

Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie
des Landkreises
Vorpommern-Greifswald

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorbemerkung	3
Abschnitt A: Allgemeines	3
§ 1 Rechtliche Grundlagen für die Bilanzerstellung	3
§ 2 Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze	3
Abschnitt B: Bilanzierung und Bewertung der Posten der Aktiva:	5
§ 3 Vermögensgegenstände	5
§ 4 Grundsätzliche Wertansätze der Vermögensgegenstände	6
§ 5 Abschreibungen	7
§ 6 Immaterielle Vermögensgegenstände	9
§ 7 Sachanlagen	11
§ 8 Finanzanlagen	15
§ 9 Vorräte	16
§ 10 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	16
§ 11 Wertpapiere des Umlaufvermögens	19
§ 12 Liquide Mittel	19
§ 13 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	19
Abschnitt C: Bilanzierung und Bewertung der Posten der Passiva	20
§ 14 Eigenkapital	20
§ 15 Sonderposten	21
§ 16 Rückstellungen	22
§ 17 Verbindlichkeiten	25
§ 18 Passive Rechnungsabgrenzungsposten	25
§ 19 Archiviervorschriften	25
§ 20 Inkrafttreten	25
Anlagenverzeichnis	26
Anlage 1 – Definitionen aus §§ 72, 74 Bewertungsgesetz	26
Anlage 1: Definitionen aus §§ 72, 74 Bewertungsgesetz	27
Anlage 2: Grundstücke - Bewertung von Erbbaurechten	28
Anlage 3: Gebäude - Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei der Bewertung	33
Anlage 4: Infrastrukturvermögen - Aufteilung von Straßenbaumaßnahmen in Aufwands- und Investivmaßnahmen	35

Vorbemerkung

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie des Landkreises Vorpommern-Greifswald soll gewährleisten, dass die Bewertung der Vermögensgegenstände, der Sonderposten, der Rückstellungen, der Verbindlichkeiten und der Rechnungsabgrenzungsposten im Rahmen der Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR-MV) einheitlich, vollständig und nach gleichen Bewertungskriterien erfolgt.

Anwendung finden folgende gesetzliche Bilanzierungsvorschriften des Landes Mecklenburg-Vorpommern:

- Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GemHVO-Doppik) in der letzten berücksichtigten Änderung: zuletzt geändert durch Artikel 13 der Verordnung vom 9. April 2020 (GVOBl. M-V S. 166, 181) Verwaltungsvorschrift zur Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik und Gemeindegeldbescheidverordnung-Doppik (GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V vom 23. Juli 2019 VV Meckl.-Vorp. Gl. Nr. 2020 - 24

Der Landkreis Vorpommern-Greifswald hat folgende konkretisierende Dienstanweisung erarbeitet:

- Dienstanweisung Rechnungswesen
- Dienstanweisung zur Inventur
- Dienstanweisung zur Bearbeitung von Spenden im Landkreis Vorpommern-Greifswald
- Dienstanweisung zum Abschluss und zur Abwicklung von Investitionskrediten und Kassenkrediten im Landkreis Vorpommern-Greifswald

Abschnitt A: Allgemeines

§ 1 Rechtliche Grundlagen für die Bilanzerstellung

(1) Der Landkreis Vorpommern-Greifswald hat gemäß § 60 Abs. 1 KV M-V für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss bestehend aus

1. der Ergebnisrechnung
2. der Finanzrechnung
3. der Übersicht über die Teilrechnungen
4. der Bilanz
5. dem Anhang der Bilanz

aufzustellen. Die Bilanz hat das Vermögen, das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten und die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig zu enthalten, soweit durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes nichts anderes bestimmt ist.

(2) Der Jahresabschluss ist gemäß § 60 Abs. 4 KV M-V innerhalb von fünf Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres aufzustellen.

(3) Der Kreistag des Landkreises Vorpommern-Greifswald beschließt über die Feststellung des geprüften Jahresabschlusses bis spätestens bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr für das der Jahresabschluss aufzustellen ist, folgenden Haushaltsjahres.

§ 2 Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

(1) Der Landkreis Vorpommern-Greifswald hat gemäß § 30 Abs. 1 GemHVO-Doppik für Zwecke der Erstellung der Bilanz sein Vermögen, seine Sonderposten, seine Rückstellungen und seine Verbindlichkeiten sowie für Zwecke der Erstellung des Anhangs seine Haftungsverhältnisse und seine Verpflichtungen aus kreditähnlichen Geschäften sowie alle Sachverhalte, aus denen sich für den Landkreis Vorpommern-Greifswald sonstige finanzielle Verpflichtungen ergeben können, unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung genau zu verzeichnen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und der sonstigen finanziellen Verpflichtungen anzugeben (Inventar).

Das Inventar ist innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.

(2) Die Bewertung der in der Bilanz auszuweisenden Vermögensgegenstände, der Sonderposten, der Rückstellungen, der Verbindlichkeiten und der Rechnungsabgrenzungsposten ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen.

Dabei gilt insbesondere:

- a) Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahres müssen mit denen in der Schlussbilanz des Haushaltsvorjahres (kontengenau) übereinstimmen.
- b) In der Bilanz sind das Anlagevermögen, das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten und die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig und getrennt voneinander auszuweisen.
- c) Es ist vorsichtig zu bewerten; vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.
- d) Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
- e) Sofern auf Forderungen Überzahlungen eingehen, die grundsätzlich bis zur Rückerstattung als Verbindlichkeit zu buchen wären, kann auf die Umbuchung dieser „negativen Forderung“ verzichtet werden, wenn die entsprechende Bilanzposition „Forderungen gegen...“ insgesamt nicht negativ wird. Gleiches gilt, sofern durch die Überzahlung einer Verbindlichkeit bis zum Ausgleich eine Forderung zu buchen wäre bezüglich der Bilanzposition „Verbindlichkeiten gegenüber...“.
- f) Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden; begründete Abweichungen sind im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern.
- g) Bei der Bewertung ist grundsätzlich von der Fortführung der Verwaltungstätigkeit auszugehen.

(3) Die Bilanz ist mindestens nach § 47 Abs. 4 und 5 GemHVO-Doppik zu gliedern. Eine weitere Untergliederung der Posten der Bilanz ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt werden. Die Ergänzung ist im Anhang der Bilanz anzugeben und zu begründen.

(4) Fällt ein Vermögensgegenstand, ein Sonderposten, eine Rückstellung oder eine Verbindlichkeit unter mehrere Posten der Bilanz, so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang der Bilanz anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

(5) Bei der Zuordnung der Vermögensgegenstände, der einzelnen Bestandteile des Eigenkapitals, der Sonderposten, der Rückstellungen, der Verbindlichkeiten sowie der Rechnungsabgrenzungsposten sind die verbindlichen Zuordnungsvorschriften, die im landeseinheitlichen Kontenrahmenplan enthalten sind, zwingend zu beachten.

(6) In der Bilanz ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag der Bilanz des Haushaltsvorjahres anzugeben. Im Anhang der Bilanz sind anzugeben und zu erläutern:

- a) Posten, die mit jenen der Bilanz des Haushaltsvorjahres nicht vergleichbar sind und
- b) die betragsmäßige Anpassung von Posten der Bilanz des Haushaltsvorjahres.

(7) In den Anhang der Bilanz sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, der Bilanz sowie zur Behandlung von Fehlbeträgen und Überschüssen vorgeschrieben sind.

(8) Im Anhang der Bilanz sind ferner die auf die Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und zu erläutern, soweit sie unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Landkreises von nichtuntergeordneter Bedeutung sind. Abweichungen von den bisher angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind im Anhang der Bilanz mit einer Begründung anzugeben; die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind gesondert darzustellen.

(9) Bei der Bilanzierung und Bewertung sind die Grundsätze zu beachten, die das Ministerium für Inneres und Europa durch Verwaltungsvorschrift bestimmt.

Abschnitt B: Bilanzierung und Bewertung der Posten der Aktiva:

§ 3 Vermögensgegenstände

(1) Vermögensgegenstände sind Güter, die ein über das Haushaltsjahr hinausgehendes wirtschaftliches Nutzungspotential darstellen, greifbar sowie selbstständig bewertbar und verkehrsfähig sind. Es sind grundsätzlich solche Vermögensgegenstände zu bilanzieren, an denen der Landkreis Vorpommern-Greifswald rechtliches Eigentum besitzt. Darüber hinaus sind auch die Vermögensgegenstände zu erfassen, die nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO im wirtschaftlichen Eigentum des Landkreises Vorpommern-Greifswald stehen. Vermögensgegenstände, bei denen der Landkreis Vorpommern-Greifswald rechtlicher Eigentümer und ein Dritter wirtschaftlicher Eigentümer ist, sind nicht zu bilanzieren. Bilanzierte Vermögensgegenstände mit zum Bilanzstichtag noch ungeklärten Eigentumsverhältnissen (einschließlich Buchwert und Risikoabschätzung hinsichtlich der endgültigen Zuordnung der Vermögensgegenstände) sind im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern.

(2) Im Anlagevermögen sind nur die Vermögensgegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Verwaltungsbetrieb zu dienen. Ob ein Vermögensgegenstand zum Anlagevermögen gehört, ergibt sich aus dessen Zweckbestimmung. Ein Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, dessen Veräußerung beabsichtigt ist, ist dem Umlaufvermögen anzugliedern. Ist hingegen die Veräußerung ohne Übergangsfrist beschlossen und sind konkrete Veräußerungsaktivitäten eingeleitet worden, ist dieser dem Umlaufvermögen zuzuordnen, auch wenn vorübergehend eine Weiternutzung durch die Gemeinde erfolgt (VV zu § 34 Abschreibungen Satz 11). Soweit die Nutzungsaufgabe und die Veräußerung eines Vermögensgegenstandes im Laufe eines Haushaltsjahres erfolgen, kann auf die unterjährige Umgliederung vom Anlage- in das Umlaufvermögen verzichtet werden (GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V vom 23.07.2019 zu § 34 Abschreibungen).

(3) Zum Umlaufvermögen (Vorratsvermögen) gehören ferner die Vermögensgegenstände, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind.

(4) Im Umlaufvermögen (Vorratsvermögen) sind weiterhin die unfertigen und fertigen Erzeugnisse und Leistungen auszuweisen.

(5) Für die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zu der einen oder der anderen Vermögensart ist auf die Verhältnisse am jeweiligen Bilanzstichtag abzustellen. In Zweifelsfällen trifft die

Entscheidung zur Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zum Anlage- oder Umlaufvermögen das Amt für Finanzen.

§ 4 Grundsätzliche Wertansätze der Vermögensgegenstände

(1) Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen nach § 5 anzusetzen.

(2) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

Zu beachten ist, dass erhaltene zweckgebundene Zuwendungen, Zuschüsse aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten Nutzungsberechtigter sowie unentgeltlich erbrachte Leistungen der Bürger, Geldgeschenke, Sachgeschenke usw. keine Wertminderungen darstellen sondern als Sonderposten auf der Passivseite auszuweisen sind (siehe §15).

(3) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung.

(4) Bei der Berechnung der Herstellungskosten von größeren Maßnahmen, die einen Wertumfang von 250.000 EURO übersteigen, sind neben den in Absatz 3 genannten Kosten auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, einzurechnen. Unter anderem gehören Kosten für verwaltungsintern erbrachte Planungs- und Bauleistungsleistungen, soweit sie der oben genannten Maßnahme nicht einzeln zugerechnet werden können, zu den notwendigen Gemeinkosten.

Auszahlungen im Sinne des Satzes 1 sind nur insoweit zu berücksichtigen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Das Verfahren zur Einbeziehung von Gemeinkosten in die Herstellungskosten bestimmt das Amt für Finanzen.

Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen der Verwaltung, für freiwillige soziale Leistungen sowie für zusätzliche Altersversorgung dürfen nicht eingerechnet werden. Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, sind als Herstellungskosten anzusetzen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung von Maßnahmen nach Satz 1 entfallen; in diesem Falle gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes. Im Anhang der Bilanz ist eine entsprechende Angabe über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten vorzunehmen.

(5) Wird ein teilfertiger Vermögensgegenstand erworben und fertig gestellt, gehören zu den Herstellungskosten die Anschaffungskosten des teilfertigen Vermögensgegenstandes und die Herstellungskosten zur Fertigstellung des Vermögensgegenstandes (z.B. bei Kauf und Sanierung von Gebäuden).

(6) Bewegliche Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sind grundsätzlich, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für den Landkreis Vorpommern-Greifswald von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert (Festwert) anzusetzen. Der Bestand darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegen. Jedoch ist alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen, in deren Folge der Festwert

erforderlichenfalls anzupassen ist. Über den Ansatz eines Festwertes entscheidet abschließend das Amt für Finanzen. Bei geringen Mehrmengen (bis 10 %) ist der bestehende Festwert fortzuführen. Bei darüberhinausgehenden Mehrmengen muss der Festwert im Jahresabschluss angepasst werden. Wird ein niedrigerer Festwert ermittelt, so kann der ermittelte Wert als neuer Festwert angesetzt werden. Ist für die Zukunft dauerhaft von einem niedrigeren Festwert auszugehen, verwandelt sich das Wahlrecht eines neuen Festwertansatzes in eine Ansatzpflicht.“ Dies ist dann der Fall, wenn der neue Festwert nach einem Zeitraum von spätestens 6 Jahren, mehr als 10 v.H. niedriger als der bisherige Festwert ist.

(7) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände sind jeweils grundsätzlich zu einer Gruppe zusammenzufassen und mit dem gewogenen Durchschnittswert anzusetzen. Über den Ansatz einer Gruppe entscheidet abschließend das Amt für Finanzen.

(8) Vermögensgegenstände, die im Wege des Tausches erworben oder abgegeben wurden, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des hingegebenen bzw. abgegebenen Vermögensgegenstandes anzusetzen.

(9) Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nominalwert anzusetzen, sofern keine außerplanmäßigen Abschreibungen vorzunehmen sind.

§ 5 Abschreibungen

(1) Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind nach § 34 Abs. 1 GemHVO-Doppik die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die planmäßige Abschreibung erfolgt in gleichen Jahresraten über die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer (lineare Abschreibung).

(2) Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist die vom Ministerium für Inneres und Europa als Verwaltungsvorschrift bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden anzuwenden.

Das Amt für Finanzen kann nach Stellungnahme des Fachamtes in begründeten Fällen kürzere Nutzungsdauern zugrunde legen, die im Anhang der Bilanz zu begründen sind.

Soweit Gegenstände in der Abschreibungstabelle nicht ausdrücklich aufgelistet sind, ist die wirtschaftliche Nutzungsdauer nach den Vorgaben für vergleichbare Vermögensgegenstände oder durch Zuordnung zu einer Gruppe von Vermögensgegenständen sachgerecht zu bestimmen.

(3) Wird durch Instandsetzung eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen (bei Straßen siehe hierzu Anlage 4) Aufteilung von Straßenbaumaßnahmen in Aufwands- und Investivmaßnahmen). Entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung der Restnutzungsdauer eintritt. Die abschließende Entscheidung über eine Verkürzung oder Verlängerung der Restnutzungsdauer erfolgt durch das Amt für Finanzen.

(4) Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sind abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entsprechend dem Zeitpunkt ihrer Anschaffung oder Herstellung zeitanteilig abzuschreiben. Satz 1 gilt sinngemäß für den Abgang von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Für den Monat des Zugangs sind die Abschreibungen voll zu berechnen.

(5) Bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist die weitere Abschreibung nach der Summe aus dem Restbuchwert des Vermögensgegenstandes und nach den nachträglichen Herstellungskosten zu bemes-

sen. Bei der Bemessung der Abschreibung für das Jahr der Entstehung von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind diese so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden.

Gegebenenfalls ist die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung des Zustandes des Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten neu zu schätzen.

(6) Gemäß § 31 Abs. 5 i. V. m. § 34 Abs. 5 der GemHVO-Doppik wird auf eine Erfassung abnutzbarer, beweglicher Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, verzichtet.

(7) Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind nach § 34 Abs. 6 GemHVO-Doppik bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist. Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, ist der Betrag dieser Abschreibung in dem Umfang der Wertveränderung unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

Die Voraussetzung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung für eine außerplanmäßige Abschreibung eines abnutzbaren Vermögensgegenstands ist grundsätzlich gegeben, wenn die dauernde Wertminderung mindestens während der Hälfte der Restnutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstands besteht.

Bei den Finanzanlagen (nicht abnutzbares Anlagevermögen) sind bei der Beurteilung der dauernden Wertminderung insbesondere folgende Indizien zu berücksichtigen:

- a) Höhe der Differenz zwischen den historischen Anschaffungskosten / Buchwert und dem Zeitwert der Finanzanlagen zum Bilanzstichtag
- b) Keine dauernde Wertminderung bei Kursschwankungen bis 10 %, wenn es in der Vergangenheit bereits ähnlich hohe Kursschwankungen gegeben hat.
- c) Dauernde Wertminderung, wenn in den letzten 12 Monaten vor dem Bilanzstichtag der Kurs um mehr als 10 % unter den historischen Anschaffungskosten / Buchwert lag.
- d) Dauernde Wertminderung, wenn in den letzten 6 Monaten vor dem Bilanzstichtag der Kurs um mehr als 20 % unter den historischen Anschaffungskosten / Buchwert lag.
- e) Stark abweichender Kursverlauf einer Finanzanlage von der allgemeinen Kursentwicklung.
- f) Substanzverluste bei einer Finanzanlage durch betriebliche Verluste oder Ausschüttungen.
- g) Verschlechterung der Zukunftsaussichten der Finanzanlage bzw. der Branche, in der die Finanzanlage tätig ist.
- h) Erhebliche finanzielle Schwierigkeiten der Finanzanlage.
- i) Ausfallwahrscheinlichkeit der Finanzanlage.
- j) Hohe Wahrscheinlichkeit einer Insolvenz oder sonstiger Sanierungsbedarf der Finanzanlage.

- k) Anschaffung war dauerhafte Fehlmaßnahme. Es handelt sich nicht nur um Anlaufverluste. Die negativen Erwartungen haben sich nicht bereits im Kaufpreis niedergeschlagen.

Die Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung sind bei der Beurteilung der dauernden Wertminderung mit zu berücksichtigen. Sind bis zur Bilanzerstellung bereits konkrete Anhaltspunkte für eine baldige Werterhöhung vorhanden, kann nur dann von einer dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn die Wertsteigerungen auf Ereignissen des neuen Haushaltsjahres beruhen (wertbeeinflussende Tatsachen).

In Zweifelsfällen ist von einer dauernden Wertminderung auszugehen, sofern dieser Annahme keine konkreten Anhaltspunkte gegenüberstehen. Über den Ansatz außerplanmäßiger Abschreibungen und Zuschreibungen nach diesem Absatz entscheidet nach Antrag des Fachamtes abschließend das Amt für Finanzen. Die außerplanmäßigen Abschreibungen und die Wertaufholungen sind im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern.

(8) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind nach § 34 Abs. 7 GemHVO-Doppik Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Bilanzstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Bilanzstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen niedrigeren Wert abzuschreiben.

Bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen ist bei der Bewertung grundsätzlich vom Beschaffungsmarkt auszugehen. Bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen und Leistungen sind die Verhältnisse des Absatzmarktes verbindlich.

Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung in dem Umfang der Werterhöhung zuzuschreiben. Über den Ansatz von Abschreibungen und Zuschreibungen nach diesem Absatz entscheidet nach Antrag des Fachamtes abschließend das Amt für Finanzen. Der Ansatz ist im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern.

§ 6 Immaterielle Vermögensgegenstände

(1) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände (selbst erstellte und nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände) dürfen nicht bilanziert werden.

(2) Für die Bilanzierung und Bewertung von Software gelten im Besonderen folgende Regelungen:

- a) Firmware (sog. Mikroprogramme, BIOS) ist als unselbstständiger Teil der Hardware zusammen mit dieser als Sachanlagevermögen zu aktivieren.
- b) System- und Anwendersoftware (unterteilt in: Individual- und Standardsoftware) zuzuordnende Programme sind hingegen aufgrund ihrer selbstständigen Verwertbarkeit grundsätzlich losgelöst von der Hardware als immaterieller Vermögensgegenstand zu bilanzieren.
- c) Wird Software (insbesondere Betriebssysteme) ohne separate Berechnung gemeinsam mit der Hardware erworben (sog. Bundling) und ist eine selbstständige Bewertung der Software nicht möglich, dann wird sie als Bestandteil der Hardware als Sachanlagevermögen ausgewiesen.
- d) Software, die keine Befehlsstruktur enthält, sondern nur Bestände von Daten, die allgemein bekannt und jedermann zugänglich sind, und Trivialsoftware (Anschaffungskosten unter 1.000 EUR - netto -) werden nach § 5 Abs. 6 dieser Richtlinie wie selbstständige, abnutzbare und bewegliche Vermögensgegenstände behandelt (GWG-Regelung). Gemäß § 31 Abs. 5 i.V.m. § 34 Abs. 5 GemHVO-Doppik Mecklenburg-Vorpommern wird auf eine Erfassung verzichtet.

- e) Bei Datenverarbeitungssoftware ist zur bilanziellen Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (Datenverarbeitungssoftware) das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 18. November 2005 anzuwenden. Die Einführung von System- und Anwendersoftware kann als vergleichbarer Sachverhalt angesehen werden, sofern die Prämissen, die in dem Schreiben aufgeführt sind, vorliegen.

(3) Als immaterielle Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen sind geleistete Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Zuwendungsempfängers, an denen der Zuwendungsgeber kein Nutzungsrecht erwirbt, zu erfassen, wenn der Zuwendungsempfänger dem Zuwendungsgeber eine mehrjährige zweckgebundene Verwendung des geförderten Vermögensgegenstandes schriftlich zusichert (§ 37 Abs. 1 GemHVO-Doppik).

Für deren Bilanzierung und Bewertung gelten im Besonderen folgende Regelungen:

- a) Die Abschreibung der immateriellen Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen erfolgt ausschließlich über den Zeitraum der vereinbarten Zweckbindung. Die Abschreibung beginnt mit dem Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzungen nach dem Bewilligungsbescheid. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn der Zuwendungsbescheid ergangen ist und der Zuwendungsempfänger die Maßnahmen abgeschlossen hat, an die die Leistungspflicht knüpft. Die Abschreibung endet zu dem Zeitpunkt, zu dem auch die Zweckbindung endet.
- b) Leistet der Landkreis Vorpommern-Greifswald bereits Zahlungen bevor die Zweckbindungsfrist läuft bzw. bevor der geförderte Vermögensgegenstand angeschafft oder fertiggestellt ist, dann sind diese Zahlungen als „geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände“ zu erfassen. Die Umbuchung auf den Posten „geleistete Zuwendungen“ erfolgt zu Beginn der Zweckbindung bzw. der Anschaffung oder Fertigstellung des geförderten Vermögensgegenstandes.
- c) Sind zu Beginn der Zweckbindung noch nicht alle zugesagten Zuwendungen ausgezahlt, dann sind insoweit die entsprechenden Verbindlichkeiten in der Bilanz auszuweisen und die vollen Zuwendungen zu aktivieren.
- d) Ergeben sich bei der Verwendungsprüfung Beträge, die die ursprüngliche Zuwendungshöhe verändern, dann ist dies in dem Haushaltsjahr zu berücksichtigen, in dem die erforderliche Korrektur bekannt wird. Es sind insoweit die Anschaffungskosten des Vermögensgegenstands zu korrigieren. Bei einer Verminderung der Zuwendungshöhe sind die bis zum Zeitpunkt der Veränderung der Anschaffungskosten vorgenommenen Abschreibungen ertragswirksam zu korrigieren. Bei einer Erhöhung des Zuwendungsbetrags führt dies nicht zu einer Nachholung der Abschreibungen für die Haushaltsvorjahre. Ab dem Jahr der Korrektur der Anschaffungskosten sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des immateriellen Vermögensgegenstandes über die verbleibende Zweckbindungsfrist abzuschreiben.
- e) Die Zweckbindung kann sich sowohl aus einer Vereinbarung zwischen dem Zuwendungsgeber und dem Zuwendungsempfänger als auch aus allgemeinen Bedingungen für die Zuwendungsgewährung sowie aus sonstigen Rechtsgrundlagen ergeben. Erfolgt keine mehrjährige Zweckbindung der geleisteten Zuwendung, dann ist die Bilanzierung eines immateriellen Vermögensgegenstandes ausgeschlossen; bei der geleisteten Zuwendung handelt es sich dann um laufenden Aufwand des Haushaltsjahres, in dem die Zuwendung gewährt wird (Erlass des Zuwendungsbescheides).
- f) Sofern bei einer Sachleistung (z.B. Hingabe eines im Anlagevermögen ausgewiesenen Vermögensgegenstandes: Grundstück oder Gebäude zur Förderung des Sports oder zur kulturellen Förderung) eine mehrjährige Zweckbindungsfrist zwischen dem Zuwendungsgeber und dem Zuwendungsempfänger vereinbart wurde, ist in Höhe des Restbuchwertes

des hingegebenen Vermögensgegenstandes ein „immaterieller Vermögensgegenstand aus geleisteten Zuwendungen“ zu bilden.

- g) Besteht die Zuwendung in einer Sachleistung und ist keine mehrjährige Zweckbindung zwischen dem Zuwendungsgeber und dem Zuwendungsempfänger vereinbart, dann ist der Vermögensgegenstand im laufenden Haushaltsjahr in Abgang zu stellen. In Höhe des Restbuchwertes ist ein Verlust aus einem Anlagenabgang ggf. ein laufender Aufwand aus der Förderung eines bestimmten Zweckes zu zeigen.

Gewährt der Landkreis Vorpommern-Greifswald eine Zuwendung zur Begleichung von Aufwendungen zukünftiger Jahre (z.B. Übernahme von Unterhaltungskosten für kulturelle Einrichtungen für mehrere Jahre), sind diese in einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen, sofern diese die Haushaltsfolgejahre betreffen. Dieser ist entsprechend den Aufwendungen zukünftiger Haushaltsjahre aufzulösen.

§ 7 Sachanlagen

(1) Für Grund und Boden sowie Gebäude gelten im Besonderen folgende Bilanzierungs- und Bewertungsregeln:

- a) Die Erfassung des Grund und Bodens erfolgt auf Ebene des Flurstücks (Grundsatz der Einzelbewertung). Bei Flurstücken, auf denen sich unterschiedliche Realnutzungsabschnitte (mehrere Nutzungsarten) befinden, erfolgt die Zuordnung des Flurstücks nach der überwiegenden Nutzung. Die Zuordnung bestimmt sich nach der Nutzung der Fläche oder nach der wirtschaftlichen Bedeutung. Grund und Boden, auf dem sich Gebäude befinden, die nicht im Eigentum des Landkreises Vorpommern-Greifswald stehen, wie z. B. Kleingärten, ist bei den bebauten Grundstücken zu erfassen und entsprechend zu bewerten.
- b) Mehrere Flurstücke, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, sind getrennt zu erfassen und zu bewerten, da jedes Flurstück für sich die Voraussetzungen erfüllt, die für die Annahme eines Vermögensgegenstandes erforderlich sind.
- c) Der Landkreis Vorpommern-Greifswald hat grundsätzlich die Flurstücke zu bilanzieren, deren rechtlicher Eigentümer er ist. Rechtlicher Eigentümer eines Flurstückes ist derjenige, der im Grundbuch als Eigentümer eingetragen ist. Darüber hinaus sind auch Flurstücke zu erfassen, die im wirtschaftlichen Eigentum des Landkreises Vorpommern-Greifswald stehen. Flurstücke, bei denen der Landkreis Vorpommern-Greifswald rechtlicher Eigentümer und ein Dritter wirtschaftlicher Eigentümer ist, sind nicht zu bilanzieren.
- d) In den Fällen, in denen sich Straßen oder Wege in der Baulastträgerschaft des Landkreises Vorpommern-Greifswald, aber auf privatem Grund und Boden befinden, stellt der Grund und Boden kein zu bilanzierendes wirtschaftliches Eigentum des Landkreises Vorpommern-Greifswald dar. Diese Flurstücke sind zu ermitteln, um eine entsprechende Angabe im Anhang der Bilanz vornehmen zu können.
- e) Grund und Boden wird grundsätzlich nicht planmäßig abgeschrieben. In Ausnahme von diesem Grundsatz sind bei Grundstücken, die planmäßig ausgebeutet werden (z.B. Steinbrüche, Tongruben, Bergbaugrundstücke usw.), die Anschaffungskosten auf das Grundstück selbst und auf die auszubeutenden Bodenschätze aufzuteilen. Nur der auf den Bodenschatz entfallende Anteil der Anschaffungskosten ist planmäßig abzuschreiben.
- f) Die Definition für unbebaute Grundstücke ergibt sich aus § 72 Bewertungsgesetz (BewG). Die Definition für bebaute Grundstücke ergibt sich aus § 74 Bewertungsgesetz (BewG) (siehe Anlage 1).

- g) Grund und Boden als nicht abnutzbarer Vermögensgegenstand wird gesondert von den Außenanlagen, Aufbauten, Gebäuden usw. erfasst. Darüber hinaus ist jedes Bauwerk (Gebäude oder sonstiger Bestandteil) als einheitlicher Vermögensgegenstand anzusehen, der ebenfalls grundsätzlich nicht aufgeteilt wird.

Von diesem Grundsatz ausgenommen sind das Sondereigentum (Wohnungseigentum und Teileigentum), das Gemeinschaftseigentum und Gebäude mit anteiliger Nutzung durch Betriebe gewerblicher Art des Landkreises Vorpommern-Greifswald. Grundstücke im Miteigentum sind mit dem Grundstücksanteil entsprechend der im Grundbuch erfassten Aufteilungsquote zu erfassen. Dazu wird das Grundstück insgesamt bewertet. Der Wert ist dann entsprechend dem Eigentumsanteil zu erfassen.

- h) Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden findet das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF - Schreiben) vom 18. Juli 2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03 Anwendung.
- i) Für Teilabgänge bei Gebäuden bei aktivierungspflichtigen Neuzugängen gilt Anlage 3.
- j) Für die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen findet der „Gleich lautende Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 15. März 2006“ Anwendung.
- k) Bei Bauten auf fremden Grund und Boden sind Abschreibungen über die wirtschaftliche Nutzungsdauer anzusetzen, es sei denn, es wurde eine kürzere vertraglich vereinbarte Nutzungsdauer und keine Wertausgleichsverpflichtung am Ende der Vertragslaufzeit vereinbart. Liegt keine vertragliche Nutzung mit dem Grundstückseigentümer vor, ist eine entsprechende Angabe im Anhang der Bilanz zu machen. Die Verpflichtung einer Rückstellung (ggf. für Nutzungsentschädigungen bzw. Abbruchverpflichtungen) ist zu überprüfen.
- l) Gesetzliche oder vertragliche Einschränkungen hinsichtlich der Nutzung, Verfügbarkeit oder Verwertung von in der Bilanz ausgewiesenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten sowie der Gebäude und anderen Bauten sind unabhängig davon, ob sie zu einer Wertminderung des Grund und Bodens geführt haben, im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern.

(2) Für Straßen, Plätze und sonstige befestigte Wege gelten im Besonderen folgende Bilanzierungs- und Bewertungsregeln:

- a) Jede befestigte und mit Namen bezeichnete Straße sowie jeder sonstige befestigte Weg stellt einen einheitlichen Vermögensgegenstand dar. Bei einer längeren Straße oder sonstigem befestigten Weg ist zu prüfen, inwieweit es sinnvoll ist, diese in Abschnitte aufzuteilen. Derartig gebildete Abschnitte stellen wiederum eigenständige Vermögensgegenstände dar. Über die mögliche Aufteilung einer Straße in Vermögensgegenstände bestimmt abschließend das Amt für Finanzen.
- b) Unbefestigte Straßen und Wege sowie Betonplattenwege bzw. geschotterte Waldwege werden erfasst und jeweils unabhängig von der Länge mit dem Erinnerungswert von 1,00 EUR bewertet.
- c) Zur Fahrbahn einer Straße gehören:
- einzelne Schichten des Straßenkörpers (Damm- bzw. Geländeeinschnitt, Frostschuttschicht, Tragschicht, Binderschicht, Deckschicht),
 - Dämme, Böschungen, Stützmauern,
 - Sommerwege,

- Verkehrsinseln, Pflanzbeete in der Fahrbahn,
- Geschwindigkeitsbremsen,
- Fahrbahnmarkierungen, Fußgängerüberquerungshilfen,
- Straßengräben
- Parkstreifen, Parkstände, Parkbuchten, Bushalteflächen und Taxistände innerhalb des Fahrbahnbereiches,
- Schutzplanken,
- Trenn-, Rand-, Seiten- und Sicherheitsstreifen,
- mehrjährige Pflanzen in Pflanzbeeten und auf Grünstreifen (keine Bäume),
- Verkehrszeichen,
- Regenwasserabläufe und Anschlussleitungen

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

Grundsätzlich selbstständige Vermögensgegenstände sind insbesondere:

- Unterstände an Bushaltestellen,
- Parkstreifen, Parkbuchten, Parktaschen, Taxistände und Bushalteflächen außerhalb des Fahrbahnbereiches,
- Parkplätze,
- sonstige Plätze,
- Verkehrslenkungsanlagen (z.B. Kreisel),
- versenkbare Poller,
- Parkleitsysteme und andere Orientierungssysteme,
- Verkehrsampeln, Signalanlagen,
- Straßenbeleuchtung,
- Radwege, Gehwege, kombinierte Rad- und Gehwege,
- Lärmschutzanlagen,
- Regenwasservorflutleitungen,
- Bäume.

Grundstücke neben dem Straßenkörper werden mit 1,00 €/m² bewertet. Das Straßenbegleitgrün wird mit dem Grundstück erfasst (nicht Straßenkörper) und ebenfalls mit 1,00 €/m² bewertet.

(3) Der Versorger ist bei der Herstellung oder Instandhaltung der Versorgungsleitungen im oder unter dem Straßenkörper grundsätzlich auf der Grundlage von Vereinbarungen mit dem Straßenbaulastträger verpflichtet, die Fahrbahn wiederherzustellen. Erfolgen Ausgleichszahlungen des Versorgers an den Landkreis Vorpommern-Greifswald, weil dieser seiner Verpflichtung zur Wiederherstellung des Straßenkörpers - vereinbarungsgemäß - nicht nachkommt, dann ist zu prüfen, ob aufgrund der Nicht-Wiederherstellung des Straßenkörpers außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund dauerhafter Wertminderungen vorzunehmen sind; diese sind Aufwand des entsprechenden Haushaltsjahres. Die Ausgleichszahlungen des Versorgers stellen Ertrag des gleichen Haushaltsjahres dar und sollten zumindest die außerordentlichen Abschreibungen kompensieren. Im Falle von wesentlichen Verbesserungen des Zustandes des Straßenkörpers bei der Wiederherstellung desselben durch den Versorger sehen die zwischen dem Versorger und dem Straßenbaulastträger abgeschlossenen Vereinbarungen häufig Ausgleichszahlungen des Straßenbaulastträgers vor. Diese stellen grundsätzlich nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für eine Nachaktivierung erfüllt sind. Soweit erforderlich, sind entsprechende Teilabgänge für die erneuerten Teile des Straßenkörpers zu berücksichtigen.

(4) Werden Straßen umgestuft, bedeutet dies einen Wechsel des Trägers der Straßenbaulast. Die Umstufung (Aufstufung, Abstufung) ist in § 8 StrWG-MV geregelt. Ausgleichszahlungen fallen

nicht an. Als Folge der Umstufung verliert die abgebende Gemeinde das Eigentum am Straßenkörper und am Grund und Boden. Daher sind die entsprechenden Vermögensgegenstände in dem Haushaltsjahr, in dem die Abstufung vorgenommen wurde, in Abgang zu stellen. Der Vermögensabgang ist in Höhe des Restbuchwertes der abgegebenen Vermögensgegenstände aufwandswirksam in der Ergebnisrechnung unter dem Posten „Sonstige laufende Aufwendungen“ zu erfassen. Die annehmende Gemeinde hat als neuer Träger der Straßenbaulast den Straßenkörper und den Grund und Boden im Anlagevermögen zu erfassen. Die Bewertung erfolgt in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der kumulierten Abschreibungen und Wertberichtigungen der abgebenden Gemeinde. Durch die unentgeltliche Übertragung realisiert die annehmende Gemeinde einen Ertrag, der in der Ergebnisrechnung unter dem Posten „Sonstige Erträge“ zu erfassen ist. Der sonstige laufende Aufwand der aufgebenden Gemeinde und der sonstige Ertrag der annehmenden Gemeinde sind jeweils mit der Kapitalrücklage zu verrechnen (§ 18 Abs. 1 GemHVO-Doppik).

(5) Bei der Bewertung von Litfaß-Säulen, Werbetafeln, Fahrradständern, Ruhebänken, Müllern und Sonstigem sind die Bewertungsgrundsätze für bewegliche Vermögensgegenstände zu beachten.

(6) Für die Unterscheidung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei Straßen gilt Anlage 4 und die Verwaltungsvorschrift zur GemHVO-Doppik und Gemeindekassenverordnung-Doppik (GemHVO-GemKVO-DoppVV M-V) zu § 33.

(7) Für die vom Restbuchwert der Straße vorzunehmenden Teilabgänge bei aktivierungspflichtigen Neuzugängen ist im Einzelfall zu prüfen, welche Bestandteile des Vermögensgegenstandes bestehen bleiben. Entsprechend sind Abgänge bzw. Teilabgänge zu erfassen (Anlage 4).

Hinsichtlich des Anteils am Buchwert ist von folgenden Anteilen auszugehen:

a) bei Herstellung bzw. Bewertung nach Bauklassen entsprechend der Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen RStO 2001

- Deckschicht
15 % bei Bauklasse II und III (4 Schichten)
20 % bei Bauklasse IV und V (3 Schichten)
- Binderschicht
30 % bei Bauklasse II
20 % bei Bauklasse III
- Tragschicht
30 % bei Bauklasse II
35 % bei Bauklasse III
40 % bei Bauklasse IV und V
- Frostschuttschicht
25 % bei Bauklasse II
30 % bei Bauklasse III
40 % bei Bauklasse IV und V

b) bei Herstellung bzw. Bewertung nach Belastungsklassen entsprechend der Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen RStO 2012

- Deckschicht
15 % bei Belastungsklasse 1,8+3,2+10
20 % bei Belastungsklasse 0,3+1,0
- Binderschicht
30 % bei Belastungsklasse 10

- 20 % bei Belastungsklasse 3,2+1,8
- Tragschicht
 - 30 % bei Belastungsklasse 10
 - 35 % bei Belastungsklasse 3,2+1,8
 - 40 % bei Belastungsklasse 0,3+1,0
- Frostschuttschicht
 - 25 % bei Belastungsklasse 10
 - 30 % bei Belastungsklasse 1,8+3,2
 - 40 % bei Belastungsklasse 0,3+1,0

Der Buchwertabgang führt zu laufendem Aufwand.

(8) Bei dem Posten „Anlagen im Bau“ handelt es sich um die bis zum Bilanzstichtag getätigten Investitionen des Landkreises Vorpommern-Greifswald für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, die am Bilanzstichtag noch nicht endgültig fertig gestellt sind. Erst zum Zeitpunkt der Fertigstellung werden die Vermögensgegenstände auf die einzelnen Posten des Anlagevermögens, zu denen sie gehören, umgebucht (z.B. bebaute Grundstücke, Infrastrukturvermögen). Die Fertigstellung des Vermögensgegenstandes ist gegeben, wenn der Vermögensgegenstand in einem betriebsbereiten Zustand ist. Anlagen im Bau werden nicht planmäßig abgeschrieben.

Wurden Planungsleistungen als „Anlagen im Bau“ aktiviert, jedoch später entschieden, die Planung nicht weiter umzusetzen, sind sie im Jahr der Entscheidung ergebnismindernd aufzulösen.

§ 8 Finanzanlagen

(1) Die Bewertung der Finanzanlagen erfolgt grundsätzlich mit der von dem Landkreis Vorpommern-Greifswald geleisteten Einlage. Erfolgt diese nicht in Geld, sondern in der Einlage von Sachanlagen, dann erfolgt die Bewertung der Finanzanlage in Höhe des Restbuchwertes der eingelegten Vermögensgegenstände. Eventuell darin enthaltene stille Reserven werden im Zuge der Einlage nicht aufgedeckt. Spätere Einlagen erhöhen den Ansatz der Finanzanlagen in der Bilanz.

(2) Von Dritten eingeforderte Nachschüsse sind als Verbindlichkeiten auszuweisen. Drohende Nachschussverpflichtungen für abgelaufene Haushaltsjahre sind als Rückstellungen zu erfassen. Drohende Nachschussverpflichtungen, die weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen zu erfassen sind, sind im Anhang der Bilanz anzugeben.

(3) Ausstehende, bereits eingeforderte Einlagen sind als Verbindlichkeiten auszuweisen. Ausstehende, noch nicht eingeforderte Einlagen sind bei der Bemessung des (anteiligen) Eigenkapitals abzusetzen; sie sind im Anhang der Bilanz anzugeben.

(4) Für die Bilanzierung und Bewertung der Sondervermögen mit Sonderrechnung ist das jeweilige Eigenkapital zum gleichlautenden Bilanzstichtag unter den Finanzanlagen auszuweisen (Eigenkapital-Spiegelbild-Methode). Eine Minderung des Beteiligungsbuchwertes durch negative Jahresergebnisse wird unter den Zins- und sonstigen Finanzaufwendungen und eine Erhöhung des Beteiligungsbuchwertes durch positive Jahresergebnisse unter den Zins- und sonstigen Finanzerträgen ergebniswirksam gebucht. Weist das Sondervermögen mit Sonderrechnung einen „nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“ aus, ist die Finanzanlage Sondervermögen mit Sonderrechnung mit dem Erinnerungswert von 1,00 EUR auszuweisen. In Höhe des erwarteten Verlustausgleiches ist eine Rückstellung zu bilden. Ist das anteilige Eigenkapital zum entsprechenden Bilanzstichtag zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses nicht bekannt, ist der Vorjahreswert fortzuführen. Im Anhang der Bilanz ist dann eine entsprechende Angabe mit Begründung erforderlich.

(5) Bei der Begründung einer Mitgliedschaft in einem Zweckverband erfolgt die Bewertung mit der vom Landkreis-Vorpommern-Greifswald geleisteten Einlage. Erfolgt diese nicht in Geld, sondern in der Einlage von Sachanlagen, dann erfolgt die Bewertung der Mitgliedschaft in Höhe des

Restbuchwertes der eingelegten Vermögensgegenstände. Eventuell darin enthaltene stille Reserven werden im Zuge der Einlage nicht aufgedeckt. Spätere Einlagen erhöhen den Ansatz der Mitgliedschaft in der Bilanz. Eventuelle Gewinne oder Verluste des Zweckverbandes verändern den Bilanzansatz der Mitgliedschaft im Zweckverband grundsätzlich nicht. Die Eigenkapital-Spiegelbild-Methode findet bei der Bewertung der Mitgliedschaft in Zweckverbänden keine Anwendung. Gegebenenfalls können erforderliche außerplanmäßige Wertberichtigungen auf die Mitgliedschaft in einem Zweckverband gemäß § 34 Abs. 6 GemHVO-Doppik bzw. § 5 Abs. 7 dieser Richtlinie bei nachhaltigen Verlusten des Zweckverbandes geboten sein.

(6) Anteilige Rücklagen der Versorgungskassen zur Abdeckung der Pensionsverpflichtungen setzen sich aus zwei Posten zusammen, der anteiligen Versorgungsrücklage nach § 14a des Bundesbesoldungsgesetzes (Kontenart 134) und der anteiligen allgemeinen Rücklage der Versorgungskasse zur Abdeckung von Pensionsverpflichtungen (Kontenart 135). Die Höhe der Rücklagen und die Aufteilungsgrundlagen werden dem Landkreis-Vorpommern-Greifswald zu jedem Bilanzstichtag vom kommunalen Versorgungsverband mitgeteilt.

(7) Trägerschaften bei Sparkassen sind im Anhang der Bilanz anzugeben. Einlagen in das Dotationskapital oder das Stammkapital der Sparkassen sind mit dem Wert zu bilanzieren, der vom Landkreis Vorpommern-Greifswald eingelegt wurde.

§ 9 Vorräte

(1) Vorräte, die bereits aus dem Lager entnommen und für den eigenen Verbrauch bestimmt sind, gelten als verbraucht. Sie sind weder zu erfassen noch zu bewerten.

(2) Erhaltene Anzahlungen auf Vorräte sind mit dem Nominalwert anzusetzen. Sie sind auf der Passivseite unter dem Posten „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ auszuweisen. Eine Absetzung von den Vorräten ist aufgrund der Zuordnungsvorschriften des landeseinheitlichen Kontenrahmenplanes nicht zulässig.

(3) Angeforderte Anzahlungen auf Bestellungen sind zeitnah im Rechnungswesen des Landkreises Vorpommern-Greifswald als solche zu erfassen. Im Falle des Zahlungseingangs ist eine Umbuchung vorzunehmen von den angeforderten Anzahlungen in die erhaltenen Anzahlungen. In der Bilanz werden die angeforderten (noch nicht erhaltenen) Anzahlungen sowie die entsprechenden Forderungen nicht ausgewiesen.

(4) Sofern Ausgleichsmaßnahmen für Grundstückseigentümer zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens des Landkreises Vorpommern-Greifswald (z.B. Aufforstungsmaßnahmen, Anlage von Biotopen) geführt haben, dann hat der Landkreis Vorpommern-Greifswald die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Vermögensgegenstände in voller Höhe zu aktivieren. Bis zur Fertigstellung der Maßnahme erfolgt der Ausweis unter dem Posten „Anlagen im Bau“. Nach der Fertigstellung erfolgt eine Umbuchung in den entsprechenden Posten des Anlagevermögens. Die Erstattungen der Grundstückseigentümer sind in einem entsprechenden Sonderposten zu erfassen und auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Sind nicht als Anlagevermögen aktivierungspflichtige Ausgleichsmaßnahmen bis zum Bilanzstichtag nicht fertig gestellt, dann ist eine Bestandsveränderung der unfertigen Leistungen in Höhe der bis zum Bilanzstichtag angefallenen Aufwendungen zu buchen. Die Berücksichtigung der Bestandsveränderungen führt zu einem Ausweis von unfertigen Leistungen unter dem entsprechenden Posten im Umlaufvermögen bei einem gleichzeitigen Ausweis der Erhöhung des Bestandes an unfertigen Leistungen in der Ergebnisrechnung. Sinngemäß ist bei nicht aktivierungsfähigen fertigen, aber zum Bilanzstichtag noch nicht abgerechneten Ausgleichsmaßnahmen zu verfahren. Im Anhang der Bilanz sind die Gründe für die noch nicht erfolgte Abrechnung anzugeben.

§ 10 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

(1) Forderungen sind grundsätzlich zum Zeitpunkt ihrer Entstehung zu bilanzieren.

- a) Forderungen des Landkreises Vorpommern-Greifswald, die nicht auf einer Lieferung oder Leistung des Landkreises Vorpommern-Greifswald beruhen, entstehen grundsätzlich mit der Bescheiderstellung. Dies gilt auch, soweit der Bescheid mehrere unterjährige Zahlungs- termine für die Begleichung der Abgaben vorsieht; in diesem Fall sind lediglich die unter- schiedlichen Fälligkeitstermine in der Finanzbuchhaltung zu berücksichtigen.
- b) Forderungen des Landkreises Vorpommern-Greifswald aus Transferleistungen entstehen grundsätzlich mit der Erfüllung des Tatbestands an den die Transferleistung knüpft und an die Vorlage des entsprechenden Bescheids. Knüpft die Transferleistung nicht an die Erfül- lung eines Tatbestands an, entsteht die Forderung mit der Vorlage des Bescheids.
- c) Forderungen des Landkreises Vorpommern-Greifswald, die auf einer Lieferung oder Lei- stung des Landkreises Vorpommern-Greifswald beruhen, entstehen mit Erbringung der Lie- ferung und Leistung.
- d) Zahlungsaufforderungen für Haushaltsfolgejahre sind in dem jeweiligen Haushaltsjahr in der Finanzbuchhaltung zu berücksichtigen. Sie sind je nach Forderungsart als Anzahlungen auf Sonderposten oder Rechnungsabgrenzungsposten zu passivieren.

(2) Die Güte von Forderungen wird auch als Bonität bezeichnet wobei in folgende drei Arten nach ihrer Einbringbarkeit unterschieden wird:

- a) einwandfreie Forderungen
- b) zweifelhafte Forderungen
- c) uneinbringliche Forderungen

Einzelwertberichtigungen (EWB) auf Forderungen werden auf der Grundlage konkreter Informati- onen vorgenommen. Falls keine konkreten Erkenntnisse hinsichtlich der Einbringbarkeit vorlie- gen, hat die Wertberichtigung aufgrund einer Schätzung zu erfolgen (pauschale Wertberichti- gung).

- a) Bei einer einwandfreien Forderung kann mit einem Zahlungseingang in voller Höhe gerech- net werden. Die Bilanzierung erfolgt gem. § 10 (1) dieser Richtlinie mit ihrem Nennbetrag (Bruttobetrag inkl. Mehrwertsteuer). Da auch an sich einwandfreie Forderungen erfahrungsgemäß nicht zu 100 % eingezahlt werden, sind auch für diese die Ausfallrisiken in Form einer Pauschalwertberichtigung (PWB) abzubilden (s. § 10 (3) dieser Richtlinie). Im Folgejahr ist aufgrund des veränderten Erfahrungswertes der Bestand der PWB zu erhöhen bzw. bei geringeren Forderungsausfällen erfolgswirksam zu vermindern.
Zu den einwandfreien Forderungen zählen u.a. auch Forderungen gegenüber öffentlich- rechtlichen Körperschaften. Hier erfolgt keine Wertberichtigung, da ein Ausfallrisiko wegen mangelnder Bonität ausgeschlossen ist. Außerdem werden Forderungen, bei denen eine 100%-Ist-kosten-Abrechnung mit dem Land oder dem Bund erfolgt, auch stets als vollwertige Forderungen angesehen und nicht wertberichtigt.
- b) Eine zweifelhafte Forderung liegt vor, wenn sich der Zahlungseingang als nicht sicher er- weist, die Beitreibung vorübergehend keinen Erfolg hat und die Voraussetzungen für eine Stundung nicht vorliegen. Anhaltspunkte für eine erhebliche Ausfallwahrscheinlichkeit kön- nen sein:
 - Zahlungsverzug des Schuldners trotz eingeleitetem Mahnverfahren
 - Einleitung eines Insolvenzverfahrens des Schuldners
 - Abgabe Vermögensauskunft
 - befristet niedergeschlagene Forderungen
 - Forderungen sind mit einem Rechtsbehelf belegt
 - Schuldner unbekannt verzogen

Zweifelhafte Forderungen sind grundsätzlich gem. § 32 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 34 Abs. 7 GemHVO Doppik bzw. nach § 5 Abs. 8 dieser Richtlinie in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls zu berichtigen (Einzelwertberichtigung).

Die klassische Einzelwertberichtigung ist aufgrund des hohen Datenbestandes jedoch nur in vergleichsweise wenigen Fällen realisierbar. Deshalb erfolgt eine Gruppierung nach gleichartigen Forderungen. Für jede Gruppe wird eine pauschale Einzelwertberichtigung vorgenommen, wobei sich der Pauschalwertberichtigungssatz an Erfahrungswerten orientiert. Im Landkreis Vorpommern-Greifswald werden die Gruppen nach dem Zahlungsverzug der Forderungen gebildet und die Bewertung des Ausfallrisikos vorgenommen (pauschale Einzelwertberichtigung).

Zahlungsverzug zum Stichtag des JAB	Prozentsatz der Wertberichtigung
0 - 6 Monate	0 %
7 - 12 Monate	30 %
13 - 18 Monate	50 %
19 - 24 Monate	75 %
ab 25 Monaten	100 %

c) Eine Forderung ist uneinbringlich, wenn zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Zahlungseingang nicht mehr zu realisieren ist. Solche Anhaltspunkte können sein:

- Einstellung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse
- Erteilung einer Restschuldbefreiung
- aufgelöste Gesellschaften
- Schuldner ist dauerhaft nicht auffindbar
- Schuldner ist verstorben
- Schuldner mit dauerhaft unpfändbarem Vermögen
- Forderung ist verjährt

Uneinbringliche Forderungen müssen zu 100% wertberichtigt werden und dürfen in der Bilanz nicht mehr als Vermögensgegenstand dargestellt werden.

(3) Zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfall- und Kreditrisikos sind nicht einzelwertberichtigte Forderungen gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 34 Abs. 7 GemHVO-Doppik bzw. § 5 Abs. 8 dieser Richtlinie pauschal zu berichtigen. Die Höhe des Pauschalwertberichtigungssatzes richtet sich nach den Erfahrungswerten im Landkreis Vorpommern-Greifswald.

(4) Die Wertberichtigungen sind mindestens getrennt nach Forderungsgruppierungen der jeweils geltenden Forderungsübersicht vorzunehmen. Eine Auswertung der Wertberichtigungen nach Mahnkennziffern muss möglich sein.

(5) Die nach (2) und (3) anzusetzenden Wertberichtigungen werden nicht direkt von den Forderungen abgesetzt, sondern in einem passiven Korrekturposten erfasst (Kontengruppe „21 Wertberichtigungen und Abzinsungen“). Bei der Erstellung des Jahresabschlusses werden die Forderungen mit den Wertberichtigungen saldiert, so dass die wertberichtigten Forderungen in der Bilanz ausgewiesen werden.

(6) Die gebildeten Wertberichtigungen werden nicht direkt von den entsprechenden Ertragsarten (z.B. Gewerbesteuer, Grundsteuer) abgesetzt, sondern stets über das Aufwandskonto „Wertkorrekturen auf Forderungen“ unter den sonstigen laufenden Aufwendungen erfasst.

(7) Unverzinsliche, niedrig verzinsliche und zinslos gestundete Forderungen mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als 12 Monaten sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Als niedrig verzinslich

gelten die Forderungen, die mit einem Zinssatz von unter 3,5 vom Hundert pro Jahr verzinst werden. Der Ermittlung des Barwertes ist nach § 12 Abs. 3 BewG derzeit ein Zinssatz von 5,5 vom Hundert zugrunde zu legen, der bei niedrig verzinslichen Forderungen zusätzlich um den tatsächlichen Zinssatz pro Jahr reduziert wird.

(8) Zinslose Arbeitnehmerdarlehen sowie Darlehen aus dem Bereich der Sozialhilfe sind nicht abzuzinsen.

(9) Währungsforderungen sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Diese bestimmen sich nach dem Wechselkurs (Geldkurs) der ausländischen Währung zum Zeitpunkt der Buchung der Forderung. Kursgewinne können erst bei Forderungseingang realisiert werden. Liegt der Wechselkurs (Geldkurs) zum Bilanzstichtag unter dem Wechselkurs (Geldkurs) zum Zeitpunkt der Forderungsbuchung, dann ist dieser Wert anzusetzen.

(10) Bei der Pauschalwertberichtigung für Transferleistungen – Kosten der Unterkunft (KDU) ist von einer Ausfallquote von 100 % auszugehen.

§ 11 Wertpapiere des Umlaufvermögens

(1) Bei Wertpapieren, bei denen der Zinsertrag im Rückzahlungskurs enthalten ist, wird der Zinsertrag dem Haushaltsjahr zugerechnet, in dem die Rückzahlung erfolgt.

(2) Der beizulegende Wert der derivativen Finanzinstrumente ist, soweit sich dieser verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten Bewertungsmethode sowie eines gegebenenfalls vorhandenen Buchwertes und des Bilanzpostens, in welchem der Buchwert erfasst ist, im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern. Art und Umfang der Finanzinstrumente sind ebenfalls im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern.

§ 12 Liquide Mittel

(1) Schecks sind wie Forderungen zu bewerten.

(2) Der Kassenbestand in Devisen ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Diese bestimmen sich nach dem Wechselkurs (Geldkurs) der ausländischen Währung zum Zeitpunkt der Hereinnahme der Devisen. Liegt der Wechselkurs (Geldkurs) zum Bilanzstichtag unter dem Wechselkurs zum Zeitpunkt der Hereinnahme der Devisen, dann ist dieser Wert anzusetzen.

(3) Guthaben bei Kreditinstituten in Euro sind mit dem Stand des letzten Kontoauszuges eines Jahres (meistens 31.12.) anzusetzen.

(4) Fremdwährungsguthaben bei Kreditinstituten sind zu bewerten wie der Kassenbestand an Devisen.

§ 13 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite vor dem Bilanzstichtag geleistete Auszahlungen auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen. Auf die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens wird verzichtet, sofern der einzelne Abgrenzungsposten nicht mehr als 1.000 EUR beträgt und eine unterlassene Abgrenzung das Jahresergebnis nicht wesentlich beeinflusst.

(2) Die Berechnung der Höhe der Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt mit dem Betrag, der der Zeit nach dem Bilanzstichtag wirtschaftlich zuzurechnen ist.

(3) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so ist der Unterschiedsbetrag auf der Aktivseite als Rechnungsabgrenzungsposten z.B. Disagio im Rahmen von Kreditaufnahmen aufzunehmen. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen, verteilt auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit, linear aufzulösen.

Abschnitt C: Bilanzierung und Bewertung der Posten der Passiva

§ 14 Eigenkapital

(1) Für die Bilanzierung und Bewertung der Kapitalrücklage gelten folgende Bilanzierungs- und Bewertungsregeln:

- a) Der positive Differenzbetrag zwischen dem Vermögen und den Rechnungsabgrenzungsposten der Aktivseite und den Sonderposten, den Rückstellungen, den Verbindlichkeiten und den Rechnungsabgrenzungsposten der Passivseite ist in der Eröffnungsbilanz in die Kapitalrücklage einzustellen. Sofern in den Haushaltsfolgejahren Korrekturen der Eröffnungsbilanz gem. § 12 KomDoppikEG M-V erfolgsneutral vorzunehmen sind, verändern diese in Höhe des Nominalwertes der Korrekturen die Höhe der Kapitalrücklage.
- b) Aufwendungen aus der Übertragung von Vermögensgegenständen auf der Grundlage von Rechtsvorschriften sind durch Entnahme aus der Kapitalrücklage zu decken. Entsprechende Erträge sind in die Kapitalrücklage einzustellen.
- c) Durch Beschluss des Kreistages Vorpommern-Greifswald können weitere ungewöhnliche Aufwendungen durch Entnahme aus der Kapitalrücklage gedeckt werden. Ungewöhnliche Aufwendungen können entstehen u.a. durch den Wertverlust von Vermögensgegenständen, die durch den Landkreis Vorpommern-Greifswald nicht zu vertreten sind (u.a. Bevölkerungsentwicklung) sowie durch die Berichtigung eines bereits festgestellten Jahresabschlusses oder der Eröffnungsbilanz gemäß § 60 Abs. 7 KV M-V. Die Entnahme bedarf der Genehmigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde. Für die Beantragung der Genehmigung einer Entnahme bei der Rechtsaufsichtsbehörde ist das Amt für Finanzen zuständig. Näheres über die Art und den Umfang der Aufwendungen, die aus der Kapitalrücklage gedeckt werden können, bestimmt das Ministerium für Inneres und Europa durch Verwaltungsvorschrift.
- d) Hat der Zuwendungsgeber bei investiven Zuwendungen eine ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen, handelt es sich um einen Kapitalzuschuss, der in die Kapitalrücklage einzustellen ist.
- e) Investive gebundene Schlüsselzuweisungen nach § 6 Absatz 2 Satz 3 FAG sowie investive Zuweisungen nach § 6 Abs. 1 Satz 3 des Ausführungsgesetzes zum Zweiten Buch SGB gelten, soweit diese nicht zum Haushaltsausgleich gemäß § 16 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 2 Nummer 2 GemHVO-Doppik benötigt werden, als Kapitalzuschüsse und sind in die Kapitalrücklage einzustellen. Im Finanzhaushalt und in der Finanzrechnung sind diese Zuweisungen insoweit als Einzahlungen aus Investitionszuwendungen auszuweisen.
- f) Investiv gebundene Zuweisungen nach § 10e Abs. 4 FAG gelten als Kapitalzuschüsse und sind in die Kapitalrücklage einzustellen.

(2) Für die Bilanzierung und Bewertung der zweckgebundenen Ergebnisrücklagen gelten folgende Bilanzierungs- und Bewertungsregeln:

- a) Zweckgebundene Ergebnisrücklagen dienen ausschließlich der Deckung künftiger Aufwendungen (nicht künftiger Investitionen).
- b) Durch Beschluss des Kreistages Vorpommern-Greifswald können im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses aus dem Jahresüberschuss Mittel in eine zweckgebundene Ergebnisrücklage eingestellt werden.
- c) Die planmäßige Entnahme aus der zweckgebundenen Ergebnisrücklage bestimmt sich nach dem Zweck der Rücklage. Durch Beschluss des Landkreises Vorpommern-Greifswald

kann eine außerplanmäßige Entnahme aus der zweckgebundenen Ergebnisrücklage vorgenommen werden. Die Rücklage ist aufzulösen, wenn der Zweck, für den die Rücklage gebildet wurde, entfallen ist.

(3) Die Entwicklung des in der Bilanz ausgewiesenen Ergebnisvortrages sowie die Verrechnung mit dem Jahresergebnis sind im Anhang der Bilanz darzustellen.

§ 15 Sonderposten

(1) Erhaltene zweckgebundene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, Zuschüsse aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten Nutzungsberechtigter sowie unentgeltlich erbrachte Leistungen der Bürger, Geldgeschenke, Sachgeschenke usw. sind als Sonderposten auf der Passivseite auszuweisen. Die Auflösung der Sonderposten erfolgt ertragswirksam entsprechend der Abschreibung des damit finanzierten Vermögensgegenstandes.

(2) Bei erhaltenen zweckgebundenen Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bedarf es zur Einstellung in einen Sonderposten einer konkreten Zweckbindung, die grundsätzlich im Zuwendungsbescheid festgelegt ist. Pauschal gewährte Zuweisungen für investive Zwecke sind im Einzelfall daraufhin zu untersuchen, ob eine konkrete Zweckbindung für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen aus den Zuweisungsgrundlagen entnehmbar ist.

(3) Soweit eine konkrete Zuordnung zu bestimmten Vermögensgegenständen nicht vorgenommen werden kann, erfolgt eine pauschale Zuordnung zu den im Haushaltsjahr angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen.

Zuweisungen für Infrastrukturinvestitionen nach § 10h FAG sowie Zuweisungen aus der Feuerschutzsteuer nach § 15 FAG unterliegen einer gesetzlichen Zweckbindung für Investitionen und sind insoweit als Sonderposten aus Zuwendungen zu bilanzieren.

Soweit bei Zuweisungen aus der Feuerschutzsteuer gemäß § 15 Absatz 3 FAG eine Zweckbindung für künftige Beschaffungen der gerätetechnischen Ausstattungen mit BOS-Digitalfunkgeräten besteht, ist die Zuweisung unter dem Posten Anzahlungen aus Sonderposten zu erfassen.

(4) Nicht investiv gebundene Zuweisungen (z.B. Zuweisungen nach §§ 10a bis 10d sowie 10f und 10g FAG) können die Pflicht zur Bildung eines Sonderpostens nicht auslösen; sie stellen laufenden Ertrag dar.

(5) Zuwendungen für Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich nicht begrenzt ist, werden in einem Sonderposten erfasst, der keiner Auflösung unterliegt.

(6) Ein Sonderposten ist grundsätzlich zu bilden, wenn der Zuwendungsbescheid zugegangen ist und wenn die Voraussetzungen, an welche die Förderung geknüpft ist, vorliegen.

(7) Ergeht der Zuwendungsbescheid erst nach Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes, kann der Sonderposten erst zu diesem Zeitpunkt gebildet werden und ist dann planmäßig linear über die Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufzulösen. Es erfolgt keine einmalige außerplanmäßige Auflösung des Sonderpostens im Zugangsjahr in der zeitanteiligen Höhe entsprechend der bisherigen Nutzung des Vermögensgegenstandes.

(8) Fallen auf den finanzierten Vermögensgegenstand außerplanmäßige Abschreibungen an, unterliegt der Sonderposten einer entsprechenden außerplanmäßigen Auflösung.

(9) Ist der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung entfallen und infolge dessen eine Zuschreibung bei dem Vermögensgegenstand vorzunehmen, ist auch die außerplanmäßige Auflösung des Sonderpostens zu korrigieren und eine zu der Zuschreibung des Vermögensgegenstandes korrespondierende Zuschreibung vorzunehmen.

(10) Anlagenabgänge bedingen gleichzeitig auch einen Abgang des korrespondierenden Sonderpostens.

(11) Sind nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für einen bezuschussten Vermögensgegenstand entstanden, bleibt die Höhe des Sonderpostens unverändert, sofern die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht ebenfalls gefördert werden. Für diesen Fall bleibt die Restauflösungsdauer der entsprechenden Sonderposten unverändert.

(12) Wurden die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ganz oder teilweise über zusätzliche Zuwendungen finanziert, erfolgt in Höhe der nachträglich erhaltenen Zuwendung ein Zugang beim Sonderposten. Der Restbuchwert des Sonderpostens wird über die ggf. neu festzusetzende Restnutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes aufgelöst.

(13) 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 fertig gestellten Teils des damit zu finanzierenden Vermögensgegenstandes 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.

(14) Sofern Kostenüberdeckungen für Einrichtungen, die in der Regel aus Entgelten finanziert werden (kostenrechnende Einrichtungen) auszugleichen sind, ist in entsprechender Höhe ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Sofern Kostenunterdeckungen ausgeglichen werden sollen, sind diese im Anhang der Bilanz anzugeben.

(15) Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens werden in der Bilanz unter dem Posten „sonstige Sonderposten“ erfasst.

§ 16 Rückstellungen

(1) Rückstellungen sind zu bilden für folgende ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen. Rückstellungen sind mit dem Betrag der voraussichtlichen Inanspruchnahme des Landkreises Vorpommern-Greifswald anzusetzen. Rückstellungen sind aufzulösen, soweit der Grund für ihre Bildung entfallen ist.

Als Rückstellungen kommen u.a. in Betracht

- a) Pensionsrückstellungen,
- b) Rückstellungen für Beihilfen für Pensionäre im Ruhestand,
- c) Rückstellungen für Beihilfen für aktive Beamte,
- d) Rückstellungen für die Subsidiärhaftung im Rahmen der Zusatzversorgung der Arbeitnehmer,
- e) Rückstellungen für Alters-Teilzeitarbeit,
- f) Rückstellungen für Rekultivierung,
- g) Rückstellungen für Deponienachsorge,
- h) Rückstellungen für Altlastensanierung,
- i) Rückstellungen für Steuerschuldverhältnisse,
- j) Rückstellungen für Gerichtsverfahren,
- k) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung,
- l) Rückstellungen für sonstige Verpflichtungen:
 - Aufbewahrungsverpflichtung für Geschäftsunterlagen,
 - Ausstehende Rechnungen,
 - Buchführungsarbeiten,
 - externe Erstellung des Jahresabschlusses,
 - externe Jahresabschlussprüfung,

- Bürgschaften, - Schadenersatz,
- Verlustübernahmen,
- Rückstellungen für Belastungen aus dem Schullastenausgleich

Auf die Bildung von Rückstellungen für Kosten der internen Jahresabschlusserstellung und Jahresabschlussprüfung kann gem. § 35 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO-Doppik verzichtet werden.

(2) Für die Berechnung des Ansatzes der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen sowie Rückstellungen für Beihilfen bedient sich der Landkreis Vorpommern-Greifswald des kommunalen Versorgungsverbandes unter Berücksichtigung der landeseinheitlichen Berechnungsvorgaben.

(3) Für die Berechnung der Rückstellungen für Altersteilzeitarbeit gelten folgende Regelungen:

- a) Bei einer Beschäftigungsphase mit unverminderter Arbeitszeit, aber vermindertem Lohn und einer sich anschließenden Phase der vollständigen Freistellung von der Arbeitspflicht unter Weiterzahlung von Lohn während der Freistellungsphase (Blockmodell), ist eine Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe des Erfüllungsrückstandes zu bilden. Der Erfüllungsrückstand ermittelt sich wie folgt: Personalaufwand bei unverminderter Beschäftigung abzüglich Personalaufwand bei verminderter Beschäftigung (ohne anteiligen Aufstockungsbetrag).
- b) 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 unter dem Entgelt eines Vollzeitbeschäftigten liegt. Der Bemessung der Rückstellungen sind die Verhältnisse des jeweiligen Bilanzstichtags zugrunde zu legen. Erwartete künftige Aufwandssteigerungen sind nicht zu berücksichtigen. Erst bei Übergang in die Freistellungsphase ist die Rückstellung auf die für die Freistellungsphase notwendigen Beträge aufzufüllen.
- c) Für die Verpflichtung der Kommune zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zum Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung zu bilden.
- d) Eine Abzinsung der Rückstellungen kommt nicht in Betracht.

(5) Rückstellungen für Subsidiärhaftung aus der Zusatzversorgung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern sind grundsätzlich nicht zu bilden, es sei denn, der Landkreis Vorpommern-Greifswald erwartet von der Zusatzversorgungskasse die Aufforderung zur Leistung von Ausgleichszahlungen.

In den Anhang der Bilanz sind folgende Angaben aufzunehmen:

- a) Benennung der Zusatzversorgungskasse,
- b) Art und Ausgestaltung der Versorgungszusagen,
- c) Höhe des derzeitigen Umlagesatzes sowie seine voraussichtliche Entwicklung,
- d) Summe der Umlageverpflichtungen der Entgeltzahlungen,
- e) die geschätzte Verteilung der Versorgungsverpflichtungen auf anspruchsberechtigte Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, ehemalige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie Rentnerinnen und Rentner.

(6) Die aufwandmäßige Berücksichtigung der unterlassenen Instandhaltung erfolgt in dem Haushaltsjahr, in dem die Instandhaltung unterlassen wurde. Die Berücksichtigung erfolgt als Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, soweit die Nachholung der Instandhaltung innerhalb der nächsten drei Haushaltsjahre hinreichend konkret beabsichtigt ist und die Instandhaltungsmaßnahmen einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sind.

Sofern die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung nicht gegeben sind, kann eine außerplanmäßige Abschreibung geboten sein.

Über die Bildung der Rückstellung bzw. die Durchführung der außerplanmäßigen Abschreibung entscheidet abschließend das Amt für Finanzen.

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, sind unter Angabe des Rückstellungsbetrages im Anhang der Bilanz darzustellen.

(7) Sofern eine behördliche oder gesetzliche Auflage besteht, eine Altlast zu beseitigen, ist in Höhe der voraussichtlichen Beseitigungskosten eine Rückstellung zu bilden.

Das Gleiche gilt, wenn in sonstigen Fällen die Beseitigung der Altlast innerhalb der dem Bilanzstichtag folgenden drei Haushaltsjahre hinreichend konkret beabsichtigt ist.

Sofern die Voraussetzungen für die Bildung der Rückstellung für die Sanierung der Altlast nicht gegeben sind, kann die Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung des belasteten Grundstückes geboten sein, insbesondere wenn die Nutzbarkeit eines nicht zur Veräußerung vorgesehenen Grundstückes aufgrund der Kontamination dauerhaft eingeschränkt ist. Die Höhe der Abschreibung bestimmt sich grundsätzlich nach dem Ausmaß der Nutzungseinschränkung. Übersteigen die Sanierungsaufwendungen bei einem zur Veräußerung vorgesehenen Grundstück den voraussichtlichen Veräußerungspreis des Grundstückes im nicht kontaminierten Zustand, ist in Höhe des Differenzbetrages eine Rückstellung wegen drohender Zuzahlung zu bilden. Über die Bildung der Rückstellung bzw. die Durchführung der außerplanmäßigen Abschreibung entscheidet abschließend das Amt für Finanzen.

(8) Für die Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien ist in Höhe des Betrages, der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag aufgewendet werden müsste, um den bis dahin verfüllten Teil der Deponien den im Rahmen der gesetzlichen Mindestanforderungen erforderlichen Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen zu unterziehen, eine Rückstellung zu bilden. Anzusetzen sind die Kosten für die Inanspruchnahme von Fremdleistungen und die notwendigen eigenen Kosten des Landkreises Vorpommern-Greifswald. Künftige Preissteigerungen sind nicht zu berücksichtigen.

(9) Steuernachforderungen bei Betrieben gewerblicher Art sind anhand von Art und Umfang des Geschäftsbetriebs (Erfahrungswerte, Haushaltsplan) einzuschätzen und als Rückstellung zu passivieren. Liegt ein bestandskräftiger Steuerbescheid vor, sind die Beträge in der Position „Sonstige Verbindlichkeiten“ nachzuweisen.

(10) Rückstellungen für Gerichtsverfahren sind zu bilden, wenn der Landkreis Vorpommern-Greifswald in ein laufendes Gerichtsverfahren verwickelt ist, deren Ausgang und ggf. deren damit verbundene Kosten (z. B. für einen Vergleich, aber auch für die Anwaltskosten und Gerichtskosten) noch nicht feststehen, sofern die zu bildende Rückstellung größer als 10.000 EUR ist.

(11) Sonstige Rückstellungen, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet wurden, die dem Grunde und der Höhe nach noch nicht genau bestimmt sind, sind in Höhe der voraussichtlichen Inanspruchnahme anzusetzen. Dazu sind auch die Rückstellungen zur Nachversicherung bei der Rentenversicherung der Beamtenanwärter zu zählen, sofern nach Abschluss der Ausbildung eine Beschäftigung als Beamter nicht erfolgen kann.

(12) Drohende finanzielle Belastungen, für die keine Rückstellungen gebildet wurden (z. B. für Großreparaturen, Rekultivierungs- und Entsorgungsaufwendungen, unterlassene Instandhaltung, sofern keine Wertminderung der betroffenen Vermögensgegenstände möglich ist), sind im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern.

(13) Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten „sonstige Rückstellungen“ nicht gesondert ausgewiesen werden, sind im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern, sofern sie

größer als 10,0 T€ sind. Aufwandsrückstellungen sind stets gesondert im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern.

(14) Gemäß § 41 GemHVO-Doppik ist bei Betrieben gewerblicher Art die Anwendung abweichender steuerlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zulässig.

§ 17 Verbindlichkeiten

(1) Gemäß § 33 Abs. 6 GemHVO-Doppik sind die Verbindlichkeiten grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

(2) Die Entwicklung der Kassenkredite ist unterteilt nach Krediten zur Zwischenfinanzierung von Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit sowie von laufenden Ein- und Auszahlungen und nach sonstigen Verbindlichkeiten im Anhang der Bilanz darzustellen.

(3) In Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen, die noch keine Verbindlichkeiten begründen, sind im Anhang der Bilanz anzugeben und zu erläutern.

§ 18 Passive Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Passivseite vor dem Bilanzstichtag erhaltene Einzahlungen auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen.

(2) Die Berechnung der Höhe der Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt mit dem Betrag, der der Zeit nach dem Bilanzstichtag wirtschaftlich zuzurechnen ist.

(3) Auf die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens wird verzichtet, sofern der einzelne Abgrenzungsposten nicht mehr als 1.000 EUR beträgt und eine unterlassene Abgrenzung das Jahresergebnis nicht wesentlich beeinflusst.

§ 19 Archiviervorschriften

Grundlage der Bewertung und Bilanzierung sind die vorhandenen Unterlagen zu Anschaffungs- & Herstellungsvorgängen. Auf diese Dokumente wird in den Bewertungen mehrfach verwiesen. Insofern sind Vernichtungsvorgänge und Umlagerungen insbesondere von Bau- und Haushaltsakten nur nach vorheriger Abstimmung mit dem Amt für Finanzen zulässig.

§ 20 Inkrafttreten

Diese Richtlinie tritt für alle noch nicht erstellten Jahresabschlüsse mit sofortiger Wirkung in Kraft.

Greifswald, 01.07.2022


Michael Sack
Landrat

Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie

Anlagenverzeichnis

Anlage 1 – Definitionen aus §§ 72, 74 Bewertungsgesetz

Anlage 2 – Grundstücke - Bewertung von Erbbaurechten

Anlage 3 – Gebäude - Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand

Anlage 4 – Infrastrukturvermögen - Aufteilung von Straßenbaumaßnahmen in Aufwands- und Investivmaßnahmen

Anlage 1: Definitionen aus §§ 72, 74 Bewertungsgesetz

§ 72 Bewertungsgesetz:

- (1) Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden. ²Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. ³Gebäude sind als bezugsfertig anzusehen, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, sie zu benutzen; die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde ist nicht entscheidend.
- (2) Befinden sich auf einem 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.
- (3) Als unbebautes Grundstück gilt auch ein Grundstück, auf dem infolge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude auf die Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist.

§ 74 Bewertungsgesetz:

Bebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Abs. 2 und 3 bezeichneten Grundstücke. Wird ein Gebäude in Bauabschnitten errichtet, so ist der fertig gestellte und bezugsfertige Teil als benutzbares Gebäude anzusehen.

Anlage 2: Grundstücke - Bewertung von Erbbaurechten

Frage:

Wie erfolgt die Bilanzierung und Bewertung von Erbbaurechten im NKHR-MV?

Antwort:

Die Antwort gliedert sich wie folgt:

1. Bestellung eines Erbbaurechtes an einem unbebauten Grundstück
 - 1.1. Vorbemerkung
 - 1.2. Rechte und Pflichten des Erbbauperpflichteten
 - 1.3. Rechte und Pflichten des Erbbauberechtigten
 - 1.4. Bilanzierung beim Erbbauberechtigten
 - 1.5. Bewertung des Erbbaurechtes
 - 1.6. Bilanzierung beim Erbbauperpflichteten
 - 1.7. Bewertung des Grundstücks nach der Einräumung des Erbbaurechtes
2. Bestellung eines Erbbaurechtes an einem bebauten Grundstück
 - 2.1. Bilanzierung beim Erbbauperpflichteten
 - 2.2. Bilanzierung beim Erbbauberechtigten
3. Herstellungskosten für die auf dem Erbbaurecht erstellten Gebäude
4. Beendigung des Erbbaurechtes
 - 4.1. Bilanzierung beim Erbbauperpflichteten
 - 4.2. Bilanzierung beim Erbbauberechtigten
5. Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten
6. Sonderregelungen für die Bilanzierung des Erbbaurechtes in der Eröffnungsbilanz

1. Bestellung eines Erbbaurechtes an einem unbebauten Grundstück

1.1. Vorbemerkung

Erbbaurechte sind grundstücksgleiche Rechte, die bürgerlich-rechtlich und im NKHR wie Grundstücke (bilanziell) behandelt werden. Bei dem Erbbaurechtsvertrag handelt es sich um einen schuldrechtlichen Vertrag, der notariell zu beurkunden ist. Das Erbbaurecht wird im Grundbuch eingetragen. Die aufgrund eines Erbbaurechtes errichteten Gebäude oder Bauwerke werden bürgerlich-rechtlich nicht wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens, sondern sie sind wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechtes. Da der Erbbauberechtigte während der Dauer des Erbbaurechtes bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Gebäudes ist und auch als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, hat dieser das Gebäude zu bilanzieren. Der Grund und Boden verbleibt im bürgerlich-rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des Grundstückseigentümers und ist infolge dessen auch von diesem in seiner Bilanz auszuweisen. Erst bei Beendigung des Erbbaurechtes wird der Grundstückseigentümer auch bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes. In der Regel erstreckt sich das Erbbaurecht auch auf die dazugehörigen Außenanlagen. Diese sind entsprechend wie das Gebäude zu behandeln.

1.2. Rechte und Pflichten des Erbbauperpflichteten

Mit der Bestellung eines Erbbaurechtes räumt der Eigentümer eines Grundstückes einem Dritten das Recht ein, auf diesem Grundstück ein Gebäude zu errichten. Der Grundstückseigentümer gibt mit der Einräumung des Erbbaurechtes das Eigentum an dem Grundstück nicht auf. Er bleibt weiterhin bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes. Er stellt lediglich ein Grundstück für eine im Vertrag bestimmte Zeit zur Bebauung zur Verfügung. Bei Beendigung des Erbbaurechtes wird der Grundstückseigentümer auch Eigentümer des auf seinem Grundstück errichteten Gebäudes. Er muss für den Restwert des Gebäudes u. U. eine Entschädigung an den Erbbauberechtigten zahlen.

1.3. Rechte und Pflichten des Erbbauberechtigten

Der Erbbauberechtigte ist berechtigt auf der Grundlage des eingeräumten Erbbaurechtes das Grundstück auf eigene Kosten zu bebauen. Er wird bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes für die Dauer des Erbbaurechtes. Bei Beendigung des Erbbaurechtes verliert der Erbbauberechtigte das Eigentum an dem Gebäude. Er erhält von den Erbbaupflichteten u. U. eine Entschädigung.

1.4. Bilanzierung beim Erbbauberechtigten

Aufgrund des bürgerlich-rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums an dem Erbbaurecht hat der Erbbauberechtigte das Erbbaurecht in seiner Bilanz unter den grundstücksgleichen Rechten bzw. im Bereich des Infrastrukturvermögens als grundstücksgleiches Recht auszuweisen.

1.5. Bewertung des Erbbaurechtes

Erbbaurechte sind – so wie auch die Grundstücke – mit den Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten zu bewerten. Hierzu gehören insbesondere die Aufwendungen, die der Erbbauberechtigte im Zusammenhang mit der Einräumung des Erbbaurechtes tätigt. Dies sind:

- Notarkosten,
- Grundbuchgebühren,
- Maklerkosten,
- Grunderwerbsteuer.

Nicht zu den Anschaffungskosten / Anschaffungsnebenkosten gehören die Verpflichtungen des Erbbauberechtigten zur einmaligen oder laufenden Zahlung eines Erbbauzinses.

Entrichtet der Erbbauberechtigte laufend einen Erbbauzins, dann ist dieser im NKHR als Aufwand in der Ergebnisrechnung des jeweiligen Haushaltsjahres auszuweisen. Entrichtet er jedoch mit Abschluss des Erbbaurechtsvertrages einmalig einen Erbbauzins für die gesamte Laufzeit des Erbbaurechtes, dann ist dieser über einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten periodengerecht auf die Haushaltsjahre, für die das Erbbaurecht eingeräumt wurde, zu verteilen.

1.6. Bilanzierung beim Erbbauverpflichteten

Da der Grundstückseigentümer bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes bleibt, hat er das Grundstück weiterhin in seiner Bilanz mit seinen Anschaffungskosten auszuweisen.

1.7. Bewertung des Grundstücks nach der Einräumung eines Erbbaurechtes

Sofern für die Einräumung des Erbbaurechtes ein angemessenes Entgelt vereinbart wurde, bestehen keine Gründe für die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung auf das Grundstück.

Räumt die Gemeinde im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben einem Dritten unentgeltlich ein Erbbaurecht ein, dann ist dennoch keine außerplanmäßige Abschreibung auf das Grundstück vorzunehmen, da unterstellt wird, dass die Gemeinde infolge der Einräumung des Erbbaurechtes künftig in angemessenem Umfang Aufwendungen für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben einspart.

2. Bestellung eines Erbbaurechtes an einem bebauten Grundstück

Wird an einem bebauten Grundstück ein Erbbaurecht eingeräumt, geht mit der Einräumung des Erbbaurechtes das bürgerlich-rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum an dem Gebäude auf den Erbbauberechtigten über. Der Erbbauberechtigte ist während der Dauer des Erbbaurechtes bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes. Er hat das Gebäude zu bilanzieren. Es handelt sich hierbei nicht um ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden, sondern um ein grundstücksgleiches Recht mit Bauten, das unter der entsprechenden Bilanzposition auszuweisen ist. Im Bereich des Infrastrukturvermögens ist ein entsprechender Ausweis unter dem Infrastrukturvermögen vorzunehmen.

2.1. Bilanzierung beim Erbbauperpflichteten

Der Grundstückseigentümer hat die Veräußerung des Gebäudes in seinem Rechnungswesen zu erfassen. Das für die Einräumung des Erbbaurechtes vereinbarte Entgelt ist aufzuteilen auf den „Kaufpreis“ für das Gebäude und das Entgelt für die Einräumung des „eigentlichen“ Erbbaurechtes.

Erfolgte die Einräumung des Erbbaurechtes gegen die einmalige Zahlung eines Entgeltes, dann erfolgt die Aufteilung dieses Entgeltes entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen, sofern es sich dabei nicht um eine Scheinvereinbarung handelt. Erfolgte keine vertragliche Aufteilung des Entgeltes, oder ist die im Vertrag vorgenommene Aufteilung nicht sachgerecht, dann ist die Aufteilung wie folgt vorzunehmen:

Gesamtentgelt

./ Barwert des während der Laufzeit des Vertrags anfallenden angemessenen eigentlichen Erbbauzinses. Als Bemessungsgrundlage für einen angemessenen Erbbauzins wird eine jährliche Verzinsung des Bodenwertes von 3,5 % angesehen. Der Ermittlung des Barwertes ist ein Zinssatz von 5,5 % (siehe Anlage 9 a zu § 13 BewG) zugrunde zu legen.

= Kaufpreis für das Gebäude

Ist die Zahlung eines laufenden Entgeltes vereinbart worden, und ist im Vertrag eine sachgerechte Aufteilung vorgesehen worden, dann ist der auf das Gebäude entfallende Anteil des laufenden Entgeltes mit einem Zinssatz von 5,5 % auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu kapitalisieren. In entsprechender Höhe ist eine Kaufpreisforderung einzustellen. Diese ist während der Dauer des Erbbaurechtes in jedem Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der Verrechnung der jeweiligen fälligen Rate mit dem neuen Barwert in der Bilanz anzusetzen. Die Anpassung der Forderung ist mit dem jährlichen Erbbauzins, der als Ertrag in der Ergebnisrechnung auszuweisen ist, zu verrechnen. Der Verkaufspreis für das Gebäude ist in Höhe des kapitalisierten laufenden Entgeltes für die Gebäudeübertragung im Rechnungswesen zu berücksichtigen. Ist im Vertrag keine oder keine sachgerechte Aufteilung des laufenden Entgeltes vorgenommen worden, dann ist aus der Rate ein angemessener Anteil für die Einräumung des eigentlichen Erbbaurechtes herauszurechnen (3,5 % des Bodenwertes). Der verbleibende Teil ist wie zuvor beschrieben zu kapitalisieren und ergibt so den Verkaufspreis für das Gebäude.

Der Verkaufspreis für das Gebäude ist als solcher in der Finanzrechnung als „Investitionseinzahlung“ und in der Ergebnisrechnung bei der Ermittlung eines Buchgewinns oder -verlustes zu berücksichtigen. Der Erbbauzins ist über die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens über die Laufzeit des Erbbaurechtes periodengerecht abzugrenzen. Er ist in den entsprechenden Haushaltsjahren als „Sonstiger Ertrag“ auszuweisen.

2.2. Bilanzierung beim Erbbauberechtigten

Die Bilanzierung beim Erbbauberechtigten erfolgt grundsätzlich spiegelbildlich zur Bilanzierung beim Erbbauperpflichteten.

Die Erbbauzinsen sind daher aufzuteilen in die Anschaffungskosten für das Gebäude und ein laufendes Nutzungsentgelt für die Einräumung des eigentlichen Erbbaurechtes.

Sofern im Erbbaurechtsvertrag eine sachgerechte Aufteilung vorgenommen wurde, ist diese auch maßgeblich für die Bilanzierung. Fehlt eine solche Vereinbarung im Vertrag grundsätzlich oder ist die vertragliche Regelung nicht sachgerecht, dann muss der auf das eigentliche Erbbaurecht entfallende Anteil aufgrund eines Fremdvergleiches ermittelt werden. Da ein solcher in der Regel nicht vorliegt, wird ein jährlicher Erbbauzins von 3,5 % des Bodenwertes für allgemein angemessen angesehen. Der über den laufenden Erbbauzins hinausgehende Betrag ist als Anschaffungskosten des Gebäudes zu bilanzieren.

Wird eine Einmalzahlung bei der Einräumung des Erbbaurechtes vereinbart, dann ist der Gebäudewert wie folgt zu ermitteln:

Gesamtentgelt

./ Barwert des während der Laufzeit des Vertrags anfallenden angemessenen eigentlichen Erbbauzinszahlungen. Als angemessen wird eine jährliche Verzinsung des Bodenwertes von 3,5 % angesehen. Der Ermittlung des Barwertes ist ein Zinssatz von 5,5 % zugrunde zu legen.

= Kaufpreis für das Gebäude

Ist die Zahlung eines laufenden Entgelts vereinbart worden, und ist im Vertrag eine sachgerechte Aufteilung vorgesehen worden, dann ist der auf das Gebäude entfallende Anteil des laufenden Entgeltes mit einem Zinssatz von 5,5 % auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu kapitalisieren. In entsprechender Höhe ist eine Kaufpreisverbindlichkeit einzustellen. Diese ist in jedem Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der Verrechnung der jeweiligen fälligen Rate mit dem neuen Barwert in der Bilanz anzusetzen. Die Anpassung der Verbindlichkeit ist mit dem jährlich gezahlten Erbbauzins, der als Aufwand in der Ergebnisrechnung ausgewiesen ist, zu verrechnen. Der Kaufpreis für das Gebäude ist in Höhe des kapitalisierten laufenden Entgeltes für die Gebäudeübertragung im Rechnungswesen zu berücksichtigen.

Ist im Vertrag keine oder keine sachgerechte Aufteilung des laufenden Entgelts vorgenommen worden, dann ist aus der Rate ein angemessener Anteil für die Einräumung des eigentlichen Erbbaurechtes herauszurechnen (3,5 % des Bodenwertes). Der verbleibende Teil ist wie zuvor beschrieben zu kapitalisieren und ergibt so den Kaufpreis für das Gebäude.

Der Kaufpreis für das Gebäude ist als solcher in der Finanzrechnung als „Investitionsauszahlung“ zu berücksichtigen. Der Erbbauzins ist über die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens über die Laufzeit des Erbbaurechtes periodengerecht abzugrenzen. Er ist in den entsprechenden Haushaltsjahren als „Sonstiger Aufwand“ auszuweisen.

3. Herstellungskosten für die auf dem Erbbaurecht erstellten Gebäude

Der Erbbauberechtigte hat die Herstellungskosten des Gebäudes - ggf. unter Berücksichtigung von angemessenen Gemeinkosten und von Bauzeitzinsen - zu aktivieren, da er bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes während der Dauer des Erbbaurechtes ist. Das Gebäude ist über die wirtschaftliche Nutzungsdauer, die in der landeseinheitlichen Abschreibungstabelle festgelegt ist, abzuschreiben. Nur in den Fällen, in denen die Dauer des eingeräumten Erbbaurechtes kürzer als die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Gebäudes ist und beim Ablauf des Erbbaurechtes das Gebäude entschädigungslos auf den Erbbauverpflichteten übergehen soll, erfolgt eine Abschreibung über die kürzere Dauer des eingeräumten Erbbaurechtes. Wird ein Erbbaurecht vorzeitig beendet, ist ein noch vorhandener Restbuchwert erfolgswirksam als „sonstiger Aufwand in der Ergebnisrechnung“ zu berücksichtigen.

4. Beendigung des Erbbaurechtes

Mit Beendigung des Erbbaurechtes geht das Eigentum an dem Gebäude von dem Erbbauberechtigten auf den Erbbauverpflichteten über.

4.1. Bilanzierung beim Erbbauverpflichteten

Zahlt der Grundstückseigentümer eine Entschädigung, dann hat er diese Verpflichtung bei Beendigung des Erbbaurechtes zu passivieren. In gleicher Höhe hat er die Anschaffungskosten des Gebäudes zu aktivieren.

Zahlt der Grundstückseigentümer eine Ablösung zur Aufhebung des Erbbaurechtes an den Erbbauberechtigten, um danach auf dem Grundstück ein neues Gebäude zu errichten, dann hat er diese Zahlung als Anschaffungskosten für das neu zu errichtende Gebäude zu aktivieren. Ebenfalls aktivierungspflichtig sind eventuelle Kosten für den Abriss des vorhandenen Gebäudes.

Zahlt der Grundstückseigentümer von Gesetzes wegen keine Entschädigung (Aufhebung des Erbbaurechtes gem. § 26 ErbbauVO – soweit vertraglich nichts anderes vereinbart ist), dann hat er das Gebäude mit dem beizulegenden Wert zu aktivieren und über die neu einzuschätzende wirtschaftliche Restnutzungsdauer, die nicht länger sein darf als die in der landeseinheitlichen

Abschreibungstabelle festgelegte Gesamtnutzungsdauer, abzuschreiben. Die Gegenbuchung des Gebäudewertes erfolgt auf einem Sonderposten.

Erfolgt eine vertraglich vereinbarte entschädigungslose Übertragung des Gebäudes, dann ist in der Höhe des voraussichtlichen Gebäudewertes zum Zeitpunkt der Übertragung ein zusätzliches Nutzungsentgelt zu sehen, das beim Abschluss des Erbbaurechtsvertrages in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen ist. Gleichzeitig ist in entsprechender Höhe ein Übertragungsanspruch (Sonstiger Vermögensgegenstand) zu aktivieren. Während der Laufzeit des Erbbaurechtes ist der passive Rechnungsabgrenzungsposten planmäßig linear aufzulösen. Zum Übertragungszeitpunkt ist dann das Gebäude zu aktivieren und der aktivierte Übertragungsanspruch gegen zu buchen.

4.2. Bilanzierung beim Erbbauberechtigten

Der Erbbauberechtigte hat das Gebäude zum Zeitpunkt der Übertragung (Ende des Erbbaurechtes) auszubuchen. In Höhe des dann ggf. noch vorhandenen Restbuchwertes ist ein „Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens“ in der Ergebnisrechnung zu berücksichtigen. Der Verlust wird durch eine ggf. zu zahlende Entschädigung vermindert.

Erfolgt die Übertragung des Gebäudes entschädigungslos aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung, dann ist in der Höhe des Gebäudewertes ein zusätzliches Nutzungsentgelt des Erbbauberechtigten zu sehen, das beim Vertragsabschluss in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen ist. Die Gegenbuchung erfolgt auf den Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ wegen der Verpflichtung zur entschädigungslosen Übertragung des Gebäudes. Der aktive Rechnungsabgrenzungsposten wird über die Dauer des Erbbaurechtes planmäßig linear aufgelöst. Scheidet eine Entschädigungszahlung aufgrund einer gesetzlichen Regelung aus (Aufhebung des Erbbaurechtes gem. § 26 ErbbauVO – soweit vertraglich nichts anderes vereinbart ist), dann sind insoweit keine bilanziellen Konsequenzen zu ziehen.

5. Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten

Bei den Erschließungskosten handelt es sich um ein zusätzliches Entgelt für die Einräumung des Erbbaurechtes.

Der Erbbauberechtigte muss hierfür einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden, der über die Restlaufzeit des Erbbaurechtes erfolgswirksam linear aufgelöst wird.

Der Erbbauverpflichtete hat korrespondierend einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der über die Restlaufzeit des Erbbaurechtes linear erfolgswirksam aufzulösen ist.

6. Sonderregelungen für die Bilanzierung des Erbbaurechtes in der Eröffnungsbilanz

Sonderregelungen sind nicht erforderlich, da davon auszugehen ist, dass die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden Erbbaurechte erst nach 1990 abgeschlossen wurden und die entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen der Gemeinde vorliegen. Insoweit sind die Anschaffungskosten des Erbbaurechtes bekannt; es scheidet daher der Ansatz eines Ersatzwertes aus.

Sofern aktive oder passive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden sind, können diese aufgrund der vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen ermittelt werden. Dies gilt sinngemäß auch für die ggf. zu bildenden Rückstellungen.

Stand: 07.01.2011 (Ergänzung des letzten Standes vom 30.03.2009 um eine Aussage zu den Außenanlagen, siehe Nr. 1.1)

Anlage 3: Gebäude - Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei der Bewertung

Frage:

Wie können Herstellungskosten gegenüber Erhaltungsaufwand abgegrenzt werden?
Wann liegt eine aktivierungsfähige Maßnahme (Investition) vor?

Antwort:

Neben der Ersterstellung eines Vermögensgegenstandes kann Herstellung auch vorliegen bei

- a) Wiederherstellung eines vollverschlossenen Vermögensgegenstandes
- b) der Änderung der betrieblichen Funktion (Wesensänderung)
- c) einer Erweiterung des Vermögensgegenstandes
- d) einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung.

Alles was nicht Herstellung ist, ist Erhaltungsaufwand.

Zu a) Wiederherstellung bei Vollverschleiß

Bei der Wiederherstellung bei Vollverschleiß wird ein nicht mehr existierender Vermögensgegenstand hergestellt. Die Wiederherstellung setzt den Vollverschleiß eines Vermögensgegenstandes derart voraus, dass er zur Gänze unbrauchbar geworden ist und unter Verwendung von noch nutzbaren Teilen des bisherigen ein neuer Vermögensgegenstand entsteht. Unbrauchbar i. S. d. Vollverschleißes ist ein Gebäude nur bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen wie z. B. Fundamente, tragende Innen- und Außenwände, Geschossdecken, Dachkonstruktion.

Die grundlegende Sanierung eines Gebäudes alleine reicht nicht aus.

Bei Teilerstörung (z.B. Brandschaden im Dachgeschoss eines Gebäudes und anschließender Wiederherstellung) liegen in der Regel Herstellungskosten unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung (Substanzmehrung) vor.

Zu b) Wesensänderung

Herstellung liegt auch vor, wenn sich die Funktion, d. h. die Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes ändert (z. B. Umbau eines Einfamilienhauses in ein Zweifamilienhaus, Umbau eines Lagerhauses in ein Bürohaus).

Zu c) Erweiterung

Herstellung liegt auch vor, wenn ein bestehender Vermögensgegenstand als Ganzes (hinsichtlich der zweckbestimmten Nutzungsmöglichkeit) und nicht nur in einzelnen Teilen erweitert wird (Substanzmehrung). Erfolgt der nachträgliche Einbau bisher nicht vorhandener Teile zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit, dann liegt Erhaltungsaufwand vor (Einbau zusätzlicher Heizkörper, zusätzlicher Einbau von Elektroanschlüssen, Anbringung einer zusätzlichen Fassadenverkleidung). Auch unwesentliche Erweiterungen führen zur Aktivierungspflicht. In einem inneren bautechnischen Zusammenhang anfallende Aufwendungen, die für sich betrachtet Erhaltungsaufwendungen wären, sind ebenfalls als Herstellungskosten in die Aktivierung mit einzubeziehen. Beispiele für eine Erweiterung im Gebäudebereich: nicht selbstständig nutzbare Anbauten, Aufstockung um ein weiteres Geschoss, Ausbau des Dachgeschosses zur Schaffung von zusätzlichem Büroraum, Einziehung von tragenden Zwischendecken, wenn hierdurch neuer Nutzraum geschaffen wird. Wird im Rahmen einer Dacherneuerung lediglich eine größere Raumhöhe geschaffen, ohne die Erweiterung der nutzbaren Fläche, dann liegt keine Erweiterung vor, sondern Erhaltungsaufwand.

Erweiterung ist auch anzunehmen, wenn erstmals bisher nicht vorhandene Bestandteile mit neuer Funktion eingebaut werden

(z.B. erstmaliger Einbau einer Markise, einer Alarmanlage).

Sofern ein Vermögensgegenstand durch Zerstörung in seiner Substanz vermindert wurde und dem durch eine außerplanmäßige Abschreibung Rechnung getragen wurde, sind die Aufwendungen zur Wiederherstellung unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung zu aktivieren.

Aufwendungen für die Ablösung einer Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen bei bereits bestehenden Gebäuden oder wegen Nutzungsänderung des Gebäudes zählen zu den Herstellungskosten des Gebäudes, wenn die zur Änderung führende Baumaßnahme aktivierungspflichtig ist.

Zu d) wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus

Ursprünglicher Zustand meint in diesem Zusammenhang grundsätzlich den Zustand zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung in der Gemeinde. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die den ursprünglichen Zustand des Vermögensgegenstandes verändert haben, sind ebenfalls in die Betrachtung mit einzubeziehen. Eine wesentliche Verbesserung gegenüber dem bisherigen Zustand (Zustand vor Durchführung der Maßnahme) reicht nicht aus.

Eine aktivierungspflichtige wesentliche Verbesserung liegt dann vor, wenn eine Verbesserung an dem Vermögensgegenstand als Ganzes herbeigeführt wurde und darüber hinaus die Verbesserung wesentlich ist. Eine Verbesserung lediglich von Teilen des Vermögensgegenstandes ist Unterhaltung des Vermögensgegenstandes. Substanzerhaltende Bestandserneuerungen bewirken grundsätzlich keine wesentliche Verbesserung. Sie bewirken Unterhaltungsaufwand in Höhe der angefallenen Aufwendungen. Eine wesentliche Verbesserung und damit Herstellungskosten sind erst dann gegeben, wenn die Maßnahmen zur Instandhaltung und Modernisierung eines Gebäudes in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende (Bestandteil-) Erneuerung hinausgehen, den Gebrauchswert des Gebäudes insgesamt deutlich erhöhen und damit für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Von einer deutlichen Erhöhung des Gebäudewertes ist z.B. auszugehen, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren Standard gehoben wird.

Zusammentreffen von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

Werden an einem Gebäude im engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang Arbeiten durchgeführt, die jeweils für sich betrachtet teilweise Herstellungskosten und teilweise Erhaltungsaufwand bilden, dann sind diese grundsätzlich getrennt zu behandeln und die auf die einzelnen Teilmaßnahmen entfallenden Aufwendungen ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Maßnahmen in der Weise in einem sachlichen Zusammenhang stehen, dass sie bautechnisch ineinandergreifen, d.h. die eine Baumaßnahme durch die andere bedingt ist. Lediglich in diesem Fall sind die Aufwendungen einheitlich als Herstellungskosten zu aktivieren.

BMF-Schreiben zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen

Zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden findet das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF-Schreiben) vom 18. Juli 2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03 - Anwendung.

Stand: 23.05.2007

Anlage 4: Infrastrukturvermögen - Aufteilung von Straßenbaumaßnahmen in Aufwands- und Investivmaßnahmen

Investitionen beim Infrastrukturvermögen - Abgrenzung zum Erhaltungs-/Unterhaltungs-/laufendem Aufwand

Frage:

Wann führen Baumaßnahmen beim Infrastrukturvermögen zu nachträglichen Herstellungskosten (Investitionen) und wann liegt laufender Aufwand vor?

Antwort:

Zur Frage der Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand im Allgemeinen wird auf die Ausführungen im entsprechenden Frage/Antwort-Text zur Gebäudebewertung hingewiesen. Beim Infrastrukturvermögen, insbesondere bei den Straßen, sind folgende Maßnahmen zu unterscheiden:

- Betriebliche Unterhaltung (Ifd. Aufwand)
Beispiele: Winterdienst, Grünpflege, Straßenreinigung, verkehrstechnischer Dienst.
- Bauliche Unterhaltung (Erhaltungsaufwand)
Beispiele: Kleinflächige Flickarbeiten, Vergießen von Rissen, Ausbesserung von Korrosions- und Oberflächenschutzsystemen.
- Teilerneuerung oder Wiederherstellung bei Vollverschleiß (Investition)

Eine aktivierungsfähige Investition liegt vor, wenn durch die Maßnahme an dem Straßenabschnitt der als einheitlicher Vermögensgegenstand zu betrachten ist, eine grundlegende Erneuerung vorgenommen wird. Wird durch die Maßnahme die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes erheblich verlängert, ist dies ein Indiz dafür, dass es sich um eine grundlegende Erneuerung handelt. Von einer erheblichen Verlängerung der Nutzungsdauer kann ausgegangen werden, wenn die bisherige Restnutzungsdauer um 20 % und mindestens um 5 Jahre verlängert wird. Es ist nicht zu beanstanden, wenn hinsichtlich der Verlängerung der Restnutzungsdauer von folgenden Richtwerten ausgegangen wird:

1. Erneuerung der Deckschicht: Anpassung der Restnutzungsdauer auf höchstens 10 Jahre
2. Erneuerung der Deck- und Binderschicht: Anpassung der Restnutzungsdauer auf höchstens 20 Jahre
3. Erneuerung der Deck- und der Tragschicht: Anpassung der Restnutzungsdauer auf höchstens 30 Jahre
4. Erneuerung des kompletten Oberbaus = Deck-, Trag-, Frostschutzschicht: Anpassung der Restnutzungsdauer auf höchstens 35 Jahre.

Beispiel 1: Erneuerung der Deckschicht bei einer Straße mit einer Restnutzungsdauer vor Durchführung der Maßnahme von 4 Jahren.

Ergebnis: Es handelt sich um eine Investition, da nach Durchführung der Maßnahme von einer Restnutzungsdauer von 10 Jahren ausgegangen werden kann und sich die Restnutzungsdauer somit um 6 Jahre verlängert hat.

Beispiel 2: Erneuerung der Deckschicht bei einer Straße mit einer Restnutzungsdauer vor Durchführung der Maßnahme von 12 Jahren.

Ergebnis: Es handelt sich um eine bauliche Unterhaltung und nicht um eine Investition, da sich mit der Durchführung der Maßnahme die Restnutzungsdauer nicht verlängert hat.

- Um- und Ausbau (Investition)

Eine aktivierungsfähige Investition liegt vor, wenn die Maßnahme an dem Straßenabschnitt der als einheitlicher Vermögensgegenstand zu betrachten ist, zu einer Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt.

Beispiele: Verbreiterung, Anbau Radwege, Knotenpunktausbau, Anbau zusätzlicher Fahrstreifen, Verbreiterung der Fahrbahn für Fahrbahnteiler.

Sowohl bei der Erneuerung von Bestandteilen als auch beim Um- und Ausbau von Straßen kann es zu Teilabgängen kommen.

Der Anteil am Buchwert kann nach Erfahrungswerten der Gemeinde bestimmt werden.

Nach der Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen RStO 2001 erfolgte eine Orientierung nach Bauklassen. Diese Richtlinie findet Anwendung auf die in der Eröffnungsbilanz aufgeführten Objekte.

Demnach ist es nicht zu beanstanden, wenn von folgenden Anteilen ausgegangen wird:

- Deckschicht
 - 15 % bei Bauklasse II und III (4 Schichten)
 - 20 % bei Bauklasse IV und V (3 Schichten)
- Binderschicht
 - 30 % bei Bauklasse II
 - 20 % bei Bauklasse III
- Tragschicht
 - 30 % bei Bauklasse II
 - 35 % bei Bauklasse III
 - 40 % bei Bauklasse IV und V
- Frostschuttschicht
 - 25 % bei Bauklasse II
 - 30 % bei Bauklasse III
 - 40 % bei Bauklasse IV und V

Mit Inkrafttreten der Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen RStO 2012 erfolgt die Bewertung nach Belastungsklassen.

Es ist nicht zu beanstanden, wenn von folgenden Anteilen ausgegangen wird:

- Deckschicht
 - 15 % bei Belastungsklasse 1,8+3,2+10
 - 20 % bei Belastungsklasse 0,3+1,0
- Binderschicht
 - 30 % bei Belastungsklasse 10
 - 20 % bei Belastungsklasse 3,2+1,8
- Tragschicht
 - 30 % bei Belastungsklasse 10
 - 35 % bei Belastungsklasse 3,2+1,8
 - 40 % bei Belastungsklasse 0,3+1,0
- Frostschuttschicht
 - 25 % bei Belastungsklasse 10
 - 30 % bei Belastungsklasse 1,8+3,2
 - 40 % bei Belastungsklasse 0,3+1,0

Der Buchwertabgang führt zu laufendem Aufwand.
Rechtsgrundlage: § 33 Abs. 3 GemHVO-Doppik 39