere Pflanzen werden nicht bewertet.

Weiterhin kann bei ungeordneter Bedeutung auf die Erfassung und Bewertung verzichtet werden.

4.8. Geleistete Anzahlungen , Anlagen im Bau

- (1) Es handelt sich um eine Bilanzposition des Anlagevermögens. Hier werden nur Anzahlungen auf Sachanlagen und der Wert noch nicht fertig gestellter Sachanlagen erfasst. Solange der Vorgang der Anschaffung oder Herstellung nicht abgeschlossen ist, darf der Vermögensgegenstand als solches weder ausgewiesen noch abgeschrieben werden.
- (2) Anzahlungen sind Vorleistungen auf schwebende bzw. noch nicht abgewickelte Geschäfte aus Lieferungs- und Leistungsverträgen. Ohne Rücksicht darauf, ob die zu erbringende Leistung aktivierbar ist oder nicht, sind geleistete Anzahlungen zu aktivieren. Der Ausweis erfolgt auf einem gesonderten Konto, das je nach Art der vereinbarten Leistung entweder vom Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist. Geleistete Anzahlungen als geldliche Vorleistungen auf noch zu erhaltene Sachanlagen sind mit den tatsächlich gezahlten Beträgen anzusetzen.
- (3) Wird die Leistung vom Vertragspartner erbracht und wurde ein aktivierbarer Vermögensgegenstand angeschafft, dann sind die Aufwendungen auf das entsprechende Bestandskonto umzubuchen. Ist die Lieferung oder Leistung sofortiger Aufwand, dann ist die Anzahlung auf ein entsprechendes Aufwandskonto umzubuchen.
- (4) Unter „Anlagen im Bau“ sind die bis zum Bilanzstichtag entstandenen Herstellungskosten (s. Kapitel 5.2.1. des Leitfadens) eines noch nicht fertig gestellten Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens zu aktivieren. Erstreckt sich die Herstellung eines Vermögensgegenstandes (z. B. einer Straße) über den Abschlussstichtag 31. Dezember, so ist diese als „Anlage im Bau“ in der Bilanz auszuweisen. Nach der Fertigstellung des Vermögensgegenstandes erfolgt eine Umbuchung der „Anlage im Bau“ auf das Grund- oder Infrastrukturvermögen. Nach der Fertigstellung

ist die Straße über die wirtschaftliche Nutzungsdauer entsprechend der landeseinheitlichen Abschreibungstabelle für Gemeinden abzuschreiben.

- (5) Werden Vorausleistungen auf Ausbaubeiträge erhoben, sind diese als „Anzahlungen auf Sonderposten“ zu passivieren. Mit der Fertigstellung der Straße erfolgt eine Umbuchung der „Anzahlungen auf Sonderposten“ auf „Sonderposten für erhaltene Beiträge“. Der Sonderposten ist entsprechend der Abschreibung der Straße aufzulösen, also ab der Fertigstellung. Werden in den folgenden Jahren im Zuge der Endabrechnung Nachzahlungen auf Beiträge erhoben, erhöhen diese den Ansatz des Sonderpostens. Die Auflösung der Nachzahlung erfolgt dann im Rahmen der Auflösung des Sonderpostens über die Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes.

4.9. Finanzanlagen

Finanzanlagen unterliegen keiner regelmäßigen Abschreibung. Soweit die Finanzanlagen grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten sind, können ggf. außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund einer dauernden Wertminderung vorzunehmen sein.

4.9.1. Anteile und Beteiligung an verbundenen Unternehmen

- (1) Anteile an Kapitalgesellschaften sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten.
- (2) Als Ersatzwert können der Vergleichswert, der Tiefstkurs innerhalb der letzten 12 Wochen (wenn Marktpreis oder Börsenkurs vorhanden) oder das anteilige Eigenkapital zu Grunde gelegt werden. Nach der EK-Spiegelmethode kann bei 100%igen Beteiligungen das auf der Passivseite der Bilanz der Gesellschaft ausgewiesene Kapital auf die Aktivseite der Bilanz der Kommune gespiegelt werden. Wenn nur die Bilanz des Vorjahres/Vorvorjahres vorliegt, ist die Geschäftsentwicklung bis zum Bilanzstichtag abzuschätzen. Ist diese negativ, sind Rückstellungen zu bilden, welche bei Vorliegen des aktuellen JAB aufzulösen sind, damit der Aufwand periodengerecht zugeordnet wird. Bei z. B. 20%igen Beteiligungen ist die EK-Spiegelmethode prozentual anzupassen.
- (3) Gewinnausschüttungen führen zu Erträgen in der Ergebnisrechnung.
- (4) Keine Beteiligungen sind Anteile an Betriebs-, Vertriebs-, Gewinn- und Pachtverwertungsgemeinschaften, Genossenschaften und Tochtergesellschaften von beteiligten Unternehmen.

4.9.2. Eigenbetriebe und sonstige Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden

- (1) Eigenbetriebe und sonstige Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind mit der Höhe des Eigenkapitals zum Bilanzstichtag zu bewerten. Es ist die sog. Eigenkapital-Spiegelbildmethode anzuwenden.
- (2) Die Erhöhung der Minderung des Bilanzansatzes aufgrund der Veränderung des Eigenkapitals des Sondervermögens durch positive oder negative Jahresergebnisse führt entsprechend zu Ertrag oder Aufwand in der Ergebnisrechnung.

4.9.3. Mitgliedschaft an wirtschaftlichen Zweckverbänden mit Eigenkapital

- (1) Anteile an Mitgliedschaften an wirtschaftlichen Zweckverbänden (mit Eigenkapital) sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten.
- (2) Als Ersatzwert ist der Wert des eingebrachten Vermögens (=Anteil am Eigenkapital) anzusetzen. Dessen Höhe kann aus der Endschäftsregelung lt. Vertrag oder per Gesetz oder aus dem Verhältnis der eingebrachten Vermögen zueinander oder dem Verhältnis der Umlagen/Gewinnverteilung abgeleitet werden. Nicht unbedingt geeignet ist die Verteilung der Stimmrechte, da z. T. Kappungsregelungen auf max. 50% vorliegen.
- (3) Umlagen haben keine Auswirkung auf die Anschaffungskosten oder den Bilanzansatz. Sie führen zu Aufwand in der Ergebnisrechnung. Umlagen könnten in Investitionsumlagen (Möglichkeit der Kreditfinanzierung) und lfd. Umlagen unterschieden werden.

Gewinnausschüttungen führen zu Erträgen in der Ergebnisrechnung.

4.9.4. reine Mitgliedschaft an Zweckverbänden (ohne Eigenkapital, Umlagenfinanziert)

- (1) Reine Mitgliedschaften an Zweckverbänden (ohne Eigenkapital, umlagefinanziert) sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten.
- (2) Als Ersatzwert ist ein Erinnerungswert (1 €) anzusetzen.
- (3) Umlagen sind Aufwand in der Ergebnisrechnung.

4.9.5. Sparkassen

Trägerschaften an Sparkassen werden grundsätzlich nicht bilanziert; es erfolgt eine Angabe zur Trägerschaft im Anhang. Sofern Einlagen in das Stammkapital oder in das Dotationskapital geleistet werden, sind diese mit dem Nominalwert dieser Einlagen anzusetzen.

4.10. Umlaufvermögen

4.10.1. Vorräte

4.10.1.1. Verbrauchsmaterial: Büromaterial, Formulare/Vordrucke, Lehrmittel u.a. Verbrauchsmaterial

- (1) Büromaterial, Formulare/Vordrucke, Lehrmittelvorräte und andere Verbrauchsmaterialien sind nur als Vorräte zu erfassen, wenn sie als umfangreiche Vorratsbestände zentral beschafft und mittels einer Lagerhaltung (und –buchführung) zentral verwaltet werden. Dies ist in der Amtsverwaltung eher die Ausnahme.
- (2) In der Regel werden Kleinstmengen an Verbrauchsmaterialien beschafft und nicht über ein zentrales Lager verwaltet. Sie zählen sie **nicht** zum Vorratsvermögen und sind (bei Beschaffung) unmittelbar als Aufwand zu buchen. Eine Bestandsführung und Bestandsinventur zum Jahresende sind **nicht** erforderlich.

4.10.1.2. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Auch hier gilt, dass diese nur als Vorräte zu erfassen sind, wenn große Mengen vorliegen.

4.10.2 Forderungen

4.10.2.1 Allgemeines

Eine Forderung ist das Recht, von einem anderen aufgrund eines Schuldverhältnisses eine Leistung zu fordern (§ 241 BGB). Forderungen entstehen in der Regel zum Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. der Bescheiderstellung und die noch nicht sofort bezahlt werden. Im kommunalen Bereich handelt es sich überwiegend um Öffentlich-Rechtliche Forderungen (Gebühren, Beiträge, Steuern) und privatrechtliche Forderungen. Sonstige Vermögensgegenstände umfassen Forderungen, die aufgrund ihrer Entstehung separat auszuweisen sind (Vorschussgelder, Kautionen).

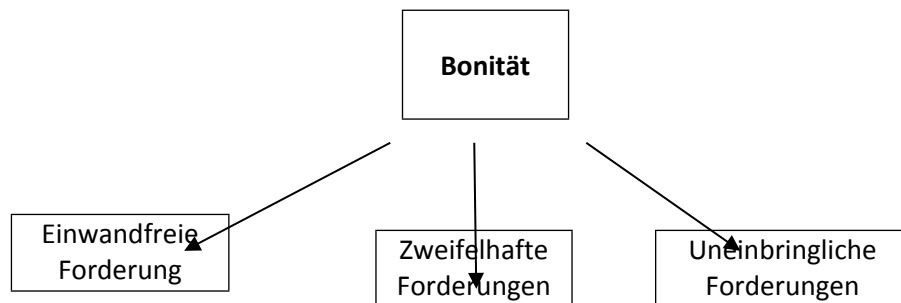
4.10.2.2. Erfassung

- (1) Gemäß § 30 Abs. 1 GemHVO-Doppik (Stand 05.11.2007) haben Kommunen zum Zwecke der Erstellung der Bilanz ihr gesamtes Vermögen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung genau zu verzeichnen. Für die Erfassung der Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen gelten die Grundsätze der Einzelerfassung und der Vollständigkeit.
- (2) Durch das Inventurteam sind folgende Forderungen vollständig zu erfassen:
 - Kasseneinnahmereste des Haushaltsjahres 2009
 - Stundungen, befristete Niederschlagungen, unbefristete Niederschlagungen
 - Einnahmen aus Satzungen, die rückwirkend erlassen werden müssen
 - Forderungen gegenüber Unternehmen, gegen die ein Insolvenzverfahren eingeleitet wurde

- Forderungen mit anhängigen Widersprüchen
- Forderungen mit anhängigen Klagen
- Forderungen gegenüber anderen Behörden und Kreditinstituten
- Forderungen gegenüber Mitarbeitern (Mitarbeiterdarlehen)

(3) Es ist eine Übersicht der im HKR-Verfahren kameral auf Personenkonten gebuchten Forderungen zu erstellen.

(4) Mit Erfassung der Forderungen erfolgt schon eine erste Selektion nach ihrer Realisierbarkeit. Forderungen werden wie folgt unterschieden:



Einwandfreie Forderungen

Einwandfrei sind Forderungen, wenn mit ihrem Zahlungseingang in voller Höhe zu rechnen ist. Es gibt keine Hinweise auf eine Nicht-Realisierbarkeit der Forderungen.

Zweifelhafte Forderungen

Zweifelhafte ist eine Forderung, wenn der Zahlungseingang unsicher ist und ein vollständiger oder teilweiser Forderungsausfall zu erwarten ist. Der genaue Forderungsausfall steht noch nicht fest, ist jedoch sehr wahrscheinlich.

Uneinbringliche Forderungen

Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn deren Ausfall endgültig feststeht. Es existiert damit die endgültige Gewissheit, dass der Forderungsausfall unumgänglich ist.

Im Rahmen der Erst-Erfassung der Forderungen dürfen uneinbringliche Forderungen nicht in die Eröffnungsbilanz übertragen werden. Das heißt, auf die Erfassung von Erlassen kann damit verzichtet werden.

4.10.2.3. Bewertung

- Grundsatz der Bewertung

Zum Zwecke der Erstellung der Bilanz sind die Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu bewerten- Gemäß § 33 Abs. 5 GemHVO-Doppik (Stand: 05.11.2007) sind Forderungen grundsätzlich mit dem Nominalwert anzusetzen. Eine Forderung erlischt in der Regel durch den Zahlungseingang bzw. durch ein Zweckbindungs-ende. Für die Bewertung gelten die Grundsätze der Vorsicht (strenges Niederstwertprinzip), der Einzelbewertung und des Verrechnungsverbotes. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit kann von der Einzelbewertung und dem Verrechnungsverbot abgewichen werden.

- strenges Niederstwertprinzip

Entsprechend dem Grundsatz der Vorsicht ist das strenge Niederstwertprinzip auf alle Forderungsarten anzuwenden. Übersteigt der Nennbetrag den Wert, der den Forderungen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist zwingend auf diesen niederen Wert abzuschreiben.

- Einzelwertberichtigung

Die Wertberichtigung wird für jede Forderung einzeln vorgenommen. Sie kann teilweise oder vollständig erfolgen. Voraussetzung ist allerdings, dass eine individuelle Risikoprüfung der einzelnen Forderungen erfolgt ist. Die Einzelwertberichtigung im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist immer dann anzuwenden, wenn die Forderung nur teilweise uneinbringbar ist.

Dies ist der Fall, wenn konkrete Hinweise vorliegen, dass die Forderung auch nur teilweise gezahlt werden wird. Derartige Forderungen sind auf den beizulegenden Stichtagswert (wahrscheinlich zu erwartender Zahlungsbetrag zum Bilanzstichtag) abzuschreiben.

Die Wertberichtigung wegen Nichteinbringlichkeit erfolgt in der Art und Weise, dass die entsprechenden Debitorenkonten nicht berührt werden, sondern zu Lastend des letzten kameralen Haushaltes lediglich eine Wertberichtigung gebildet wird. Sofern die Einbringlichkeit nicht eingeschätzt werden kann, sollte unter Beachtung des Grundsatzes der vorsichtigen Bewertung eher eine 100%ige Wertberichtigung gebildet werden.

Forderungen (Kasseneinnahmereste) die zeitlich unbefristet gestundet sind, sollten grundsätzlich zu 100 % wertberichtigt werden, sofern keine Sachverhalte gegen diese Höhe der Wertberichtigung sprechen. Soweit zeitlich unbefristet gestundete Forderungen nicht mehr auf den entsprechenden Debitorenkonten ausgewiesen sind, sind diese wieder auf den Debitorenkonten erfolgsneutral einzubuchen. Sollte eine solche erfolgsneutrale Einbuchung EDV-technisch nicht möglich sein, dann ist die Einbuchung erfolgswirksam einzubuchen. Gleichzeitig ist in der vollen Höhe eine Einzelwertberichtigung – ebenfalls erfolgswirksam – einzubuchen, so dass der Vorgang insgesamt erfolgsneutral ist.

Zeitlich unbefristet niedergeschlagene Forderungen sind erst dann auf den Personenkonten auszubuchen, wenn sie beglichen, erlassen oder verjährt sind, also rechtlich nicht mehr bestehen.

Forderungen (Kasseneinnahmereste) die zeitlich befristet niedergeschlagen sind, sind entsprechend der vermuteten Einbringlichkeit einzeln wertzuberichtigen. Falls die Einbringlichkeit nicht eingeschätzt werden kann, sollte die Wertberichtigung eher die höchst mögliche Ausfallwahrscheinlichkeit berücksichtigen.

Auf die nicht bereits aufgrund ihrer Einbringlichkeit einzeln wertberichtigten Forderungen (Kasseneinnahmereste) sind weiter Einzelwertberichtigungen vorzunehmen, soweit die Forderungen zum Bilanzstichtag für einen Zeitraum von mehr als 36 Monaten unverzinslich gestundet sind. Diese Forderungen sind mit dem Barwert zum Bilanzstichtag anzusetzen, sofern keine besonderen rechtlichen Regelungen der Abzinsung entgegenstehen. Der Ermittlung des Barwertes ist ein Zinssatz von 5,5% zugrunde zu legen.

- Pauschalwertberichtigung

Forderungen, bei denen keine erkennbaren Risiken zu verzeichnen sind, werden aus Erfahrung dennoch nicht immer zu 100% beglichen. Das allgemeine Forderungsrisiko umfasst u. a. das latente Ausfallrisiko und das Zinsrisiko bei verspätetem Forderungseingang.

Bei diesen Forderungen wird eine indirekte Abschreibung (Wertberichtigung des Ausfall- und Kreditrisikos vorgenommen. Pauschalwertberichtigungen berücksichtigen damit, dass regelmäßig ein gewisser Anteil der Forderungen – ohne Zugrundelegung der jeweiligen Einzelfälle – nicht beglichen wird.

Zu beachten ist, dass die Forderungen, die gegenüber öffentlich-rechtlichen Körperschaften bestehen, grundsätzlich keinem Ausfallrisiko wegen mangelnder Bonität unterliegen.

Forderungen sind grundsätzlich mit ihrem Nominalwert anzusetzen. Die Abschreibung von Forderungen bezeichnet man als Wertberichtigung.

Für die Wertberichtigung wird die Klassifizierung der Forderung nach ihrer Realisierbarkeit herangezogen.

Zweifelhafte Forderungen:

- (1) Zweifelhafte Forderungen sind in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls einzeln wertzuberichtigen. Im Zweifelsfall sind die Forderungen in voller Höhe wertzuberichtigen.
- (2) Die Einzelwertberichtigungen bleiben solange bestehen, wie die Risikovorsorge notwendig ist. Die Abschreibung wird erst nach dem tatsächlichen Ausfall eines Teiles oder der gesamten Forderung durchgeführt. Bei der Bewertung der einzelnen Forderungen sind die Umstände zu berücksichtigen, die sich aus der Person des Schuldners und aus der Eigenschaft der Forderung ergeben. Darüber hinaus müssen auch solche Umstände betrachtet werden, die den Forderungseingang zweifelhaft erscheinen lassen. Dazu gehören u. a. Geltendmachung einer Mängelrüge durch den Schuldner wegen mangelhafter Leistungen der Verwaltung, Zahlungsverzug des Schuldners, Eröffnung eines Vergleichs- oder Insolvenzverfahrens gegenüber dem Schuldner. Zweifelhafte Forderungen, teilweise auch als dubiose Forderungen bezeichnet, sind unter Berücksichtigung vorhersehbarer Risiken und Verluste in der Bilanz mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen.
- (3) Aufgrund von Erfahrungen sind Einzelwertberichtigungen für zweifelhafte Forderungen wie folgt vorzunehmen:
 - 25 % bei Widersprüchen
 - 50 % bei anhängigen Klagen
 - 90 % bei Einleitung Insolvenzverfahren
- (4) Darüber hinaus sind Wertberichtigungsklassen entsprechend dem Alter der Forderung wie folgt zu bilden:

Alter der Forderung	Einzelwertberichtigung
3 Jahre und älter	100 %
2 Jahre	90 %
1 Jahr	75 %
6-12 Monate	50 %

- (5) Neben der Einzelwertberichtigung von Forderungen besteht die weitergehende Möglichkeit von Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen. Zur Berücksichtigung des nach erfolgter Einzelwertberichtigung im Restbestand der Forderungen verbleibenden Ausfallrisikos ist eine sog. **Pauschalwertberichtigung** vorzunehmen. Die Höhe des Pauschalwertberichtigungssatzes orientiert sich an den Erfahrungswerten der letzten drei Jahre. Dieser Pauschalsatz muss rechnerisch nachweisbar sein und sollte im niedrigen einstelligen Prozentbereich liegen. Alle Forderungen, bei denen keine Einzelwertberichtigung vorgenommen wurde, werden um 10 % pauschal wertberichtigt. Damit wird zugleich der Abzinsung Rechnung getragen.

- uneinbringliche Forderungen

- (1) Uneinbringliche Forderungen sind immer auszubuchen. Forderungen, deren Ausfall feststeht, werden *direkt* und in voller Höhe abgeschrieben (wertberichtigt). Darüber hinaus müssen solche Forderungen ausgebucht werden, die durch Aufhebung eines Bescheides nicht mehr einbringbar sind.
- (2) Als uneinbringliche Forderungen werden im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz folgende Forderungen und Kleinbeträge *nicht erfasst und bewertet*:
 - Alle Forderungen mit einem Fälligkeitsdatum vor dem Jahr 2005
 - Alle Forderungen mit einem Fälligkeitsdatum vor dem Jahr 2007 und einem Betrag von maximal 20 €
 - Alle Forderungen mit einem Fälligkeitsdatum im Jahr 2008 und einem Betrag vom maximal 10 €

- (3) Im Rahmen der Erst-Erfassung der Forderungen dürfen uneinbringliche Forderungen nicht in die Eröffnungsbilanz übertragen werden. Das heißt, auf die Bewertung von Erlassen kann damit verzichtet werden

- Abzinsung von Forderungen

Unverzinsliche, niedrig verzinsliche und zinslos gestundete Forderungen mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als drei Jahren sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Der Ermittlung des Barwerts ist ein Zinssatz von 5,5 von Hundert zugrunde zu legen. Als niedrig verzinslich gelten die Forderungen, die mit einem Zinssatz von unter 3 von Hundert pro Jahr verzinst werden. Bei kurzfristigen Forderungen kann aus Vereinfachungsgründen auf eine Abzinsung verzichtet werden. Arbeitnehmerdarlehen und Wohnungsbauförderungsdarlehen sind nicht abzuzinsen.

- Besonderheiten

Eine Ausnahme von der Einzel- und Pauschalwertberichtigung bilden die Transferleistungen. Forderungen gegenüber anderen Behörden und öffentlichen Kreditinstituten im Rahmen der Förderung von Maßnahmen werden grundsätzlich nicht wertbereinigt. Hier ist der Zahlungseingang i. d. R. sicher.

4.10.3. Sonstige Vermögensgegenstände

Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die nicht einer besonderen Bilanzposition in Ziffer 2 Abs. 3 Nr. 2 zugeordnet werden können, sind unter der Bilanzposition „Sonstige Vermögensgegenstände“ unter Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung anzusetzen.

4.10.4. Liquide Mittel: Kassenbestand, Schecks, Bankguthaben

- (1) Der Kassenbestand ist mit dem Nennwert in Euro anzusetzen.
- (2) Schecks sind wie Forderungen zu behandeln.
- (3) Guthaben bei Geldinstituten sind mit dem Nennwert in Euro anzusetzen.

4.11. Aktive Rechnungsabgrenzung

Unter aktiven Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Bilanzstichtag geleistete Auszahlungen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. Dies gilt auch für die Beamtenbesoldung, die vor dem Bilanzstichtag für den ersten Monat danach gezahlt wurde, für Leasinggeschäfte, wenn den Leasingraten keine angemessene Gegenleistung in dem jeweiligen Haushaltsjahr gegenübersteht und für ähnliche Rechtsgeschäfte.

4.12. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

Ergibt sich in der Eröffnungsbilanz ein Überschuss der Passivpositionen über die Aktivpositionen, ist der entsprechende Betrag auf der Aktivseite der Bilanz als „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen.

4.13. Rücklagen (Eigenkapital)

Ergibt sich in der Eröffnungsbilanz ein Überschuss der Aktivpositionen über die Passivpositionen „Sonderrücklagen“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“, „Verbindlichkeiten“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“, ist dieser auf der Passivseite der Bilanz als „Rücklage“ gemäß Ziffer 2 Absatz 4 Nummer 1 auszuweisen.

4.14. Sonderposten

Bei den Sonderposten handelt es sich um einen besonderen Bilanzposten auf der Passivseite der kommunalen Bilanz.

4.14.1. Allgemeine Regelungen

- (1) Erhaltene zweckgebundene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen sind als Sonderposten auf der Passivseite auszuweisen. Die Auflösung der Sonderposten erfolgt ertragswirksam entsprechend der Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes. Ist eine Zuordnung der Zuwendungen nicht möglich, sind sie in einen gesonderten Sonderposten einzustellen. Der Auflösung eines Sonderpostens ist ein sachgerechter amtsbezogener ermittelter Prozentsatz zugrunde zu legen.
- (2) Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde (Kapitalzuschüsse), sind in die Kapitalrücklage einzustellen.
- (3) Zuschüsse aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten Nutzungsberechtigter sind als Sonderposten auf der Passivseite auszuweisen. Die Auflösung des Sonderpostens erfolgt ertragswirksam entsprechend der Abschreibung des damit finanzierten Vermögensgegenstandes oder über die Dauer des eingeräumten Nutzungsrechtes.
- (4) Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und Zuschüsse aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten Nutzungsberechtigter sind in Höhe des noch nicht aktivierten Teiles als erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten auf der Passivseite auszuweisen; diese Anzahlungen sind in dem Haushaltsjahr, in dem die bezuschussten Vermögensgegenstände betriebsbereit sind, auf den entsprechenden Sonderposten umzubuchen.
- (5) Zuwendungen, Zuweisungen vom Land, einmalige Entgelte der Bürger (Erschließungsbeiträge u.ä.) und sonstige Geld- und Sachleistungen (Geschenke, Spenden, Hand- und Spanndienste), die die Gemeinde für Investitionen erhält, sind in Sonderposten zum Anlagevermögen einzustellen. Diese sind auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Sie sind planmäßig erfolgswirksam aufzulösen entsprechend der planmäßigen Abschreibung der damit finanzierten Vermögensgegenstände.
- (6) Wird die Zuwendung erst nach der Anschaffung oder Fertigstellung des Vermögensgegenstandes gewährt, kann der Sonderposten erst zu diesem Zeitpunkt gebildet werden und ist dann planmäßig linear über die Restnutzungsdauer aufzulösen. Es erfolgt keine einmalige außerplanmäßige Auflösung des Sonderpostens im Zugangsjahr in der zeitanteiligen Höhe entsprechend der bisherigen Nutzung des Vermögensgegenstandes.
- (7) Werden die Vermögensgegenstände außerplanmäßig abgeschrieben, dann ist auch der Sonderposten im gleichen Verhältnis außerplanmäßig aufzulösen. Ist der Vermögensgegenstand in Abgang zu stellen (Verkauf, Untergang usw.), dann ist auch der Sonderposten in Abgang zu stellen, d. h. in voller Höhe ertragswirksam aufzulösen.
- (8) Wird bei der Bewertung eines Vermögensgegenstandes der Ersatzwert angesetzt, ist auch für den entsprechenden Sonderposten ein Ersatzwert anzusetzen, sofern die tatsächlichen Zuführungsbeträge zu dem Sonderposten in einem angemessenen Verhältnis zu dem Ersatzwert des Vermögensgegenstandes stehen.
- (9) Rückzahlbare Zuwendungen sind als Darlehen zu behandeln und damit als sonstige Verbindlichkeit auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen.
- (10) In der Eröffnungsbilanz sind Sonderposten nur für Zuwendungen zu bilden, die die Kommunen nach dem 30. Juni 1990 erhalten hat.
- (11) Für laufende Zuweisungen, z. B. allgemeine Schlüsselzuweisungen, die nicht zur Finanzierung von Investitionen bestimmt sind, ist kein Sonderposten zu bilden. Sie stellen Ertrag des entsprechenden Haushaltsjahres dar.

4.14.2. Behandlung von Zuwendungen für Gebäudesanierungen

4.14.2.1. Erstbewertung

Zuwendungen für Gebäudesanierungen sind nur dann in einen Sonderposten einzustellen, wenn die Zuwendungen für aktivierungspflichtige Maßnahmen gewährt wurden. Insoweit erfolgt in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz der Ansatz eines Sonderpostens für Zuwendungen zum Anlagevermögen. Der Sonderposten ist erfolgswirksam über die Restnutzungsdauer des damit finanzierten Vermögensgegenstandes aufzulösen.

Handelte es sich bei der Gebäudesanierung um eine nicht aktivierbare Erhaltungsmaßnahme, dann erfolgt in der Eröffnungsbilanz keine Berücksichtigung der Zuwendung bei der Bemessung des Sonderpostens.

4.14.2.2. Folgebewertung

Zuwendungen, die die Gemeinde zur ganzen oder teilweisen Finanzierung von Investitionen erhält, sind in einen Sonderposten einzustellen. Der Sonderposten ist über die Restnutzungsdauer des damit finanzierten Vermögensgegenstandes aufzulösen. Dies gilt auch dann, wenn die Zuwendung erst nach der Fertigstellung des Vermögensgegenstandes gewährt wird. In diesem Fall ist der Sonderposten an diesem Zeitpunkt planmäßig linear über die Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufzulösen. Es erfolgt keine einmalige außerplanmäßige Auflösung des Sonderpostens im Zugangsjahr in der Höhe für die Zeit, in der der Vermögensgegenstand bereits genutzt wurde.

Zuwendungen, die die Gemeinde für nicht aktivierungsfähige Maßnahmen erhält, sind im Jahr der Gewährung des Zuschusses in voller Höhe als Ertrag in der Ergebnisrechnung zu zeigen.

4.15. Rückstellungen

4.15.1. Gebäudebewertung – Rückstellung für unterlassene Instandhaltung

Rückstellungen sind zu bilden für folgende ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen, u. a. für im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, wenn die Nachholung der Instandhaltung innerhalb der nächsten drei Haushaltsjahre hinreichend und konkret beabsichtigt ist: die Maßnahmen der Instandhaltung müssen am Bilanzstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.

In der Eröffnungsbilanz sind Rückstellungen im Sinne von § 35 (1) Nr. 5 GemHVO für in den Vorjahren unterlassene Instandhaltung zu bilden.

Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung nicht vor, ist zu prüfen, ob durch die Unterlassung der notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen eine dauernde Wertminderung begründet wurde, die mit einer außerplanmäßigen Abschreibung zu berücksichtigen ist. Die Voraussetzung hinsichtlich der Dauerhaftigkeit der Wertminderung ist i. d. R. gegeben, wenn eine Nachholung der unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen innerhalb der nächsten drei Haushaltsjahre hinreichend konkret nicht beabsichtigt ist.

Die Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung und die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung wegen dauernder Wertminderung schließen sich insoweit gegenseitig aus. Es besteht auch kein Wahlrecht.

Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung ist in der Höhe der voraussichtlichen Aufwendungen zur Nachholung der Instandhaltung zu bilden. Der Betrag der Rückstellung ist somit häufig höher als die durch die unterlassene Instandhaltung begründete Wertminderung, die in der Regel als prozentualer Abschlag vorgenommen wird und auf die Nutzungseinschränkungen abstellt. Sind einzelne Bauteile nicht mehr nutzbar, darf die Wertminderung höchstens in Höhe des anteiligen Wertes des Bauteils am Gebäude (anteiliger Buchwert) vorgenommen werden.

Bei der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung handelt es sich grundsätzlich nicht um Herstellungskosten, da lediglich unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen aus Haushaltsvorjahren

durchgeführt werden. Die Aufwendungen für die Nachholung der unterlassenen Instandhaltung stellen grundsätzlich laufende Aufwendungen des Haushaltsjahres dar. Den Aufwendungen stehen entweder die Erträge aus der Auflösung der Rückstellung oder aus der Einbuchung der Wertaufholung (Zuschreibung) in der Ergebnisrechnung gegenüber.

Nach dem Regelwerk des NKHR-MV ist es nicht zulässig, für die laufend erforderliche Instandhaltung der Kunstgegenstände und Denkmäler eine Art „ewige Rückstellung“ zu bilden. Lediglich im Falle einer unterlassenen Instandhaltung ist eine Rückstellung zu bilden.

4.15.2. Rückstellung für Urlaub und Überstunden

- (1) Für die Verpflichtung des Amtes zur Gewährung von Urlaub unter Fortzahlung des Arbeitslohnes (Urlaubsentgelt) ist eine Rückstellung zu bilden, soweit ein Beschäftigter am Bilanzstichtag den ihm bis dahin zustehenden Urlaub noch nicht genommen hat und der Urlaub im folgenden Haushaltsjahr nachgewährt oder abgegolten werden muss. Es liegt insoweit ein Erfüllungsrückstand des Amtes vor.
- (2) Mit der Urlaubsrückstellung sind nach dem Bilanzstichtag anfallende Personalaufwendungen zu erfassen, denen keine Arbeitsleistung gegenübersteht, weil Beschäftigte im Haushaltsjahr vorgeleistet haben. Die Höhe der Rückstellung bemisst sich nach dem Urlaubsentgelt (Bruttoarbeitsentgelt einschließlich anteiligen Weihnachtsgeldes), zuzüglich der auf dieses Urlaubsgeld entfallenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung (gesetzliche und freiwillige Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung, Krankenversicherung, Pflegeversicherung und Arbeitslosenversicherung). In der Handelsbilanz und im amtlichen Jahresabschluss sind zum Bilanzstichtag bereits feststehende Änderungen der Bemessungsgrundlage auch dann zu berücksichtigen, wenn diese erst später in Kraft treten (z. B. Tarifierhöhungen, Veränderungen der Arbeitszeit). Änderungen der Bemessungsgrundlage, die am Bilanzstichtag noch nicht vereinbart waren, sind außer Acht zu lassen, auch dann, wenn sie in einem späteren Haushaltsjahr rückwirkend vereinbart werden. Insoweit handelt es sich nicht um eine Wertaufhellung. Einzubeziehen sind auch periodisierte Anteile von Aufwendungen die erst später ausgezahlt werden (u. a. Zuführungen zu Pensionsrückstellungen). Bei der Berechnung der künftigen Personalaufwendungen pro noch zu gewährendem Urlaubstag ist der ermittelte Jahresaufwand zu den tatsächlichen Arbeitstagen (bei Vollzeitbeschäftigung: ca. 250 Tage abzüglich 30 Urlaubstage und abzüglich erwartete Ausfallzeiten) in Beziehung zu setzen und mit der Zahl der offenen Arbeitstage zu vervielfältigen.

Der Berechnung ist grundsätzlich der individuelle Personalaufwand des einzelnen Beschäftigten zugrunde zu legen. Eine Gruppenbewertung ist insoweit zulässig, als die allgemeinen Voraussetzungen für eine Gruppenbewertung gegeben sind (z. B. Beamte mit gleicher Besoldungsstufe und gleicher Altersklasse).

Die vorgenannten Ausführungen gelten sinngemäß für Überstunden und Arbeitszeitguthaben.

4.15.3. Rückstellungen für Altersteilzeitarbeit

4.15.3.1. Rechtliche Grundlagen

Durch das Altersteilzeitgesetz (AltTZG) können Arbeitnehmer, die das 55. Lebensjahr vollendet haben und bisher Vollzeit gearbeitet haben, auf der Grundlage einer tarif- oder arbeitsvertraglichen Regelung in Altersteilzeit gehen. Das AltTZG sieht dazu vor, dass die Arbeitszeit des Arbeitnehmers über den vereinbarten Zeitraum des Altersteilzeitverhältnisses um 50 % reduziert wird. Hierzu bestehen zwei Möglichkeiten:

- Teilzeitmodell (Gleichverteilungsmodell): Der Arbeitnehmer arbeitet bis zu seiner Verrentung nicht mehr Vollzeit, sondern mit reduzierter Arbeitszeit.
- Blockmodell: In der ersten Phase der Altersteilzeit arbeitet der Arbeitnehmer unverändert Vollzeit (Beschäftigungsphase) und wird in der „Freistellungsphase“ von der Pflicht zur Arbeitsleistung freigestellt. In beiden Phasen erhält der Arbeitnehmer durchgängig die Vergütung für eine Teilzeitbeschäftigung.

tigung. Über die gesamte Zeit (beide Phasen) hat der Arbeitnehmer damit durchgängig Teilzeit gearbeitet und seine Vergütung erhalten.

Als weitere Bedingungen für Altersteilzeitverhältnisse sieht das AltTZG vor, dass der Arbeitgeber zum einen das Entgelt des Arbeitnehmers während seiner Altersteilzeit auf mindestens 70 % des letzten Vollzeitnettoeinkommens aufstocken muss und zum anderen die Rentenversicherungsbeiträge für den Arbeitnehmer während seiner Altersteilzeit auf 90 % des letzten Vollzeitarbeitsentgeltes anheben muss.

Die Bundesagentur für Arbeit ersetzt dem Arbeitgeber die Aufstockungsbeträge, wenn der frei werdende Arbeitsplatz mit einem Arbeitslosen oder einem Arbeitnehmer nach Abschluss der Ausbildung wieder besetzt wird.

Von den Regelungen des AltTZG kann abgewichen werden. Eine Erstattung des anteiligen Aufwands durch die Agentur für Arbeit scheidet dann jedoch aus.

4.15.3.2. Altersteilzeitvergütung

(1) Teilzeitmodell

Die Teilzeitvergütung ist laufender Aufwand des entsprechenden Haushaltsjahres.

(2) Blockmodell

Wird für die Altersteilzeit das Blockmodell vereinbart, erbringt der Beschäftigte in der ersten Phase der Altersteilzeit die volle Arbeitsleistung, während ihm allerdings entsprechend der Teilzeitvereinbarung nur die Hälfte seiner ihm zustehenden Vergütung (zuzüglich der Aufstockungsbeiträge) ausgezahlt wird. Der sich daher mit dem Beginn der sog. Beschäftigungsphase durch die Nichtauszahlung aufbauende Erfüllungsrückstand der Gemeinde stellt eine in der Beschäftigungsphase ratierlich anzusammelnde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dar, die in der Freistellungsphase wieder ratierlich in Anspruch genommen wird. Die Rückstellung umfasst neben der rückständigen Vergütung auch die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sowie die Nebenleistungen wie Urlaubs-, Weihnachtsgeld und sonstige lohnabhängige Nebenleistungen.

Die Rückstellungen sind grundsätzlich ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung während der Beschäftigungsphase in der Höhe ratierlich zu bilden, wie das tatsächlich gezahlte Entgelt (ohne anteiligen Aufstockungsbetrag) unter dem Entgelt eines Vollzeitbeschäftigten liegt. Dabei sind die Kosten- und Wertverhältnisse am jeweiligen Bilanzstichtag maßgeblich; Kostensteigerungen bis zum Erfüllungszeitpunkt sind nicht zu berücksichtigen. Erst bei Übergang in die Freistellungsphase ist die Rückstellung auf die für die Freistellungsphase notwendigen Beträge aufzufüllen. Eine Abzinsung ist nicht vorzunehmen. Ein biometrischer Abschlag für die Sterblichkeit der Beschäftigten ist ebenfalls nicht vorzunehmen.

Die bloße Möglichkeit eines Arbeitnehmers in Altersteilzeit zu gehen, reicht für die Rückstellungsbildung nicht aus.

Der Ausweis erfolgt in der Bilanz unter den „sonstigen Rückstellungen“. In der Ergebnisrechnung sind die Zuführungen zu den Rückstellungen unter der Kontenart „502211 Zuführung zur ATZ-Rückstellung“ zu erfassen. Die Auszahlungen, die in der Freistellungsphase erfolgen, sind in der Finanzrechnung unter der Kontenart „70221 Dienstbezüge Arbeitnehmer“ auszuweisen.

(3) Aufstockungsbetrag

Auf Grund der Altersteilzeitvereinbarung hat sich die Gemeinde sowohl beim Blockmodell als auch beim Gleichverteilungsmodell auf in der Zukunft zu leistende Aufstockungszahlungen verpflichtet, die nicht für die künftig zu leistende Arbeit des Arbeitnehmers gewährt werden. Die Aufstockungszahlungen stellen also kein laufendes monatliches Entgelt dar, sondern sind Zahlungen auf Grund einer Abfindungsverpflichtung gegenüber dem Arbeitnehmer. Folglich ist für die künftig zu leistenden Aufstockungszahlungen zum Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeit-

vereinbarung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Eine Abzinsung ist nicht vorzunehmen. Ein biometrischer Abschlag unter Berücksichtigung der Sterblichkeit der Beschäftigten ist ebenfalls nicht vorzunehmen. Der Ausweis erfolgt in der Bilanz unter den „sonstigen Rückstellungen“. In der Ergebnisrechnung sind die Zuführungen zu den Rückstellungen unter der Kontenart „Zuführung zur ATZ-Rückstellung“ zu erfassen. Die Auszahlungen, die in der Freistellungsphase erfolgen, sind in der Finanzrechnung unter der Kontenart „Dienstbezüge Arbeitnehmer“ auszuweisen.

(4) Rückerstattungsanspruch gegen die Bundesagentur für Arbeit

Die Bundesagentur erstattet grundsätzlich die gezahlten Aufstockungsbeträge, wenn die im Alt-TZG genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Diese Voraussetzungen werden regelmäßig erst bei Eintritt des ausscheidenden Arbeitnehmers in die Freistellung erfüllt sein. Zu diesem Zeitpunkt wird die Bundesagentur für Arbeit grundsätzlich einen Bescheid erteilen. Erst zu diesem Zeitpunkt kann ein sonstiger Vermögensgegenstand aktiviert werden. Eine Verrechnung mit der Rückstellung ist auf Grund des Verrechnungsverbotes unzulässig.

4.16. Verbindlichkeiten

4.16.1. Allgemeines

Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen der Gemeinde/des Amtes, die am Bilanzstichtag ihrer Höhe und Fälligkeit nach feststehen. Sie sind einzeln und vollständig durch eine Buch- und/oder Beleginventur zu erfassen. Die Sortierung erfolgt zunächst nach Fristigkeit, dann nach Gläubigern.

4.16.2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

- (1) Unter den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind sämtliche Verpflichtungen aus vom Vertragspartner bereits erfüllten Umsatzgeschäften auszuweisen, bei denen die eigene Gegenleistung noch aussteht. Umsatzgeschäfte in diesem Sinne sind Kauf- und Werkverträge, Dienstleistungsverträge, Miet- und Pachtverträge (einschließlich Leasingverträge). Keine Verpflichtungen aus Umsatzgeschäften sind etwa Schadenersatz und Darlehensverbindlichkeiten. Forderungen an Lieferanten (u. a. auf Grund von Überzahlungen, Gutschriften oder Provisionen) dürfen nicht mit den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen verrechnet werden. Sie sind auf der Aktivseite unter den sonstigen Vermögensgegenständen als debitorische Kreditoren auszuweisen. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind auch dann unter diesem Posten auszuweisen, wenn sie langfristig gestundet sind, auch wenn die Stundung über das vereinbarte Zahlungsziel hinausgeht.
- (2) Bestandsnachweise

Als Bestandsnachweis dient eine ausgedruckte Offene-Posten-Liste der Kreditorenbuchhaltung zum Bilanzstichtag. In dieser Liste müssen sowohl der Lieferant, die Rechnungsnummer, der Rechnungsbetrag und die Fälligkeit der Rechnung enthalten sein. Sind die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen nicht auf einem Personenkonto in einer Kreditorenbuchhaltung, sondern auf einem Sachkonto in der Finanzbuchhaltung, dann ist der Saldo des Sachkontos zum Bilanzstichtag aufzubereiten, damit für jede einzelne offene Rechnung Lieferant, Rechnungsbetrag und Fälligkeit der Rechnung erkennbar sind. Werden Rechnungen bis zu ihrer Zahlung nicht in der Finanz- und/oder Kreditorenbuchhaltung, sondern in einem gesonderten, mit der Finanzbuchhaltung nicht verknüpften Rechnungseingangsbuch geführt, dann ist sicherzustellen, dass alle noch offenen Rechnungen zum Bilanzstichtag in die Finanzbuchhaltung übernommen werden.

Es ist sicherzustellen, dass alle eingegangenen Rechnungen, die Lieferungen oder Leistungen des vergangenen Jahres betreffen, in der Kreditorenbuchhaltung erfasst sind, auch wenn sie noch nicht geprüft und/oder bezahlt sind.

Zur weiteren Information ist eine Offene-Posten-Liste zum Zeitpunkt der Inventuraufnahme mit den offenen Posten, die das abgeschlossene Haushaltsjahr betreffen, auszudrucken. Von der

Gemeinde in der Höhe oder dem Grunde nach bestrittene Verbindlichkeiten sind gesondert in der Liste aufzuführen.

Sicherheitseinbehalte sind gesondert aufzuführen. Sofern Sparbücher in Höhe der Sicherheitseinbehalte angelegt sind, ist die Höhe der Sparguthaben bei den einzelnen Verbindlichkeiten mit anzugeben. Ferner ist anzugeben, wem die Zinsen aus den Sparguthaben zustehen.

(3) Bestandsbewertung

Die Bewertung der Verbindlichkeiten erfolgt grundsätzlich einzeln mit dem Rechnungsbetrag (Erfüllungsbetrag).

Unverzinsliche Verbindlichkeiten der Betriebe gewerblicher Art des Amtes mit einer Rest-Laufzeit von wenigstens 12 Monaten am Bilanzstichtag sind mit 5,5 % (EKStG) abzuzinsen. Sofern eine gesonderte Steuerbilanz erstellt wird, ist die Abzinsung nur dort und nicht in der kommunalen Bilanz vorzunehmen.

Verbindlichkeiten, bei denen ein Skontoabzug zugelassen ist, sind ohne Berücksichtigung eines möglichen Skontoabzugs zu bewerten. Boni sind bei der Bewertung der Verbindlichkeiten nicht zu berücksichtigen.

(4) Anhangsangaben

Die zum Bilanzstichtag ausgewiesenen Verbindlichkeiten sind – für jeden Bilanzposten zusammengefasst – entsprechend der zu diesem Zeitpunkt voraussichtlichen Restlaufzeit entsprechend dem vom Innenministerium herausgegebenen Muster zu gliedern.

Sofern Sicherheiten in Form von Pfandrechten und ähnlichen Rechten für Verbindlichkeiten bestellt sind, sind diese einzeln in der Anlage zu benennen. Dabei sind folgende Angaben zu machen.

1. Gläubiger
2. Bezeichnung der Verbindlichkeit
3. Ursprungshöhe der Verbindlichkeit
4. Höhe der Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag
5. Sicherungsgeber
6. Art und Form der Sicherheit

(5) Form und Umfang der Bestandsaufnahme

Für die Bestandsaufnahme gelten grundsätzlich die Bestimmungen der Inventurrichtlinie für die Verwaltungsgemeinschaft. Die Bestandsaufnahme erfolgt grundsätzlich als Buchinventur. Sofern Zweifel an der Richtigkeit bestehen, erfolgt eine Beleginventur. Dies ist insbesondere der Fall, wenn Verbindlichkeiten länger als 25 Wochen aus nicht nachvollziehbaren Gründen noch nicht bezahlt sind.

Ferner kann die Einholung von zusätzlichen Saldenbestätigungen erforderlich sein, wenn die begründete Annahme besteht, dass Verbindlichkeiten nicht vollständig oder in der falschen Höhe erfasst sind.

4.17. Passive Rechnungsabgrenzung

Unter passiven Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Bilanzstichtag eingehende Einzahlungen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

5. Schlussvorschriften

5.1. Aufbewahrung von Unterlagen

- (1) Die Gemeinde ist verpflichtet, die Unterlagen über die erstmalige Inventur und die Eröffnungsbilanz, sowie die dazu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen geordnet und sicher aufzubewahren.
- (2) Die zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz erforderlichen Unterlagen sind zehn Jahre, die Eröffnungsbilanz ist dauernd aufzubewahren. Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung der Eröffnungsbilanz folgenden Haushaltsjahres.
- (3) Bei der Sicherung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger muss insbesondere sichergestellt sein, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger mit den Originalen übereinstimmt, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar ist und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden kann.
- (4) Der Leitende Verwaltungsbeamte regelt das Nähere über die Aufbewahrung der Unterlagen

(Stand 26.08.2014)