

Eröffnungsbilanz
zum 01.01.2013
der Großen Kreisstadt Freital

Prüfungsbericht gemäß § 88a Abs. 2 SächsGemO n. F. i. V. m. § 109
Abs. 4 Satz 1 SächsGemO

April 2018

Az.: 2-14628110G541-17/Mü-La

Staatliches Rechnungsprüfungsamt Löbau

Herwigsdorfer Straße 31
02708 Löbau

Telefon: +49 3585 4714-0
Fax: +49 3585 4714-99

E-Mail*: poststelle@loebau.srh.sachsen.de

* Kein Zugang für elektronisch signierte sowie verschlüsselte Dokumente.

Inhaltsverzeichnis	Seite
Abkürzungen	6
Vorblatt	7
I	8
Vorbemerkungen	
II	9
Prüfungsfeststellungen zur Stellungnahme	
III	10
Ergebnisse der Prüfung	
1	10
1.1	10
1.2	10
1.3	11
2	12
2.1	12
2.2	13
2.3	14
2.4	15
2.4.1	15
2.4.2	16
2.5	17
2.6	18
2.7	19
3	20
4	20
5	21
5.1	21
5.2	22
5.3	22
Anlage	
Eröffnungsbilanz	

Abkürzungen

(Gesetze, Verordnungen und sonstige Vorschriften in der jeweils gültigen Fassung)

a. F.	alte Fassung
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AnwHinwKommHHR	Hinweise des Sächsischen Staatsministeriums des Innern zur Anwendung des kommunalen Haushaltsrechts und zur kommunalen Wirtschaftsführung sowie zur rechtsaufsichtlichen Beurteilung der kommunalen Haushalte zwecks dauerhafter Sicherung der kommunalen Aufgabenerledigung (Anwendungshinweise Kommunale Haushaltswirtschaft)
AO	Abgabenordnung
Az.	Aktenzeichen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
FAQ	Antworten des Sächsischen Staatsministeriums des Innern auf häufig gestellte Fragen in der jeweils geltenden Fassung, vgl. http://www.kommnale-verwaltung.sachsen.de/20408.htm
HKR	Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen
Inv.-Nr.	Inventar-Nummer
n. F.	neue Fassung
Rdnr.	Randnummer
RHG	Gesetz über den Rechnungshof des Freistaates Sachsen (Rechnungshofgesetz)
SächsFAG	Gesetz über den Finanzausgleich mit den Gemeinden und Landkreisen im Freistaat Sachsen (Sächsisches Finanzausgleichsgesetz)
SächsGemO	Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen
SächsKomHVO	Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirtschaft (Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung)
SächsKomHVO-Doppik	Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirtschaft nach den Regeln der Doppik (Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik)
SächsPKWaldVO	Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums für Umwelt und Landwirtschaft über den Privat- und Körperschaftswald (Sächsische Privat- und Körperschaftswaldverordnung)
SächsStiftG	Sächsisches Stiftungsgesetz
SächsStrG	Straßengesetz für den Freistaat Sachsen (Sächsisches Straßengesetz)
SächsWaldG	Waldgesetz für den Freistaat Sachsen
SMI	Sächsisches Staatsministerium des Innern
StRPrA	Staatliches Rechnungsprüfungsamt
TNr.	Textnummer
VerkFIBerG	Gesetz zur Bereinigung der Rechtsverhältnisse an Verkehrsflächen und anderen öffentlich genutzten privaten Grundstücken (Verkehrsflächenbereinigungsgesetz)

Vorblatt

Große Kreisstadt:	Freital
Rechtsaufsichtsbehörde:	Landratsamt Sächsische Schweiz- Osterzgebirge
Amtliche Einwohnerzahl:	30.06.2012 38.566 30.06.2013 39.001
Oberbürgermeister:	Herr Mättig bis 07/2015, Herr Rumberg seit 08/2015
Fachbediensteter für das Finanzwesen:	Herr Funk
Leiterin des Rechnungsprüfungsamtes:	Frau Kerger
Örtliche Prüfung:	Rechnungsprüfungsamt der Großen Kreisstadt Freital
HKR Programm:	H & H pro Doppik Version 4 (zugelassen)

I Vorbemerkungen

Das StRPrA Löbau hat im Auftrag des Sächsischen Rechnungshofs gemäß § 131 Abs. 4 Satz 1 SächsGemO a. F. i. V. m. §§ 108, 109 SächsGemO sowie §§ 13, 14 RHG die am 29.09.2016 festgestellte Eröffnungsbilanz der Großen Kreisstadt Freital (nachfolgend Stadt) zum 01.01.2013 (Anlage), den Anhang mit Anlagen sowie den Rechenschaftsbericht überörtlich geprüft. Die örtlichen Erhebungen fanden im Zeitraum vom 15.03.2017 bis 27.07.2017 statt. Das abschließende Gespräch wurde am 31.01.2018 unter Teilnahme der Rechtsaufsichtsbehörde geführt.

Die Prüfung erfolgte in Schwerpunkten und Stichproben. Folglich gibt der Prüfungsbericht keinen Aufschluss über das gesamte Verwaltungshandeln. Ziel war es, Unrichtigkeiten und Verstöße zu erkennen, die sich wesentlich auf das vermittelte Bild der Vermögens- und Schuldenlage in der Eröffnungsbilanz auswirken. Der Prüfung lag das geltende Recht zum Stichtag der Eröffnungsbilanz zugrunde. Die Folgerungen beziehen sich auf die aktuell geltende Rechtslage. Diesbezügliche Rechtsnormänderungen sind erforderlichenfalls mit a. F./n. F. kenntlich gemacht. Die für den Jahresabschluss geltenden Regelungen fanden entsprechend Anwendung (§ 131 Abs. 3 Satz 2 SächsGemO a. F. sowie § 61 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik/§ 88a Abs. 1 Satz 2 SächsGemO n. F. sowie § 61 Abs. 1 SächsKomHVO); auf das wiederholte Zitieren der Verweisungsnorm wird verzichtet.

Die Ergebnisse der örtlichen Prüfung wurden berücksichtigt. Der Bericht der örtlichen Prüfung enthielt einen uneingeschränkten Prüfungsvermerk. Die Vollständigkeitserklärung lag der örtlichen Prüfung vor.

Der Prüfungsbericht ist innerhalb von sechs Monaten nach Erhalt dem Stadtrat vorzulegen (§ 88a Abs. 2 Satz 1 SächsGemO n. F. i. V. m. § 109 Abs. 4 Satz 2 SächsGemO). Über dessen Inhalt ist in öffentlicher Sitzung zu beraten, sofern nicht das öffentliche Wohl oder berechnigte Interessen Einzelner eine nichtöffentliche Verhandlung erfordern (§ 37 Abs. 1 Satz 1 SächsGemO).

Zu den im Prüfungsbericht unter der TNr. II aufgeführten Feststellungen hat die Stadt innerhalb von drei Monaten nach Zugang des Prüfungsberichts gegenüber der Rechtsaufsichtsbehörde und dem StRPrA Löbau Stellung zu nehmen (§ 88a Abs. 2 Satz 1 SächsGemO n. F. i. V. m. § 109 Abs. 5 Satz 1 SächsGemO). Dabei hat die Stadt mitzuteilen, ob den Feststellungen Rechnung getragen worden ist oder ob diese noch erledigt werden. Zu den nicht unter der TNr. II des Prüfungsberichts aufgeführten Feststellungen ist eine Stellungnahme dann erforderlich, wenn die Stadt eine abweichende Auffassung vertritt. Nach Eingang der Stellungnahme wird das StRPrA Löbau der Rechtsaufsichtsbehörde eine abschließende Beurteilung übersenden. Die Rechtsaufsichtsbehörde wird anschließend den Abschluss der überörtlichen Prüfung bestätigen. Bei eingeschränkter Bestätigung aufgrund nicht erledigter, wesentlicher Feststellungen wird die Rechtsaufsichtsbehörde die Stadt veranlassen, die erforderlichen Maßnahmen durchzuführen.

Bei allen Folgerungen unter TNr. III, die eine Berichtigung des Wertansatzes oder das Nachholen des unterlassenen Wertansatzes fordern, sind diese unter dem Aspekt der Wesentlichkeit nach § 62 Abs. 1 SächsKomHVO im letzten noch nicht festgestellten Jahresabschluss durchzuführen. Aufgrund der Stichprobenprüfung hat die geprüfte Körperschaft gleichgelagerte Sachverhalte eigenständig zu prüfen und erforderlichenfalls Berichtigungen vorzunehmen.

II Prüfungsfeststellungen zur Stellungnahme

Die Stadt hat zu den nachfolgenden Feststellungen gemäß § 88a Abs. 2 Satz 1 SächsGemO n. F. i. V. m. § 109 Abs. 5 Satz 1 SächsGemO gegenüber der Rechtsaufsichtsbehörde und dem StRPrA Löbau Stellung zu nehmen:

TNr. III 1.1	Wertminderungen bei Grund und Boden
TNr. III 1.2	Grundschule Glückauf - Ermittlung der Restnutzungsdauer
TNr. III 1.3	Rathaus im Stadtteil Potschappel
TNr. III 2.1	Bilanzierung von Durchlässen
TNr. III 2.2	Bilanzierung von Stützwänden
TNr. III 2.3	Ermittlung des Ersatzwertes bei Stützwand 10
TNr. III 2.4.1	Straßen, Wege und Plätze
TNr. III 2.4.2	Brückenbauwerke
TNr. III 2.5	Wirtschaftliche Zurechnung von Verkehrsflächen
TNr. III 2.6	Ober-/Unterstraße
TNr. III 2.7	Zustandskennziffern bei neu gebauten Straßenabschnitten
TNr. III 3	Wertansatz und Sonderposten Goetheplatz/Gabelsberger Straße
TNr. III 4	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus steuerkraftabhängigen Umlagen im Rahmen des Finanzausgleiches
TNr. III 5.1	Bilanzierung von Treuhandvermögen
TNr. III 5.2	Bewertung von Aufwuchs bei Waldflächen

III Ergebnisse der Prüfung

1 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an solchen

1.1 Wertminderungen bei Grund und Boden

Die Stadt setzte Wertminderungen aufgrund von Gemeinbedarfsabschlägen bei der Bewertung von Grund und Boden von den fiktiven historischen Anschaffungskosten ab und wies den geminderten Wert in der Anlagenübersicht als Anschaffungskosten aus. Dies betraf u. a. die Grundstücke des Rathauses im Stadtteil Potschappel (Inv.-Nrn. 10011875 und 10011887), der Grund- und Mittelschule Gotthold Ephraim Lessing (Inv.-Nr. 10011846) und der Kindertagesstätte Regenbogen (Inv.-Nr. 10010041).

Gemäß § 61 Abs. 7 Nr. 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind die fiktiven historischen Anschaffungskosten ersatzweise auf der Basis aktueller Bodenrichtwerte bzw. des niedrigsten Bodenrichtwertes umliegender Grundstücke zu ermitteln und als AHK in der Anlagenübersicht auszuweisen. Wertminderungen aufgrund von Nutzungs-, Verfügungs- und Verwertungsbeschränkungen, Gemeinbedarfsabschläge sowie sonstige Wertabschläge sind als außerplanmäßige Abschreibungen in der Anlagenbuchhaltung und Anlagenübersicht zu erfassen. Damit wird eine ertragswirksame Wertaufholungsbuchung ermöglicht, wenn die Wertminderung später entfällt (vgl. § 44 Abs. 6 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sowie FAQ 3.51). Andernfalls markieren die um die Wertabschläge geminderten Anschaffungskosten die Zuschreibungsobergrenze.

Folgerungen:

1. Die Wertminderungen sind als außerplanmäßige Abschreibungen zu erfassen.
2. Die Anlagenbuchhaltung und die Anlagenübersicht sind zu berichtigen.

1.2 Grundschule Glückauf - Ermittlung der Restnutzungsdauer

Beim Hauptgebäude der Grundschule Glückauf (Inv.-Nr. 10002962) handelte es sich um einen Typenplattenbau, welcher im Jahr 1976 errichtet wurde. Die Stadt erneuerte in den Jahren 1993/1994 das Dach, verbesserte in den Jahren 1998 bis 2000 die Leitungssysteme, erneuerte 2001 die Fenster und modernisierte 2001 die sanitären Anlagen. Im Zeitraum von 2008 bis 2010 erfolgten weitere Modernisierungsmaßnahmen (Wärmedämmung der Außenwände, Einbau Fahrstuhl, Einbau Brandschutztüren, Modernisierung von Decken und Fußböden).

Die Stadt ermittelte den Wert des Hauptgebäudes der Grundschule durch eine Mischbewertung. Dabei wendete die Stadt zunächst zum Stichtag 01.01.2008 das Sachwertverfahren an. Die Ausgaben für die Modernisierungsmaßnahmen in den Jahren 2008 bis 2010 wurden anschließend als AHK hinzugerechnet.

Die Restnutzungsdauer wurde dabei unabhängig vom Gebäudezustand mit pauschal 10 % der ursprünglichen Nutzungsdauer, vorliegend also drei Jahre, angesetzt. Der bereits vorhandene Modernisierungsgrad wurde durch die Stadt beim Sachwertverfahren nicht berücksichtigt. Infolgedessen ermittelte die Stadt die Restnutzungsdauer für die bereits vor der Modernisierung vorhandene Gebäudesubstanz nicht sachgerecht. Legt man bei der Beurteilung des Sanierungszustandes zum 01.01.2008 die städtische Bewertung der Modernisierungselemente zugrunde, so ergäbe sich daraus eine Restnutzungsdauer von neun Jahren. Zum Bilanzstichtag würde sich dadurch der Restbuchwert um 455.846 € erhöhen.

Des Weiteren war die Ermittlung der Bruttogrundfläche beim Sachwertverfahren fehlerhaft. Die Stadt berücksichtigte auch Flächen für den Fahrstuhlschacht, obgleich dieser erst im

Rahmen der Sanierung 2008 bis 2010 errichtet wurde und bei den nachträglichen Herstellungskosten enthalten war.

Gemäß § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind Vermögensgegenstände wirklichkeitsgetreu zu bewerten.

Folgerung:

Die Stadt hat die Ermittlung des Buchwertes der Grundschule zu überarbeiten. Ihr Wertansatz in der Eröffnungsbilanz ist zu berichtigen.

1.3 Rathaus im Stadtteil Potschappel

Die Stadt bewertete das Rathaus im Stadtteil Potschappel (Inv.-Nr. 10002923) mittels Sachwertverfahren zum Bewertungsstichtag 01.01.2009 mit 38.183,00 €. Der Bewertung des Gebäudes lag ein mittlerer Ausstattungsstandard zugrunde. Bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer der „Altsubstanz“ wurden lediglich das Dach und die sanitären Anlagen als Modernisierungselemente berücksichtigt. Zu dem fortgeschriebenen Buchwert aktivierte die Stadt zum 01.01.2009 nachträgliche Herstellungskosten von 1.278.443,32 € ausschließlich für den dritten Bauabschnitt im Rahmen der Stadtsanierung hinzu.

Aus den vorgelegten Unterlagen zu den beiden vorangegangenen Bauabschnitten ging hervor, dass verschiedene Maßnahmen, wie beispielsweise die Brandschutzertüchtigung, der Anbau eines Personenaufzuges und umfangreiche Planungsleistungen, durchgeführt wurden. Allein die Kosten für den Personenaufzug beliefen sich auf über 100.000 €.

Die durchgeführten Maßnahmen wurden im Rahmen der Stadtsanierung mit zwei Drittel der förderfähigen Kosten gefördert.

Gemäß § 61 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den AHK, vermindert um Abschreibungen nach § 44 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem Eröffnungsbilanzstichtag, anzusetzen.

Nach Ansicht des StRPrA Löbau erfüllen die im zweiten Bauabschnitt durchgeführten Maßnahmen zur Brandschutzertüchtigung sowie der Anbau eines Personenaufzuges die im Erlass des BMF vom 18.07.2003 genannten Kriterien einer Erweiterung im Sinne einer Vermehrung der Substanz.¹ Aus diesem Grund sind die für die Baumaßnahmen angefallenen Kosten als Investition zu bewerten und folglich als Herstellungskosten gemäß § 38 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO nachträglich zu aktivieren.

Die erhaltenen Zuwendungen sind entsprechend § 40 Abs. 1 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO als Sonderposten auszuweisen. Nach § 40 Abs. 1 Satz 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind Sonderposten mit den ursprünglichen Beträgen, abzüglich der bis zum Bilanzstichtag vorzunehmenden Auflösungen, anzusetzen. Der Sonderposten ist dem damit bezuschussten Vermögensgegenstand sachgerecht zuzuordnen. Seine Auflösung bemisst sich nach der Bilanzwertentwicklung des bezuschussten Vermögensgegenstandes (§ 40 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO).

Folgerung:

Der Wertansatz für das Rathaus und der zugehörige Sonderposten sind zu berichtigen.

¹ Vgl. dazu Erlass des BMF zur „Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden“ vom 18.07.2003 (Bundessteuerblatt 2003 I S. 386), insbesondere Rdnrn. 22 ff.

2 **Infrastrukturvermögen**

2.1 **Bilanzierung von Durchlässen**

Die Stadt legte in ihrem Bewertungshandbuch fest, dass im Zusammenhang mit der Bewertung der Durchlassbauwerke im Rahmen der Erstbewertung für Zwecke der Eröffnungsbilanz Durchlässe nicht einzelerfasst und -bewertet werden. Die Bewertung erfolge stattdessen zusammen mit dem Straßenkörper. Die Stadt begründete diese Festlegung mit FAQ 3.33, wonach es im Ermessen der Kommune stehe, Durchlässe bei Straßen separat oder mit diesen zu erfassen und zu bewerten. Auf Nachfrage zur wertmäßigen Berücksichtigung von Durchlässen bei ersatzbewerteten Straßenkörpern teilte die Stadt mit, Durchlässe stellten keine eigenen Vermögensgegenstände dar; die (Kosten-)Anteile für Durchlässe seien pauschal in den (Straßen-)Ersatzwerten berücksichtigt.

Nach den Erläuterungen zur Ermittlung der Ersatzwerte für Verkehrsflächen (Anlage 10 - Bewertungshandbuch der Stadt) „wurde aus der Gesamtheit aller Maßnahmen, unter Berücksichtigung der Bauklasse und Belagsart, ein Preiskatalog erstellt. Im Allgemeinen wurde ein geringerer Ersatzwert als der durch die Auswertung der Baumaßnahmen ermittelbare Quadratmeterpreis festgelegt.“ Pauschale (Kosten-)Anteile für Durchlässe waren nicht benannt.

Die Stadt legte im Bewertungshandbuch außerdem fest, dass Durchlässe mit einer lichten Weite von 0,40 m - 2,00 m bei einer Aktivierung ab 01.01.2013 als separate Vermögensgegenstände erfasst und bewertet werden.

Gemäß § 36 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind in der Vermögensrechnung u. a. alle der Stadt wirtschaftlich zuzurechnenden Vermögensgegenstände vollständig auszuweisen. In der Eröffnungsbilanz sind die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den AHK, vermindert um Abschreibungen nach § 44 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem Eröffnungsbilanzstichtag, anzusetzen (§ 61 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Gemäß § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind u. a. die Vermögensgegenstände zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (Grundsatz der Einzelerfassung). Welche Gegenstände „Vermögensgegenstände“ sind, richtet sich nach den Regelungen des sächsischen Kommunalhaushaltsrechts (vgl. hierzu insbesondere § 59 Nr. 57 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Dass Durchlässe haushaltsrechtlich eigene Vermögensgegenstände sein können, lässt sich dem Gesetz unmittelbar entnehmen, weil die Anlage zur SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO in Nr. 3 Buchstabe g) Durchlässe ausdrücklich nennt und ihnen eine eigene Nutzungsdauer zuweist.

Grundsätzlich räumt das SMI im FAQ 3.33 den Kommunen je nach Lage des Einzelfalls zwar ein Ermessen ein, ob Durchlässe bei Straßen separat oder mit diesen erfasst und bewertet werden. Wenn eine Straße mit den verfügbaren AHK bewertet werde und die Durchlässe Teil dieser Kosten seien, könne die Bewertung gemeinsam mit der Straße vorgenommen werden. Seien die Kosten für die Herstellung der Durchlässe verfügbar, sei wegen der unterschiedlichen Nutzungsdauer die getrennte Erfassung und Bewertung von Straße und Durchlass zu empfehlen. Bei einer Bewertung mithilfe von Ersatzwerten sei jedoch eine getrennte Erfassung und Bewertung in jedem Fall sachgerecht, da die in der Anlage 3 der Hinweise des SMI zur Erstellung der Eröffnungsbilanz vom 11.09.2013² vorgeschlagenen Erfahrungswerte für Durchschnittspreise bei Straßen verschiedener Bauklassen keine Kosten für Durchlässe enthielten.

Eine pauschale Berücksichtigung der Kosten für Durchlässe in den Ersatzwerten für Straßen ist jedoch nicht nachvollziehbar und wird vom StRPrA Löbau als nicht sachgerecht angesehen.

² Vorher: Entwurf einer Bewertungsrichtlinie zur Erstellung der Eröffnungsbilanz (Stand vom 29.11.2008).

hen. Dies gilt umso mehr, als die von der Stadt festgelegten Ersatzwerte innerhalb der Preisspannen der Anlage 3 der Hinweise des SMI zur Erstellung der Eröffnungsbilanz für Straßen verschiedener Bauklassen (exklusive Durchlasskosten) liegen und diese nach Einschätzung der Stadt die tatsächlichen baulichen Gegebenheiten sachgerecht darstellen.

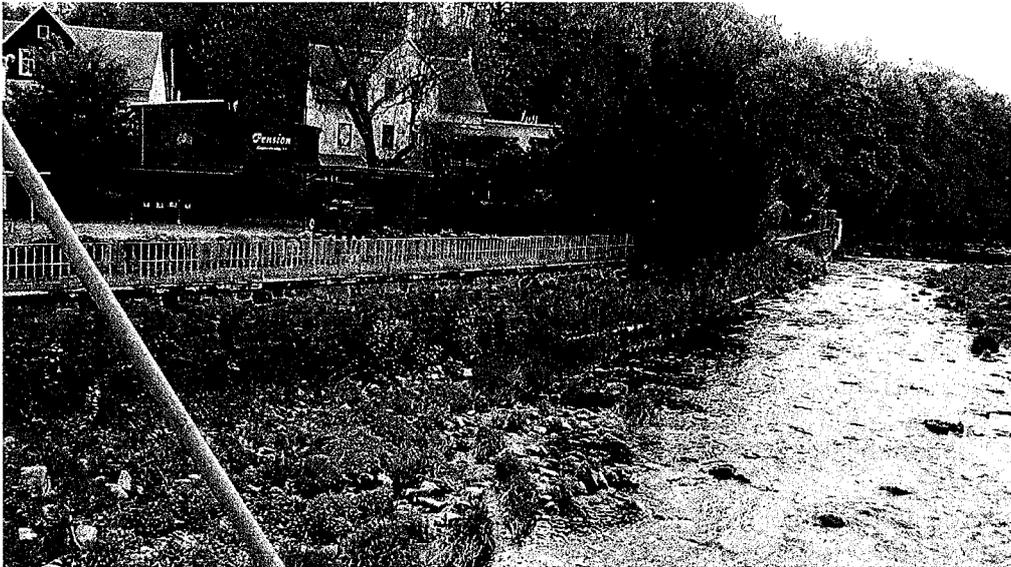
Im Übrigen stellt das Aktivierungsdatum nach Auffassung des StRPrA Löbau kein geeignetes Kriterium für die Frage dar, ob Durchlässe bei Straßen separat oder mit diesen zu erfassen und zu bewerten sind.

Folgerung:

Die Durchlässe sind sachgerecht zu erfassen und zu bewerten.

2.2 Bilanzierung von Stützwänden

Die Stadt war Eigentümerin der Grundstücke mit den Flurstücksnummern 79 und 157 der Gemarkung Deuben. Auf diesen beiden Grundstücken befanden sich jeweils Stützwände, die nicht bei der Stadt bilanziert wurden:



Stützwand auf dem Grundstück mit der Flurstücksnummer 79 der Gemarkung Deuben.



Stützwand auf dem Grundstück mit der Flurstücksnummer 157 der Gemarkung Deuben (auf der rechten Flussseite).

Die Stadt erklärte während der örtlichen Erhebungen, nach ihrem Kenntnisstand sei die Landestalsperrenverwaltung Eigentümerin der Stützwände. Auf Nachfrage teilte die Landestalsperrenverwaltung dagegen mit E-Mail vom 21.07.2017 mit, sie gehe davon aus, dass die Große Kreisstadt Freital Eigentümerin der beiden Stützwände sei. Ihre Recherchen hätten ergeben, dass die Stützwand auf dem Grundstück mit der Flurstücksnummer 157 der Gemarkung Deuben zwar durch sie selbst (also die Landestalsperrenverwaltung) im Rahmen der Umsetzung von Hochwasserschutzmaßnahmen erhöht worden sei, die Stützwand aber nach wie vor im Eigentum der Großen Kreisstadt Freital stehe. So sehe es nach dem Kenntnisstand der Landestalsperrenverwaltung auch die damals den wasserrechtlichen Bescheid für diese Maßnahme erlassende zuständige Wasserbehörde des Landkreises Sächsische Schweiz-Osterzgebirge. Die sich auf dem Grundstück mit der Flurstücksnummer 79 der Gemarkung Deuben befindliche Stützwand sei durch die Landestalsperrenverwaltung weder errichtet noch saniert oder erhöht worden. Hier sei die Große Kreisstadt Freital selbst die Auftraggeberin für die Sanierungsarbeiten gewesen.

Gemäß § 36 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind in der Vermögensrechnung u. a. alle der Stadt wirtschaftlich zuzurechnenden Vermögensgegenstände vollständig auszuweisen.

Folgerungen:

1. Die Stadt hat die Sachverhalte zu prüfen.
2. Sollten sich die Stützwände im Eigentum der Stadt befinden, hat die Stadt die Stützwände nachträglich zu bilanzieren.

2.3 Ermittlung des Ersatzwertes bei Stützwand 10

Die Stadt ermittelte den Wert der Stützwand 10 anhand von Ersatzwerten. Sie setzte dabei für die gesamte Fläche der Stützwand den Wert von 1.445,45 € je m² für Beton an. Die Stützwand bestand ausweislich eines Übersichtsblattes jedoch zu 96 % aus Naturstein und nur zu 4 % aus Beton. Der Ersatzwert für Naturstein betrug gemäß der Anlage 14 zum Bewertungshandbuch lediglich 1.204,34 € je m².

Die folgende Übersicht zeigt die Ermittlung des Ersatzwertes durch die Stadt; ihr gegenübergestellt ist die korrekte Bewertung der Stützwand durch das StRPrA Löbau:

	Fläche	Material	Preis je m ²	Ersatzwert
Bewertung durch die Stadt	1.010 m ²	Beton	1.445,45 €	1.459.904,50 €
Korrekte Bewertung	970 m ²	Naturstein	1.204,34 €	1.168.209,80 €
	40 m ²	Beton	1.445,45 €	57.818,00 €
Summe:				1.226.027,80 €
Differenz:				233.876,70 €

Im Ergebnis war die Stützwand in der Eröffnungsbilanz um 233.876,70 € zu hoch angesetzt.

Folgerung:

Die Stadt hat die Bewertung der Stützwand und ihren Wertansatz in der Eröffnungsbilanz zu berichtigen.

2.4 Außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund der Zustandsbewertung bei der Bewertung mit tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

2.4.1 Straßen, Wege und Plätze

Die Stadt legte in TNr. 5.2.1 ihres Bewertungshandbuches fest, in welchem Umfang Wertkorrekturen aufgrund von Zustandsnoten bei mit Herstellungskosten bewerteten Straßen vorzunehmen waren. Danach erfolgte nach Feststellung der AHK je gebildetem Vermögensgegenstand ein Abgleich hinsichtlich einer Wertkorrektur aufgrund eines schlechteren Zustandes. Hierfür wurde der mit den linearen Abschreibungsbeträgen ermittelte Buchwert mit dem Buchwert, der sich unter Berücksichtigung der Zustandskennziffer ergeben würde, verglichen. Ergab sich aufgrund des Zustandes ein geringerer Restbuchwert, so wurde der Differenzbetrag als außerplanmäßige Abschreibung berücksichtigt und eine Wertkorrektur und eine Anpassung der Restnutzungsdauer vorgenommen.

In den Stichproben wurde dieses festgelegte Verfahren bestätigt. So wurden beispielsweise bei der Burgwartstraße insgesamt 200.891,55 € außerplanmäßig abgeschrieben. Die Restnutzungsdauer der Straßen- und Gehwegabschnitte sowie der Parkplätze mit außerplanmäßiger Abschreibung wurde jeweils entsprechend verkürzt. Der grundhafte Ausbau der Burgwartstraße erfolgte in drei Bauabschnitten in den Jahren 2008 bis 2010.

Die folgende Tabelle zeigt die vergebenen Zustandsnoten und die daraus nach der beschriebenen Verfahrensweise ermittelten außerplanmäßigen Abschreibungen beispielhaft für den Abschnitt 9 der Burgwartstraße (Aktivierung zum 25.11.2008):

Inv.-Nr.	Bezeichnung	Zustandsnote	Außerplanmäßige Abschreibung
11001601	G/08000/Burgwartstraße (09 - Fahrbahn [komplett, 0.00-295.00])	2,00	10.902,90 €
11001602	G/08000/Burgwartstraße (09 - Gehweg [links, 2.00-295.00])	3,00	7.884,62 €
11001603	G/08000/Burgwartstraße (09 - Gehweg [rechts, 16.00-295.00])	3,00	7.344,66 €
11001604	G/08000/Burgwartstraße (09 - Parkplatz [rechts, 38.00-295.00])	3,00	12.219,37 €

Auch bei weiteren mit AHK bewerteten Straßen wurden außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen, beispielsweise bei der Fuhrmannstraße im Ortsteil Deuben über insgesamt 43.529,62 € und bei der Kohlenstraße im Ortsteil Großburgk über insgesamt 19.883,35 €.

Die AHK bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind um planmäßige Abschreibungen zu vermindern (§ 44 Abs. 1 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sind gemäß § 44 Abs. 6 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist. Stellt sich in einem späteren Jahr heraus, dass die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen, ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Eine pauschale Nutzungsdauerverkürzung ist nicht vorgesehen.

Nur weil Befahrungen bzw. Untersuchungen beim Infrastrukturvermögen (teils aufgrund gesetzlicher Vorgaben) stattfanden, rechtfertigt dies aus Sicht des StRPrA Löbau kein Abweichen von § 44 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO. Diese Erkenntnisse können zwar für die Instandsetzungsplanung der Stadt hilfreich sein bzw. als Indiz für weitere Untersuchun-

gen zu außerplanmäßigen Abschreibungen oder für die Überprüfung festgelegter Nutzungsdauern und ggf. für deren Anpassung dienen. Bei zu AHK bewerteten Straßen widerspricht jedoch die Abbildung von Wertentwicklungen mittels pauschaler Zustandsnoten bzw. Korrekturfaktoren im Regelfall einer wirklichkeitsgetreuen Bewertung nach § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO.

Bei nicht ersatzbewerteten Straßen, bei denen insbesondere das Aktivierungsdatum bzw. der Abschreibungsbeginn exakt feststeht, kann eine Zustandsnote lediglich ein Anhaltspunkt für eine ggf. dauerhafte Wertminderung darstellen. Die tatsächliche Höhe der Minderung muss die Stadt durch das Fachamt oder einen sachverständigen Dritten ermitteln lassen. Dies zeigt sich bereits in der notwendigen Unterscheidung zwischen der normalen, also betriebsgewöhnlichen Abnutzung und einer überdurchschnittlichen Abnutzung. In einer Zustandsnote spiegelt sich vor allem auch die planmäßige Abschreibung wider. Eine außerplanmäßige Wertminderung liegt nur vor, wenn die Straße in einem schlechteren Zustand ist, als sie nach ihrer normalen Nutzungsdauer regelmäßig sein dürfte. Normale planmäßige Wertminderungen führen nicht zu einer Wertabschreibung und einer späteren Zuschreibung, ggf. nach Beseitigung eines Schadens.

Eine dauernde Wertminderung kann auch Auswirkungen auf die Nutzungsdauer haben. Eine Verkürzung der Nutzungsdauer stellt jedoch aus Sicht des StRPrA Löbau einen einzelfallbezogenen Ausnahmefall dar. Denn so wie nicht jede Investition automatisch zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer führt, bewirken auch dauernde Wertminderungen nicht automatisch eine Verkürzung der Nutzungsdauer. Eine Nutzungsdauerverkürzung kann somit insbesondere bei Straßen nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen. Die Nutzungsdauer einer Straße stellt eine Mischnutzungsdauer dar. Die Deckschicht ist eine Verschleißschicht, der Instandsetzungsaufwand entsprechend hoch. Schlaglöcher oder andere Winterschäden sind nichts Ungewöhnliches und daher in der wirtschaftlichen Nutzungsdauer bereits berücksichtigt. Hingegen können Zustandsverschlechterungen, beispielsweise durch Schwerlastverkehr oder außergewöhnliche Witterungseinflüsse (Hochwasser), zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer führen. Hier können die verschiedenen Straßenschichten außerplanmäßig erheblichen Belastungen ausgesetzt sein, die nicht durch normale Instandsetzungen behoben werden können.

Im Abschlussgespräch teilte die Stadt mit, dass die außerplanmäßige Abschreibung bei der Burgwartstraße berichtigt wird. Einen entsprechenden Nachweis wird sie im Rahmen der Stellungnahme vorlegen. Alle weiteren außerplanmäßigen Abschreibungen wird die Stadt prüfen und ggf. berichtigen.

Folgerungen:

1. Die Verkürzung der Nutzungsdauern ist zu überprüfen und ggf. zu berichtigen.
2. Ausschließlich voraussichtlich dauerhaften Wertminderungen, die sich nicht bloß aus der Zustandsbenotung ergeben, ist durch außerplanmäßige Abschreibungen Rechnung zu tragen. Sie sind entsprechend zu dokumentieren.
3. Erforderlichenfalls sind die Wertansätze der Eröffnungsbilanz zu berichtigen.

2.4.2 Brückenbauwerke

Bei Brückenbauwerken, die mit tatsächlichen AHK bewertet wurden, nahm die Stadt außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund des Bauwerkszustandes vor und verkürzte die jeweilige Restnutzungsdauer. Dies traf auch auf Bauwerke zu, bei denen die Verjährungsfrist für Mängelansprüche noch nicht abgelaufen war. Grundlage für die Ermittlung der außerplanmäßigen Abschreibungen und der Restnutzungsdauern bildeten die Zustandsnoten aus den Prüfberichten zur Bauwerksprüfung nach der DIN 1076.

Beispielsweise wies die Stadt für das Bauwerk 18 der Wilsdruffer Straße (Inv.-Nr. 10003155) in der Bewertungsakte Herstellungskosten von 2.258.692,85 € aus. Aktivierungszeitpunkt

war der 13.06.2003. Die Stadt ermittelte auf der Grundlage einer Zustandsnote aufgrund der Bauwerksprüfung im Jahre 2007 eine außerplanmäßige Abschreibung von 767.390,89 € und bei einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren eine Restnutzungsdauer ab Eröffnungsbilanzstichtag von 43 Jahren. Die bei der Bauwerksprüfung aufgeführten Mängel wurden im Jahr 2008 beseitigt.

Für das Bauwerk 20 der Somsdorfer Straße (Inv.-Nr. 10003156) wies die Stadt in der Bewertungsakte Herstellungskosten von 874.524,05 € aus. Aktivierungszeitpunkt war der 11.12.2003. Die Stadt ermittelte auf der Grundlage einer Zustandsnote eine außerplanmäßige Abschreibung von 322.334,99 € und bei einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren eine Restnutzungsdauer ab Eröffnungsbilanzstichtag von 46 Jahren.

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist (vgl. § 44 Abs. 6 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bedeutet ein voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Wertes des Wirtschaftsguts unter den maßgeblichen Buchwert; eine nur vorübergehende Wertminderung reicht für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht aus. Für die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (vgl. Nrn. 5 und 8 des BMF-Schreibens vom 16.07.2014, GZ IV C 6 - S 2171-b/09/10002, Bundessteuerblatt 2014 I S. 1162). Handelt es sich um Bauwerke, bei denen die Verjährungsfrist für Mängelansprüche noch nicht abgelaufen ist, kann nach Ansicht des StRPrA Löbau grundsätzlich noch keine dauerhafte Wertminderung vorliegen. Während dieser Frist kann die Stadt in der Regel die Beseitigung von Mängeln verlangen, sodass die Herstellung eines mangelfreien Zustandes möglich ist.

Die Zustandsbewertungen und damit die Zustandskennziffern aus den Prüfberichten der Bauwerksprüfung nach DIN 1076 können nur Anhaltspunkte für eine ggf. dauerhafte Wertminderung darstellen, die zu einer außerplanmäßigen Abschreibung nach § 44 Abs. 6 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO verpflichtet. Die textlichen Erläuterungen aus den Prüfberichten der Bauwerksprüfung nach DIN 1076, die zu dieser Zustandsnote führen, sind dabei maßgeblich.

Die Höhe einer außerplanmäßigen Abschreibung muss die Stadt entweder durch das Fachamt oder einen sachverständigen Dritten ermitteln lassen. Die Zustandsnote darf aber grundsätzlich nicht, wie bei der Ersatzbewertung von Straßen, als Korrekturfaktor für die Ermittlung der Restnutzungsdauer herangezogen werden.

Folgerungen:

1. Die Stadt hat den Wertansatz aller Ingenieurbauwerke, die wie beschrieben bewertet wurden, zu überprüfen.
2. Die Eröffnungsbilanzwerte sind erforderlichenfalls zu berichtigen.

2.5 Wirtschaftliche Zurechnung von Verkehrsflächen

Soweit die Stadt Straßenbaulastträgerin war, bilanzierte sie bei öffentlichen Straßen, die über den Grund und Boden privater Dritter verliefen, den Straßengrund nicht. Dies betraf z. B. die im Privateigentum befindlichen Grundstücke mit den Flurstücksnummern 74, 75 und 265/1 (Eichbergweg, Gemarkung Weißig).

Nach § 36 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind in der Vermögensrechnung u. a. alle der Stadt wirtschaftlich zuzurechnenden Vermögensgegenstände vollständig auszuweisen. Verkehrsflächen, die nicht im (zivilrechtlichen) Eigentum der Stadt stehen, sind ihr wirtschaftlich zuzurechnen, wenn sie die tatsächliche Herrschaft über diese in der Weise ausübt, dass sie den Eigentümer im Regelfall auf Dauer (die Nutzungsdauer von Grund und

Boden ist unbegrenzt) von der Einwirkung auf diese wirtschaftlich ausschließen kann (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Diese Voraussetzung ist hier erfüllt, denn in ihrer Eigenschaft als Straßenbaulastträgerin für die Gemeindestraßen und öffentlichen Feld- und Waldwege (vgl. § 44 Abs. 1 Satz 3, § 3 Abs. 1 Nrn. 3, 4a SächsStrG) stehen der Stadt bezüglich der betreffenden Grundstücksteile auf Dauer die Rechte und Pflichten des Eigentümers der Ausübung nach in dem Umfang zu, wie es die Aufrechterhaltung des Gemeingebrauchs erfordert (vgl. § 13 Abs. 4 SächsStrG). Die Aufrechterhaltung des Gemeingebrauchs liegt hier in der dauerhaften Nutzung der betreffenden Grundstücksteile als öffentliche Straßen und Wege und diese Nutzung ist ausschließlich. Der eigentliche (zivilrechtliche) Eigentümer hat in diesem Zusammenhang keine Möglichkeit einer eigenen anderweitigen bzw. speziellen Nutzung des in Anspruch genommenen Teiles seines Grundstücks. Vielmehr wird er von der Einwirkung auf diese Grundstücksteile durch die Stadt wirtschaftlich ausgeschlossen und trägt auch keine Gefahren und Risiken im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung mehr. Diese obliegen vielmehr der Stadt als Straßenbaulastträgerin, denn die Straßenbaulast umfasst nach § 9 Abs. 1 Satz 1 SächsStrG alle mit dem Bau und der Unterhaltung der Straßen zusammenhängenden Aufgaben. Die Träger der Straßenbaulast haben nach ihrer Leistungsfähigkeit die Straßen in einem den regelmäßigen Verkehrsbedürfnissen genügenden Zustand zu bauen, zu unterhalten, zu erweitern oder sonst zu verbessern; dabei sind die sonstigen öffentlichen Belange einschließlich des Umweltschutzes zu berücksichtigen (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 2 SächsStrG).

Der Stadt ist somit der zum Straßenkörper gehörende, im zivilrechtlichen Eigentum Dritter stehende Grund und Boden wirtschaftlich zuzurechnen. Dies hat zur Folge, dass sie ihn in ihrer Eröffnungsbilanz auszuweisen hat, und zwar mit 20 % des Bodenrichtwertes eines in gleicher Lage gelegenen unbebauten Grundstücks mit den geregelten Mindest- bzw. Höchstsätzen (vgl. § 61 Abs. 7 Nr. 4 Buchstabe a SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO, § 5 Abs. 1 VerkFIBerG). Je nach Zuschnitt des Grundstücks ist nicht nur der direkt unter dem Straßenkörper liegende Grund und Boden der Stadt wirtschaftlich zuzurechnen, sondern auch solche Teile des Grund und Bodens, die infolge des Straßenverlaufs nicht mehr selbstständig genutzt werden können.

Folgerung:

Die Stadt hat den Grund und Boden zu bewerten und die unterlassenen Wertansätze nachzuholen.

2.6 Ober-/Unterstraße

Die Stadt kaufte 2009/2010 für die Neugestaltung des Kreuzungsbereiches drei Grundstücke. Da die nicht als Verkehrsflächen genutzten Grundstücksteile wieder als Bauland verkauft werden sollten, wies die Stadt die erworbenen Flächen zum Bilanzstichtag im Umlaufvermögen aus. Sie versäumte dabei, die Fläche für den Kreuzungsbereich abzuziehen. Die drei Grundstücke bewertete die Stadt auf Grundlage der Anschaffungskosten. Diese waren jedoch unvollständig, da die Vermessungskosten nach Abschluss der Baumaßnahme in Höhe von 14.771,94 € unberücksichtigt blieben.

Die Stadt erhielt für den Grunderwerb auch Fördermittel von 66.540,05 €, die sie nicht passivierte.

Die Herstellungskosten der Straße waren zudem unvollständig erfasst, da die mit der Baumaßnahme notwendigen Abbruchleistungen von 46.809,51 € auf dem Grundstück mit der Flurstücksnummer 46/1 der Gemarkung Wurgwitz nicht zu den Herstellungskosten der Straße aktiviert wurden.

Die dafür erhaltenen Zuwendungen von 40.778,56 € wurden ebenfalls nicht passiviert.

Gemäß § 61 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den AHK, vermindert um Abschreibungen nach § 44 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem Eröffnungsbilanzstichtag, anzusetzen. Nach § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind Vermögensgegenstände wirklichkeitsgetreu zu bewerten.

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 und nachträgliche Anschaffungskosten (§ 38 Abs. 1 Sätze 1 und 2 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO).

Da der Abbruch des Gebäudes für die Neugestaltung des Kreuzungsbereiches notwendig war, stand dieser in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Herstellung der Straße. Damit sind die Abbruchkosten Teil der Herstellungskosten des neuen Vermögensgegenstandes (vgl. § 38 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sowie FAQ 3.7).

Vermögensgegenstände, die zur dauerhaften Nutzung bestimmt sind, wie der Straßengrund, gehören zum Anlagevermögen (vgl. § 59 Nr. 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Vorliegend waren der Straßenkörper und der Straßengrund zudem separat im Anlagevermögen auszuweisen (vgl. §§ 34 Abs. 1 Satz 1, 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Im Umlaufvermögen waren lediglich die zur Weiterveräußerung vorgesehenen Teilflächen auszuweisen.

Nach § 40 Abs. 1 Satz 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind Sonderposten mit den ursprünglichen Beträgen abzüglich der bis zum Eröffnungsbilanzstichtag vorzunehmenden Auflösungen anzusetzen und gemäß Abs. 2 den damit bezuschussten Vermögensgegenständen sachgerecht zuzuordnen.

Folgerungen:

1. Die Bewertung und die Bilanzierung des Grund und Bodens sind zu berichtigen.
2. Die Herstellungskosten der Straße und die Höhe der Sonderposten sind unter Berücksichtigung der Neubewertung der bezuschussten Vermögensgegenstände zu ermitteln; die Wertansätze sind entsprechend zu berichtigen.

2.7 Zustandskennziffern bei neu gebauten Straßenabschnitten

Bei der im Dezember 2011 aktivierten Straße „Am Jochhöh“ wurden zwei Straßenabschnitte irrtümlich mit der Zustandskennziffer 3 bzw. 4 bewertet. Bei der im Mai 2012 aktivierten „Oberstraße“ wurde auch bei einem Abschnitt die Zustandsnote 3 vergeben. Dadurch wurden außerplanmäßige Abschreibungen von insgesamt 50.654,94 € vom Restbuchwert der betroffenen Straßenabschnitte vorgenommen. Auf Nachfrage teilte die Stadt mit, dass für diese Verkehrsflächen ein Gewährleistungsanspruch bestand und somit Zustandsnote 1 hätte festgelegt werden müssen. Die Sonderabschreibung sei nicht gerechtfertigt und es werde eine Korrektur erfolgen.

Nach § 61 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den AHK, vermindert um Abschreibungen nach § 44 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem Eröffnungsbilanzstichtag, anzusetzen. Außerplanmäßige Abschreibungen sind jedoch ausschließlich im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorzunehmen (vgl. § 44 Abs. 6 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Gemäß § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten.

Folgerung:

Die Bewertungen der Straßen sind zu überarbeiten; ihre Eröffnungsbilanzwerte sind zu berichtigen.

3 Wertansatz und Sonderposten Goetheplatz/Gabelsberger Straße

Ausweislich der Berechnungsunterlagen für die Sonderposten der Baumaßnahme Goetheplatz/Gabelsberger Straße betrug die Gesamtsumme der Zuwendungen 320.730,05 €. Dieser Betrag wurde auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufgeteilt und passiviert. Aus der Übersicht des die Baumaßnahme betreuenden Sanierungsträgers war erkennbar, dass die Zuwendungen tatsächlich insgesamt 633.571,17 € betragen. Die Differenzen konnten während der örtlichen Erhebungen nicht geklärt werden.

Differenzen bestanden auch in der Höhe der ausgewiesenen Herstellungskosten. Diese betragen nach der Übersicht des Sanierungsträgers 980.196,99 €, während in den Bewertungsunterlagen Gesamtausgaben von lediglich 844.094,02 € ausgewiesen waren.

Zuwendungen für Investitionen sind als Sonderposten auszuweisen (vgl. § 40 Abs. 1 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Nach § 40 Abs. 1 Satz 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind Sonderposten mit den ursprünglichen Beträgen abzüglich der bis zum Bilanzstichtag vorzunehmenden Auflösungen anzusetzen. Gemäß § 40 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik sind Sonderposten nach § 40 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO den damit bezuschussten Vermögensgegenständen sachgerecht zuzuordnen. Die Auflösung nach § 40 Abs. 1 Satz 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO bemisst sich nach der Bilanzwertentwicklung des bezuschussten Vermögensgegenstandes.

Gemäß § 61 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 44 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem Eröffnungsbilanzstichtag, anzusetzen.

Nach § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind Vermögensgegenstände wirklichkeitsgetreu zu bewerten.

Folgerung:

Die Bewertung der Vermögensgegenstände und die Höhe des Sonderpostens sind zu überprüfen und ggf. zu berichtigen.

4 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus steuerkraftabhängigen Umlagen im Rahmen des Finanzausgleiches

Die Stadt bildete als Ergebnis der örtlichen Prüfung eine Rückstellung in Höhe von 112.500 € für die ungewisse Verbindlichkeit aus der steuerkraftabhängigen Umlage im Rahmen des Finanzausgleiches (Kreisumlage) für das Jahr 2013, obwohl ihr spätestens im Juli 2013 die tatsächliche Höhe der steuerkraftabhängigen Umlage von 1.159.229 € bekannt war.

Rückstellungen sind u. a. für ungewisse Verbindlichkeiten aus der steuerkraftabhängigen Umlage gemäß § 25a SächsFAG sowie für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen zu bilden (vgl. § 85a SächsGemO, § 41 Abs. 1 Nr. 4 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Gemäß § 41 Abs. 3 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind Rückstellungen in der Höhe des auf der Grundlage einer sachgerechten und nachvollziehbaren Schätzung ermittelten notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Dabei sind vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag

entstanden sind, zu berücksichtigen (vgl. § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO), selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag (01.01.2013) und dem Tag der Aufstellung der Eröffnungsbilanz (15.12.2015) bekannt geworden sind (Wertaufhellungsprinzip).

Unabhängig davon ermittelte die Stadt die Höhe der Umlage auch aus einem weiteren Grund fehlerhaft. Sie wendete nämlich bei der Ermittlung der Bedarfsmesszahl unterschiedliche Rechtsgrundlagen an. Den Hauptansatz ermittelte sie nach dem ab dem 01.01.2013 und den Schüleransatz nach dem bis zum 31.12.2012 geltenden Finanzausgleichsgesetz.

Folgerungen:

1. Das Wertaufhellungsprinzip ist künftig durchgängig zu beachten.
2. Die Stadt hat die Höhe der Rückstellung zu berichtigen.

5 Weitere Bilanzpositionen

5.1 Bilanzierung von Treuhandvermögen

Die Stadt bilanzierte das Vermögen für den Friedhof in Kleinnaundorf unvollständig. Sie wies lediglich die Forderungen und passive Rechnungsabgrenzungsposten für die Grabnutzungsgebühren, nicht aber das vorhandene Anlagevermögen aus.

Eigentümerin des Friedhofsgrundstücks war laut Grundbuch die Gottesackerstiftung zu Kleinnaundorf, eine rechtsfähige kommunale örtliche Stiftung nach § 13 Abs. 1 SächsStiftG (vgl. Bescheid der Landesdirektion Sachsen vom 10.12.2014). Auskunftsgemäß wurde die Friedhofsverwaltung von einer Mitarbeiterin der Stadt, die auch mit anderen Aufgaben betraut war, erledigt.

Gemäß § 94 Abs. 1 SächsGemO verwaltet die Stadt die örtlichen Stiftungen nach den Vorschriften der SächsGemO. Grundsätzlich handelt es sich bei rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen um Treuhandvermögen, für welches die Kommune gemäß § 92 Abs. 1 SächsGemO besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen hat. Eine Aktivierung dieses Vermögens bei der Kommune wäre demnach grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. § 36 Abs. 4 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO). Allerdings kann geringfügiges Treuhandvermögen nach § 92 Abs. 2 SächsGemO im Haushalt der Stadt gesondert (in einem separaten Teilhaushalt) nachgewiesen werden. Als geringfügig wird Treuhandvermögen erachtet, wenn die mit seiner Verwaltung verbundene Arbeit nicht mehr als eine Arbeitskraft erfordert oder wenn die Höhe des Treuhandvermögens im Verhältnis zum Haushaltsvolumen der Stadt als geringfügig anzusehen ist.

Da die Friedhofsverwaltung weniger als eine Arbeitskraft erforderte und damit die Voraussetzungen für geringfügiges Treuhandvermögen vorliegen, die Stadt außerdem im Wertaufhellungszeitraum nach § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO Kenntnis über die Vermögenszuordnung des gesamten Friedhofs zum 31.12.2012 erlangt hatte, kann sie das Vermögen der Gottesackerstiftung zu Kleinnaundorf als Treuhandvermögen in ihrem Haushalt nachweisen. Die Stadt hat das ihr hierbei zustehende Ermessen insoweit ausgeübt, als dass sie die Forderungen und passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der Vermögensrechnung bilanzierte. Demzufolge hätte sie das Vermögen und die Schulden vollständig in der Eröffnungsbilanz ausweisen müssen.

Folgerung:

Die Stadt hat das Vermögen und die Schulden der Stiftung vollständig in ihrem Haushalt zu erfassen.

5.2 Bewertung von Aufwuchs bei Waldflächen

Die Stadt war Eigentümerin von 67,65 ha Waldflächen. Sie bewertete den Aufwuchs nicht separat, da es sich nach ihrer Auffassung nicht um bewirtschafteten Wald handele. Die Bewertung erfolgte mit 0,26 € je m² (inklusive Aufwuchs).

Bereits das örtliche Rechnungsprüfungsamt kam in seinem Prüfvermerk vom 20.04.2016 zu dem Ergebnis, dass die Stadt über bewirtschaftete Waldflächen verfügt. Demnach wäre nach Auffassung des örtlichen Rechnungsprüfungsamtes neben dem Grund und Boden auch der Aufwuchs zu bewerten gewesen.

Die Stadt vertrat gegenüber dem örtlichen Rechnungsprüfungsamt in der Stellungnahme vom 16.06.2016 weiterhin die Meinung, dass es sich bei den städtischen Waldflächen um nicht bewirtschaftete Flächen handele. Die mit dem Staatsbetrieb Sachsenforst mit Wirkung zum 01.01.2013 geschlossene Vereinbarung über den forstwirtschaftlichen Revierdienst im Körperschaftswald sei lediglich zur Absicherung der bestehenden Verkehrssicherungspflichten geschlossen worden. Sofern im Rahmen dieser Sicherungsmaßnahmen Erträge erzielt würden, dienten diese lediglich dem Ausgleich der für die Sicherungsmaßnahmen entstandenen Aufwendungen.

Das StRPrA Löbau schließt sich der Auffassung des örtlichen Rechnungsprüfungsamtes an. Wald ist insbesondere jede mit Forstpflanzen (Waldbäumen und Waldsträuchern) bestockte Grundfläche, die durch ihre Größe geeignet ist, eine Nutz-, Schutz- oder Erholungsfunktion auszuüben (vgl. § 2 Abs. 1 SächsWaldG). Gemessen daran handelt es sich bei der in Bezug genommenen städtischen Fläche um Wald. Die Stadt bewirtschaftete den Wald zudem regelmäßig. Denn die mit dem Staatsbetrieb Sachsenforst geschlossene Vereinbarung diene nicht lediglich der Verkehrssicherung. In TNr. 1 Buchstabe a) dieser Vereinbarung wurde die „zu bewirtschaftende Waldfläche als Summe der Holzboden- und Nichtholzbodenfläche“ flächenmäßig mit 55,5 ha definiert. Für die Leistungen aus dieser Vereinbarung hatte die Stadt gemäß ihrer TNr. 2 Buchstabe b) einen jährlichen Kostenbeitrag von 18 € je ha für die kostenbeitragspflichtige Waldfläche von 54,4 ha zu entrichten. Demgegenüber wurde für Waldflächen nach § 11 Abs. 3, § 7 Abs. 4 SächsPKWaldVO kein Kostenbeitrag erhoben. Waldflächen nach diesen Bestimmungen umfassen Schutzwald nach § 29 Abs. 3 Nr. 1 SächsWaldG, durch Rechtsverordnung ausgewiesene Schutzgebiete ohne forstliche Bewirtschaftung und Waldflächen im außerregelmäßigen Betrieb. Die kostenbefreite Fläche umfasste dabei lediglich 1,1 ha bzw. 2 % der Gesamtfläche. Des Weiteren beinhaltete die Vereinbarung neben der Überwachung der Verkehrssicherungspflicht (vgl. TNr. 2 Buchstabe a) Nr. 9 der Vereinbarung) noch acht weitere Leistungen nach § 2 SächsPKWaldVO.

Gemäß § 61 Abs. 7 Nr. 3 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO werden bewirtschaftete Waldflächen nach Grund und Boden sowie Aufwuchs getrennt erfasst. Lediglich unbewirtschaftete Waldflächen werden mit 0,10 € - 0,50 € je m² für Grund und Boden sowie Aufwuchs bewertet.

Folgerung:

Die Stadt hat den Aufwuchs separat zu bewerten und auszuweisen.

5.3 Ausweis kreditähnlicher Rechtsgeschäfte

Die Stadt wies in der Eröffnungsbilanz bei den Vorbelastungen für künftige Haushaltsjahre keine Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften aus. Sie hatte jedoch u. a. mehrere Leasingverträge für Dienstkraftfahrzeuge mit Laufzeiten von bis zu vier Jahren geschlossen. Ausweislich der Leasingverträge haftete die Stadt als Leasingnehmerin verschuldensunabhängig für den Untergang, den Verlust, die Beschädigung und die Wertminderung der Fahrzeuge. Eine Kündigung der Verträge war nur unter besonderen Voraussetzungen möglich.

Bereits bei der letzten überörtlichen Prüfung war die Stadt der Auffassung, dass es sich bei diesen Verträgen nicht um kreditähnliche Rechtsgeschäfte handele.³

Die von der Stadt geschlossenen Verträge wiesen mit den ihr überbürdeten objektbezogenen Risiken und dem Ausschluss des Kündigungsrechts für die vereinbarte Nutzungsdauer von einem üblichen Mietverhältnis abweichende Besonderheiten auf, die dem Finanzierungsleasing entstammen. Derartige Leasingverträge werden nach den kommunalrechtlichen Vorschriften jedenfalls dann, wenn sie eine Laufzeit von über einem Jahr haben, als kreditähnliches Rechtsgeschäft im Sinne des § 82 Abs. 5 SächsGemO angesehen, und zwar unabhängig davon, ob sie einen späteren Eigentumserwerb ermöglichen oder nicht.⁴

Nach § 46 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind unter der Vermögensrechnung, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre zu vermerken, insbesondere Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften, Bürgschaften, Gewährverträge und in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen sowie übertragene Ansätze für Auszahlungen und Aufwendungen nach § 21 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO. Jede Art der Vorbelastung darf in einem Betrag angegeben werden. Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

Folgerung:

Künftig ist auf den korrekten Ausweis der Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre zu achten.


Dr. Ulfert Frenzel
Amtsleiter



³ Vgl. Aktenvermerk des Kämmerers vom 20.02.2012.

⁴ Vgl. Abschnitt XI Nr. 2 Buchstabe a) AnwHinwKommHHR vom 14.12.2007.

1000

Eröffnungsbilanz der Großen Kreisstadt Freital zum 01.01.2013

Aktiva	01.01.2013	Passiva	01.01.2013
	in EUR		in EUR
1. Anlagevermögen	294.997.436,95	1. Kapitalposition	227.308.308,22
a) Immaterielle Vermögensgegenstände	55.386,32	a) Basiskapital	224.711.291,47
b) Sonderposten für geleistete Investitionszuwendungen	0,00	b) Rücklagen	2.597.016,75
c) Sachanlagevermögen	180.794.298,79	aa) Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses	0,00
aa) Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an solchen	8.064.213,74	bb) Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses	0,00
bb) Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an solchen	51.237.918,20	cc) Rücklagen aus nicht ertragswirksam aufzulösenden Zuwendungen	2.590.016,75
cc) Infrastrukturvermögen	110.015.303,01	ddd) Zweckgebundene und sonstige Rücklagen	7.000,00
dd) Bauten auf fremden Grund und Boden	0,00	davon Stiftung Friedrich Pappermann	7.000,00
ee) Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler	384.967,91	c) Fehlbeträge	0,00
davon Stiftung Friedrich Pappermann	187,00	aa) Vortrag von Fehlbeträgen des ordentlichen Ergebnisses aus den Vorjahren	0,00
ff) Maschinen, technische Anlagen, Fahrzeuge	6.701.341,72	bb) Fehlbetrag des Sonderergebnisses und Vortrag von Fehlbeträgen des Sonderergebnisses aus den Vorjahren	0,00
gg) Betriebs- und Geschäftsausstattung, Tiere	1.046.845,40	cc) Jahresfehlbetrag des ordentlichen Ergebnisses	0,00
hh) Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	5.363.708,81	2. Sonderposten	72.245.049,60
i) Finanzanlagevermögen	114.147.751,84	a) Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen	68.404.357,38
aa) Anteile an verbundenen Unternehmen	71.775.321,56	davon Stiftung Friedrich Pappermann	187,00
bb) Beteiligungen	6.798.400,40	b) Sonderposten für Investitionsbeiträge	0,00
cc) Sondervermögen	19.673.271,95	c) Sonderposten für den Gebührenaussgleich	0,00
dd) Ausleihungen	3.207.949,83	d) Sonstige Sonderposten	3.840.692,22
ee) Wertpapiere	12.692.808,10	3. Rückstellungen	3.848.261,98
2. Umlaufvermögen	31.991.635,13	a) Rückstellungen für Pensionen und Beihilfen	0,00
a) Vorräte	2.066.859,88	b) Rückstellungen für Entgeltzahlungen für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Alterszeit	463.291,95
b) Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	8.165.632,48	c) Rückstellungen für Rekultivierung und Nachsorge von Deponien	0,00
c) Privatrechtliche Forderungen, Wertpapiere des Umlaufvermögens	2.599.194,05	d) Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten und sonstige Umweltschutzmaßnahmen	1.461.077,25
d) Liquide Mittel	19.159.948,72	e) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus steuerkraftabhängigen Umlagen im Rahmen des Finanzausgleichs	112.500,00
davon Stiftung Friedrich Pappermann	7.000,00	f) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund von Steuerschuldverhältnissen	0,00
3. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	0,00	g) Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichts- und Verwaltungsverfahren sowie aus Bürgschaften, Gewährverträgen und wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften	1.721.392,78
4. Nicht durch Kapitalposition gedeckter Fehlbetrag	0,00	h) Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung im Haushaltsjahr	0,00
		i) Rückstellungen für sonstige vertragliche oder gesetzliche Verpflichtungen zur Gegenleistungen gegenüber Dritten, die im laufenden Haushaltsjahr wirtschaftlich begründet wurden und die der Höhe nach noch nicht genau bekannt sind	90.000,00
		j) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren	0,00
		k) sonstige Rückstellungen	0,00
		4. Verbindlichkeiten	23.500.555,80
		a) Verbindlichkeiten in Form von Anleihen	0,00
		b) Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen	11.015.426,51
		c) Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften	0,00
		d) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	2.077.875,91
		e) Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	678.290,19
		f) Sonstige Verbindlichkeiten	9.728.962,19
		5. Passive Rechnungsabgrenzungsposten	86.896,48
BILANZSUMME AKTIVA	326.989.072,08	BILANZSUMME PASSIVA	326.989.072,08

Die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre:

1. Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften 0,00 €
2. Bürgschaften 15.990.660,49 € (siehe Anlage 4 zum Anhang)
3. Gewährverträge 0,00 €
4. in Anspruch genommenen Verpflichtungsermächtigungen 739.673,26 € (siehe Anlage 5 zum Anhang)
5. übertragene Ansätze für Auszahlungen und Aufwendungen 14.008.342,34 € (siehe Anlage 6 zum Anhang)

