STAATLICHES
RECHNUNGSPRÜFUNGSAMT
WURZEN

Freistaat
SACHSEN

P r ü f u n g s b e r i c h t

zur überörtlichen Prüfung

der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2013

der Großen Kreisstadt Delitzsch

Eröffnungsbilanz

zum 01.01.2013

der Großen Kreisstadt Delitzsch

Prüfungsbericht gemäß § 131 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. § 109 Abs. 4 Satz 1 SächsGemO

23. Februar 2017

Az.: 2-14730070G641-16.3

Inhaltsverzeichnis **Seite**

Abkürzungen		7
Vorblatt		8
I	**Vorbemerkungen**	**9**
II	**Prüfungsfeststellungen zur Stellungnahme**	**10**
III	**Ergebnisse der Prüfung**	**11**
1	Grundlegende Ergebnisse	11
1.1	Prüfungsvermerk der örtlichen Prüfung	11
1.2	Dokumentation	11
1.3	Internes Kontrollsystem	12
1.4	Bewertungsrichtlinie	12
1.4.1	Ersatzbewertungen in festgelegten Sanierungsgebieten	12
1.4.2	Aktive Sonderposten	13
1.4.3	Weitere unzureichende und fehlende Regelungen	13
1.4.4	Berichtigung der Eröffnungsbilanz	14
2	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an solchen	15
2.1	Außerplanmäßige Abschreibungen bei Wertminderungen	15
2.2	Ersatzbewertung von Grund und Boden	16
2.2.1	Grundstücksfläche	16
2.2.2	Erfassung des Bodenrichtwertes	16
2.2.3	Aufteilung von Grund und Boden nach Nutzungsarten	16
2.3	Sachwertverfahren	17
2.3.1	Bewertungsstichtag	17
2.3.2	Umfassende Sanierung	17
2.3.3	Lineare Ermittlung des Brutto-Grundflächenpreises	18
2.3.4	Baumängel	18
2.4	Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungsaufwand	19
2.5	Anpassung der Restnutzungsdauer nach Sanierungen	19
2.6	Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Nachweise	20
2.7	Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen und Außenanlagen	21
2.8	Rückindizierung von Vermögensgegenständen	21
2.9	Erbbaugrundstücke	22
2.10	Verkaufsabsicht	22
3	Infrastrukturvermögen	23
3.1	Grundstücke mit offener Ankaufsverpflichtung	23
3.2	Erfassung des Grund und Bodens von Gehwegen und Parkflächen	23
3.3	Berechnung der Abschreibungen	24
3.4	Brücken und Durchlässe	24
3.5	Verkehrsflächen	25
3.5.1	Ersatzbewertung der Verkehrsflächenkörper	25
3.5.2	Zuordnung von Kosten	26
4	Sonderposten	26

4.1	Bilanzwertentwicklung von Sonderposten	26
4.2	Sonderposten bei ersatzbewerteten Vermögensgegenständen	27
4.3	Zuwendungen aus Sanierungsprogrammen	28
4.4	Zuordnung und Aufteilung von Sonderposten	29
4.5	Wertermittlung einzelner Sonderposten	30
4.6	Sonderposten für investive Schlüsselzuweisungen	30
5	Rückstellungen	31
5.1	Rückstellungen für zweckgebundene Einnahmen	31
5.2	Rückstellungen für rückständigen Grunderwerb	31

Anlage

Anlage Eröffnungsbilanz

Abkürzungen

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

a. F.	alte Fassung
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
Az.	Aktenzeichen
AZV	Abwasserzweckverband
BewR-E	Entwurf einer Bewertungsrichtlinie zur Erstellung der Eröffnungsbilanz
EB	Eröffnungsbilanz
EW	Einwohner
FAQ	Antworten des SMI auf häufig gestellte Fragen in der jeweils geltenden Fassung, vgl. http://www.kommnale-verwaltung.sachsen.de/20408.htm
GVFG	Gemeindeverkehrsfinanzierungsgesetz
HKR	Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen
HOAI	Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen (Honorarordnung für Architekten und Ingenieure – HOAI)
n. F.	neue Fassung
NHK 2000	Normalherstellungskosten 2000 gemäß den Wertermittlungs-Richtlinien des Bundes und dem Runderlass des Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen vom 01.12.2001
Nr.	Nummer
RAB	Rechtsaufsichtsbehörde
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-Doppik	Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirtschaft nach den Regeln der Doppik (Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik)
SächsKomKBVO	Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die Kassen- und Buchführung der Kommunen (Sächsische Kommunale Kassen- und Buchführungsverordnung)
SächsStrG	Straßengesetz für den Freistaat Sachsen (Sächsisches Straßengesetz)
SMI	Sächsisches Staatsministerium des Innern
SRH	Sächsischer Rechnungshof
SSG	Sächsischer Städte- und Gemeindetag e. V.
StRPrA	Staatliches Rechnungsprüfungsamt
T€	Tausend Euro
TNr.	Textnummer
VerkFlBerG	Gesetz zur Bereinigung der Rechtsverhältnisse an Verkehrsflächen und anderen öffentlich genutzten privaten Grundstücken (Verkehrsflächenbereinigungsgesetz)

Vorblatt

Große Kreisstadt:	Delitzsch	
Rechtsaufsichtsbehörde:	Landratsamt Landkreis Nordsachsen	
Amtliche Einwohnerzahl:	30.06.2012 30.06.2013	25.158 24.997
Oberbürgermeister:	Herr Dr. Wilde	
Fachbediensteter für das Finanzwesen:	Herr Schmiech	
Örtliche Prüfung:	Rechnungsprüfungsamt der Großen Kreisstadt Delitzsch	
HKR-Programm:	IFRSachsen.Ki-Sa, HKR-Doppik, Version 4 (zugelassen)	

I Vorbemerkungen

Das StRPrA Wurzen hat im Auftrag des SRH gemäß § 131 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. §§ 108, 109 SächsGemO sowie §§ 13, 14 RHG die am 24.09.2015 festgestellte Eröffnungsbilanz der Großen Kreisstadt Delitzsch (nachfolgend Stadt) zum 01.01.2013 (Anlage), den Anhang mit Anlagen sowie den Rechenschaftsbericht überörtlich geprüft. Die örtlichen Erhebungen fanden vom 14.03.2016 bis 14.07.2016 mit Unterbrechungen statt. Die Stadt verzichtete nach Übersendung des Arbeitspapiers auf ein abschließendes Gespräch.

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 mit a. F. / n. F. kenntlich gemacht. Die für den Jahresabschluss geltenden Regelungen fanden entsprechend Anwendung (§ 131 Abs. 3 Satz 2 SächsGemO sowie § 61 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik); 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 (§ 131 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. § 109 Abs. 4 Satz 2 SächsGemO). Über dessen Inhalt ist in öffentlicher Sitzung zu beraten, sofern nicht das öffentliche Wohl oder berechtigte 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 RAB und dem StRPrA Wurzen Stellung zu nehmen (§ 131 Abs. 4 Satz 1 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 Wurzen der RAB eine abschließende Beurteilung übersenden. Die RAB wird anschließend den Abschluss der überörtlichen Prüfung bestätigen. Bei eingeschränkter Bestätigung aufgrund nicht erledigter, wesentlicher Feststellungen wird die RAB 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-Doppik im letzten noch nicht festgestellten Jahresabschluss nach § 62 Abs. 1 und 4 SächsKomHVO-Doppik durchzuführen. Auf Grund 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 § 131 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. § 109 Abs. 5 Satz 1 SächsGemO gegenüber der RAB und dem StRPrA Wurzen Stellung zu nehmen:

TNr. III 1.2	Dokumentation
TNr. III 1.3	Internes Kontrollsystem
TNr. III 1.4.1	Ersatzbewertungen in festgelegten Sanierungsgebieten
TNr. III 1.4.2	Aktive Sonderposten
TNr. III 1.4.3	Weitere unzureichende und fehlende Regelungen
TNr. III 2.1	Außerplanmäßige Abschreibungen bei Wertminderungen
TNr. III 2.3.1	Bewertungsstichtag
TNr. III 2.3.2	Umfassende Sanierung
TNr. III 2.3.3	Lineare Ermittlung des Brutto-Grundflächenpreises
TNr. III 2.3.4	Baumängel
TNr. III 2.4	Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungsaufwand
TNr. III 2.5	Anpassung der Restnutzungsdauer nach Sanierungen
TNr. III 2.6	Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Nachweise
TNr. III 2.8	Rückindizierung von Vermögensgegenständen
TNr. III 2.9	Erbbaugrundstücke
TNr. III 3.1	Grundstücke mit offener Ankaufsverpflichtung
TNr. III 3.2	Erfassung des Grund und Bodens von Gehwegen und Parkflächen
TNr. III 3.4	Brücken und Durchlässe
TNr. III 3.5.1	Ersatzbewertung der Verkehrsflächenkörper
TNr. III 4.1	Bilanzwertentwicklung von Sonderposten
TNr. III 4.2	Sonderposten bei ersatzbewerteten Vermögensgegenständen
TNr. III 4.3	Zuwendungen aus Sanierungsprogrammen
TNr. III 4.6	Sonderposten für investive Schlüsselzuweisungen
TNr. III 5.1	Rückstellungen für zweckgebundene Einnahmen
TNr. III 5.2	Rückstellungen für rückständigen Grunderwerb

III Ergebnisse der Prüfung

1 Grundlegende Ergebnisse

1.1 Prüfungsvermerk der örtlichen Prüfung

Das StRPrA Wurzen hat im Bereich der bebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte, des Infrastrukturvermögens und der Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen eine Reihe von wesentlichen Beanstandungen bei der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz festgestellt, die den uneingeschränkten Prüfungsvermerk der örtlichen Prüfung maßgeblich relativieren.

Auf den Bericht über die örtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz der Stadt zum 01.01.2013 vom 14.08.2015, der bereits eine Vielzahl von Feststellungen enthielt, wird ergänzend verwiesen.

1.2 Dokumentation

Die vorgelegten Unterlagen zur Dokumentation der geprüften Bilanzpositionen enthielten nicht immer alle benötigten Angaben zur Entwicklung der Wertansätze der AHK bzw. Ersatzwerte zum Bewertungsstichtag der Eröffnungsbilanz und ließen sich nicht immer in angemessener Zeit nachvollziehen. Entsprechende Hinweise auf die Fundstelle sowie aussagekräftige Fotos fehlten, so dass die Prüfung ohne Rücksprache mit der Verwaltung nicht möglich und mit erhöhtem Aufwand verbunden war.

So waren beispielsweise bei ersatzbewertetem Grund und Boden die zugrunde gelegten Bodenrichtwerte nicht dokumentiert.

Die Abstimmung der Verkehrskörper aus dem Softwareprogramm „ArcGIS“ mit den Daten der Anlagenbuchhaltung, hier vor allem die zweifelsfreie Zuordnung der GIS-Identifikationsnummern der abschnittsbezogenen Fahrbahnen bzw. Gehwege, war sehr zeitaufwendig.

Die Dokumentation der Gebäude enthielt teilweise keine Angaben zu den tatsächlichen Baujahren bzw. war dies zum Beispiel bei der Trauerhalle „Beerendorf“ (INV-1959-013283) nach Angabe der Mitarbeiter aufgrund fehlender Hinweise nicht ermittelbar. Eine sachgerechte Schätzung des Gebäudealters gemäß dem Erlass des SMI zur Bewertung von Gebäuden mit Hilfe von Ersatzwerten bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz vom 19.10.2007 konnte den Unterlagen in diesen Fällen nicht entnommen werden.

Die Bewertung einiger Gebäude, wie z. B. das Bürogebäude (INV-1957-015006), wurde durch einen externen Wertgutachter durchgeführt und fehlerhaft übernommen. Eine Kontrolle dieser Bewertungen sowie sämtlicher Bewertungsakten auf deren Richtigkeit und Vollständigkeit erfolgte nach den vorliegenden Erkenntnissen nicht oder nur in unzureichendem Maße.

Teilweise wich die Dokumentation der Liegenschaftsverwaltung (Anlagenstammblatt) zum Gebäude von den Angaben der Anlagenbuchhaltung (Anlagenkarte, Anlagennachweis) ab bzw. war nicht nachvollziehbar. So standen z. B. bei dem „Stützbauwerk“ (INV-1975-016126) die Angaben zum Baujahr und zur Nutzungsdauer in keinem Bezug zum Ermittlungsschema „Sachwertverfahren“ des SMI. Der ausgewiesene fiktive AHK-Wert i. H. v. 14.000 € konnte nicht nachvollzogen werden.

Eine Dokumentation der Wertansätze ersatzbewerteter Betriebsvorrichtungen bzw. Außenanlagen wie Zäune (vgl. INV-1985-012401 und INV-2007-012484), Geländer (vgl.

INV-2002-012096) und Hochbeet (vgl. INV-2010-012298) wurde nicht vorgenommen. Die Prüfung der Wertansätze zum Bilanzstichtag war damit nicht möglich.

Des Weiteren war die Wahrung des „Vier-Augen-Prinzips" bei der Erfassung und Bewertung der Gegenstände des Infrastrukturvermögens nicht dokumentiert.

Die Unterlagen zu den Eröffnungsbilanzansätzen entsprachen nicht vollumfänglich den Anforderungen des § 22 Abs. 1 Satz 2 SächsKomKBVO, wonach die Aufzeichnungen u. a. vollständig, richtig, zeitgerecht und nachprüfbar vorzunehmen sind. Die Buchführung muss gemäß § 22 Abs. 1 Sätze 4 und 5 SächsKomKBVO so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Verwaltungsvorfälle und die wirtschaftliche Lage der Stadt vermitteln kann und die Verwaltungsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind.

Weiterführend fordert der Grundsatz der Richtigkeit im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, dass die Geschäftsvorfälle in der Buchführung korrekt abgebildet werden. Demzufolge ist es erforderlich die Erfassungs-, Ausweis- und Bewertungsmethoden so zu regeln und zu dokumentieren, dass einzelne Bilanzpositionen der Menge und dem Wert nach immer in gleicher Weise ermittelt, abgegrenzt und bewertet werden können und dies für andere Sachkundige grundsätzlich überprüfbar ist (Prinzip der Willkürfreiheit). Gemäß § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 SächsKomHVO-Doppik sollen diese Regelungen auch für künftige Neuzugänge, soweit es sich um vergleichbare Vermögensgegenstände und Schulden handelt, Anwendung finden können (Grundsatz der Bewertungsstetigkeit).

Folgerung:

Die Dokumentation hat den rechtlichen und internen Vorgaben zu entsprechen.

1.3 Internes Kontrollsystem

Die festgestellten Mängel unter nachfolgenden TNr. III 2, 3 und 4 waren teilweise auf fehlende oder unzureichende interne Richtlinien, auf Kontrollmängel im Rahmen der Erfassung und Bewertung oder auf Informationsdefizite bei den Prozessabläufen zurückzuführen.

In der Bewertungsrichtlinie der Stadt (Dienstanweisung 02/2011) fehlten beispielsweise Regelungen zur Anpassung der Nutzungsdauer, zur Abgrenzung zwischen AHK und Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden und Betriebsvorrichtungen (vgl. hierzu TNr. III 1.4.3).

Die fehlende Erfassung von zurückgezahlten Zuwendungen bei verschiedenen Sonderposten (vgl. TNr. III 4.5) ließ Informationsdefizite in den Prozessabläufen erkennen.

Folgerung:

Das interne Kontrollsystem ist auf der Grundlage noch zu schaffender bzw. zu ergänzender Richtlinien zu verbessern.

1.4 Bewertungsrichtlinie

1.4.1 Ersatzbewertungen in festgelegten Sanierungsgebieten

Nr. 4.1.1 der Dienstanweisung 02/2011 (Bewertungsrichtlinie) enthielt folgende Regelung: „Für nicht in Nr. 4.2 der Bewertungsrichtlinie der Stadt Delitzsch enthaltene und vor dem 01.01.2000 angeschaffte Vermögensgegenstände sind als Ersatzwerte aktuelle AHK

rückindiziert auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung vermindert um Abschreibungen nach § 44 SächsKomHVO-Doppik anzusetzen. ... Für die Bewertung von Vermögensgegenständen in förmlich festgelegten Sanierungsgebieten (siehe Anlage 9), denen eine Finanzierung aus entsprechenden Fördermittelprogrammen gegenübersteht, können auch über den 01.01.2000 hinaus Ersatzwerte angesetzt werden."

Beispielsweise wurde die Brücke BW 1 (INV-1993-011880) ersatzbewertet, obwohl umfangreiche Sanierungsmaßnahmen stattfanden (vgl. Bauausgabebuch zum Verwendungsnachweis vom 12.10.1994: Bau eines zusätzlichen Brückenwiderlagers). Für die Baumaßnahme wurden Zuwendungen nach dem GVFG (vgl. ZUS-1993-000459, abschließender Bescheid vom 27.02.1995) und dem Programm „Städtebaulicher Denkmalschutz" (vgl. ZUS-1994-000458) bewilligt und entsprechende investive Sonderposten passiviert.

Die o. g. Regelung widerspricht dem Vorrang der Bewertung der Vermögensgegenstände mit AHK. In der Eröffnungsbilanz sind die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den AHK, vermindert um Abschreibungen nach § 44 SächsKomHVO-Doppik zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem Eröffnungsbilanzstichtag, anzusetzen. Für Vermögensgegenstände, deren AHK nicht ermittelt werden können, sind als Ersatzwerte aktuelle AHK rückgerechnet auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstands vermindert um Abschreibungen nach § 44 SächsKomHVO-Doppik anzusetzen, soweit nichts anderes geregelt ist (§ 61 Abs. 2 und Abs. 3 SächsKomHVO-Doppik).

Eine stichtagsbezogene Abweichung vom Vorrang der AHK ist hierbei nicht vorgesehen.

Folgerungen:

Die o. g. Bewertungsrichtlinie ist an die Bestimmungen der SächsKomHVO-Doppik anzupassen.

Die dementsprechend bisher ersatzbewerteten Vermögensgegenstände sind hinsichtlich des Vorrangs von AHK zu überprüfen, die Wertansätze sind zu berichtigen.

1.4.2 Aktive Sonderposten

In der Eröffnungsbilanz wurden Sonderposten für geleistete Investitionszuwendungen i. H. v. 3.138.975,86 € ausgewiesen. Nach den Angaben im Anhang (Nr. 2.2.3) konnten an Dritte geleistete Zuwendungen für Investitionen als Sonderposten für geleistete Investitionszuwendungen aktiviert werden. Dementgegen war in Nr. 4.2.2 der Bewertungsrichtlinie der Stadt (Dienstanweisung 02/2011) geregelt, dass beantragte und bewilligte Zuweisungen, welche an Dritte direkt ausgezahlt werden, für die Jahre vor 2013 nicht zu aktivieren sind.

Folgerung:

Die Bewertungsrichtlinie ist entsprechend anzupassen.

1.4.3 Weitere unzureichende und fehlende Regelungen

Die Dienstanweisung 02/2011 (Bewertungsrichtlinie) enthielt keine Regelungen zur Bewertung von Ingenieurbauwerken, insbesondere zu den Ersatzwertansätzen, zur Abgrenzung von Brücken und Durchlässen sowie zur Erfassung von Fahrbahnen auf Brücken.

Ebenso fehlten Regelungen zur Abgrenzung des Grundvermögens von Betriebsvorrichtungen (vgl. auch TNr. III 2.7).

Im Übrigen fehlte für die Ersatzbewertung von Gebäuden eine Regelung zu dem verwendeten Anpassungsfaktor bzgl. der Gemeindegröße von 0,9 (vgl. Ermittlungsschema „Sachwertverfahren", Nr. 3 Buchstabe d) des Erlasses des SMI vom 19.10.2007).

Die Anlage 1 der Dienstanweisung 02/2011 enthielt zur Ersatzbewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens folgende Regelungen zum Wertansatz:

- für nach dem 03.10.1990 eingegliederte Gemeinden	1,00 €/m²
- Stadtgebiet (alte Ortsteile)	2,00 €/m²
- Stadtrand (Süd, Ost, West, Nord)	3,00 €/m²
- Stadtzentrum (lageabhängig)	5,00 bis 10,00 €/m².

Begründende Unterlagen zur Ermittlung der Wertansätze lagen nicht vor.

Diese Wertansatzregelungen widersprachen § 61 Abs. 7 Nr. 4 Buchstabe a) SächsKomHVO Doppik, wonach für Grund und Boden von Verkehrsflächen die Ersatzwerte nach § 5 Abs. 1 VerkFlBerG zu ermitteln sind. Danach und gemäß Anlage 1 (Gemeinbedarfsflächen) der BewR E bzw. der Hinweise des SMI zur Erstellung der Eröffnungsbilanz vom 11.09.2013 war der Grund und Boden des Infrastrukturvermögens ersatzweise mit 20 % des Boden(richt)wertes in gleicher Lage belegener bzw. vergleichbarer unbebauter Grundstücke, jedoch mindestens mit 0,10 €/m² und höchstens mit 10 €/m² in Gemeinden mit mehr als 10.000 EW bis zu 100.000 EW, anzusetzen.

Außerdem waren beispielsweise die Ersatzwertansätze von Grund und Boden für Naturschutzgebiete (0,20 bis 0,50 €/m²), Wald und Forst (0,10 bis 0,50 €/m²) und für Kleingärten und Erholungsgrundstücke (2,00 bis 15,00 €/m²) nicht hinreichend bestimmt, indem die Bewertungsspannen aus der BewR-E ohne Anpassung übernommen wurden. Dies traf auch für Friedhöfe und Parkanlagen zu, deren Grund und Boden innerhalb der Ortslage mit bis 20 % des durchschnittlichen Bodenrichtwertes umliegender Grundstücke zu bewerten war.

Innerhalb des vorgegebenen Rahmens sind die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse zu berücksichtigen und die Ersatzwerte für die Grundstücksarten konkret und zweifelsfrei zu regeln, z. B. in Abhängigkeit von der Lage durch einen Lageplan.

Folgerungen:

Die o. g. Bewertungsrichtlinie ist zu ergänzen bzw. zu überarbeiten.

Die betreffenden Wertansätze für Grund und Boden sind zu überprüfen und zu berichtigen.

1.4.4 Berichtigung der Eröffnungsbilanz

In Nr. 5 der Bewertungsrichtlinie der Stadt (Dienstanweisung 02/2011) wurde festgelegt, dass Berichtigungen der Eröffnungsbilanz gemäß § 62 SächsKomHVO-Doppik nur dann erforderlich sind, wenn es sich um wesentliche Beträge handelt. Berichtigungen sind dabei ab einem Wert von mehr als 250.000,00 € pro Einzelfall vorzunehmen.

Die Festlegung dieser Wesentlichkeitsgrenze erscheint aus Sicht des StRPrA Wurzen nicht sachgerecht.

Nach § 62 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik ist ein Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt. Hinsichtlich der Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen

existierten keine konkreten Vorgaben, da es hier stets auf die örtlichen Verhältnisse ankommt. Die Wesentlichkeit i. S. d. § 62 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik ist sowohl in Bezug auf den einzelnen Fehler (Einzelwesentlichkeit) als auch in Bezug auf eine Summe von (gleichartigen) Fehlern (Summenwesentlichkeit) hinsichtlich einer einzelnen Bilanzposition bzw. zur Bilanzsumme festzulegen und zu ermitteln (vgl. Mitgliederrundschreiben Nr. 079/14 des SSG vom 03.02.2014). Dabei können die Zuständigkeitsregelungen nach der Hauptsatzung eine Orientierung geben. Bei sog. systematischen Fehlern wären bei Erreichen der Summenwesentlichkeit sämtliche Wertansätze zu berichtigen (unabhängig von der Wesentlichkeit im Einzelnen).

Folgerung:

Die Bewertungsrichtlinie sollte diesbezüglich - ggf. in Abstimmung mit der RAB - konkretisiert werden.

2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an solchen

2.1 Außerplanmäßige Abschreibungen bei Wertminderungen

Die Stadt zog die Gemeinbedarfsabschläge bei ersatzbewertetem Grund und Boden von den fiktiven historischen AHK ab und wies lediglich den geminderten Betrag als AHK im Anlagennachweis aus. Dies betraf u. a. INV-1990-013528, INV-1990-013529, INV-1990-013531, INV-190-013532, INV-1990-013533, INV-1990-014485, INV-1990-015275, INV-1990-015279, INV-1990-013282, INV-1990-012700, INV-1990-012599 und INV-1990-015388. Insoweit unterblieb diesbezüglich ein Ausweis außerplanmäßiger Abschreibungen.

Für die erstmalige Bewertung von Grund und Boden mit Hilfe von Ersatzwerten sind gemäß § 61 Abs. 3 i. V. m. Abs. 7 Nr. 1 SächsKomHVO-Doppik die aktuellen Bodenrichtwerte anzusetzen. Hilfsweise kann der niedrigste Bodenrichtwert umliegender Grundstücke herangezogen werden. Die so ermittelten Grundstückswerte sind als (fiktive historische) AHK in der Anlagenübersicht gemäß § 54 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik auszuweisen.

Wertminderungen aufgrund von Gemeinbedarf oder anderweitiger Nutzungs-, Verfügungs- und Verwertungsbeschränkungen sind als außerplanmäßige Abschreibungen in der Anlagenbuchhaltung und im Anlagennachweis zu erfassen (vgl. § 61 Abs. 7 Nr. 1 Satz 2, § 44 Abs. 6 Satz 1 i. V. m. § 54 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik). Die Differenz aus fiktiven AHK und kumulierten Abschreibungen markiert den Ersatzwert, der als Buchwert des Grundstückes zum 01.01.2013 zu bilanzieren ist. Diese Verfahrensweise ermöglicht eine ertragswirksame Wertaufholungsbuchung nach § 44 Abs. 6 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik maximal bis zu der Höhe der fiktiven AHK als absolute Wertobergrenze, sollten die Wertminderungsgründe in späteren Jahren entfallen (vgl. FAQ 3.25 und FAQ 3.51).

Folgerungen:

Die vorgenommenen Wertminderungen sind als außerplanmäßige Abschreibungen zu erfassen und auszuweisen.

Die Anlagenbuchhaltung ist entsprechend zu korrigieren.

2.2 Ersatzbewertung von Grund und Boden

2.2.1 Grundstücksfläche

Das Flurstück Nr. 94/2, Flur 2 der Gemarkung Delitzsch (INV-1990-015003), ging mit einer Fläche von 6.768 m² in die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz ein. Recherchen im Grundbuch ergaben eine amtliche Gesamtfläche von 7.288 m², mithin fehlte eine Teilfläche von 520 m² in der Anlagenbuchhaltung.

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

Die Prüfung des Grund und Bodens des stadteigenen Bildungs- und Integrationszentrums ergab, dass sich zum Bilanzstichtag ein Teil der Fläche des eingezäunten Betriebsgeländes auf dem angrenzenden Flurstück Nr. 85/45, Flur 3 der Gemarkung Delitzsch, befand und unter der Kontengruppe 01 „unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte" erfasst wurde.

Die betroffene Fläche betrug 1.345 m² und war der Hauptnutzung des Gebäudes zuzuordnen, da diese in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Objekt stand (vgl. FAQ 5.8). Gemäß § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 SächsKomHVO-Doppik ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten.

Folgerung:

Künftig ist auf einen vollständigen Ausweis und eine wirklichkeitsgetreue Bewertung von Grundstücken zu achten.

2.2.2 Erfassung des Bodenrichtwertes

Der Ersatzwert für Grund und Boden von bebauten Grundstücken für den Gemeinbedarf (innerhalb der Ortslage) wurde mit 20 % des durchschnittlichen Bodenrichtwertes umliegender Grundstücke bestimmt (vgl. Anlage 1 der Dienstanweisung 02/2011).

Die Ersatzbewertung der bebauten Grundstücke erfolgte nicht in jedem Fall korrekt. So wurde beispielsweise das Flurstück Nr. 136/7, Flur 4 der Gemarkung Delitzsch (INV-1990-015388, 25.258 m²), mit 20 % des Bodenrichtwertes von 32,00 €/m² bewertet (EB-Wert: 161.651,20 €). Ausgehend vom tatsächlichen Bodenrichtwert von 38,00 €/m² (Stand 31.12.2010) hätte sich bei einem Wertansatz von 7,60 €/m² (einschließlich Gemeinbedarfsabschlag) ein Buchwert von 191.960,80 € ergeben.

Folgerung:

Künftig ist auf eine sachgerechte Grundstücksbewertung zu achten.

2.2.3 Aufteilung von Grund und Boden nach Nutzungsarten

Bei dem Flurstück Nr. 94/2, Flur 2 der Gemarkung Delitzsch (INV-1990-015003), handelte es sich um ein gemischt genutztes Grundstück. Die Stadt hatte das Flurstück vollständig unter der Kontenart 026 „bebaute Grundstücke mit Gartenanlagen" mit einem Bodenrichtwert nach Gemeinbedarfsabschlag i. H. v. 9,60 €/m² (entspricht 20 % des Bodenrichtwertes umliegender Grundstücke) bilanziert. Auf dem hauptsächlich als Gartenland genutzten Gelände befanden sich mehrere Gebäude (INV-1975-015004 Doppelgarage, INV-1957-015941 Lagergebäude, INV-1957-015942 Geräteschuppen, INV-1990-015005 Anbau zur Villa), deren Gesamtfläche 7,5 % des gesamten Flurstücks entsprachen.

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist der Grund und Boden gemäß § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 SächsKomHVO-Doppik wirklichkeitsgetreu anhand der tatsächlichen Nutzung zu bewerten. Hierbei ist eine Flächenaufteilung nach den Nutzungsarten vorzunehmen und entsprechend ihrer jeweiligen Nutzungsart zu bewerten. Anschließend sind die Teilflurstücke dementsprechend zu kontieren, vorliegend als unbebautes Gartenland (Kontengruppe 01) bzw. als bebautes Grundstück (Kontengruppe 02). Auf FAQ 5.8 wird verwiesen.

Folgerung:

Künftig ist auf eine sachgerechte Zuordnung und Bewertung gemischt genutzter Grundstücke zu achten.

2.3 Sachwertverfahren

2.3.1 Bewertungsstichtag

Im Rahmen des Sachwertverfahrens wurde bei modernisierten bzw. sanierten Gebäuden teilweise kein sachgerechter Bewertungsstichtag ausgewiesen. Sanierungsmaßnahmen, die vor dem Bewertungsstichtag erfolgten, gingen in die ersatzweise zu bewertende Gebäudesubstanz mit ihren AHK ein.

Beispielsweise wurde für die Ersatzbewertung des Nebengebäudes der Feuerwehr Delitzsch (INV-2012-015943 und INV-2012-015944) der Bewertungsstichtag 01.01.2013 ausgewiesen. Zu dem ermittelten Ersatzwert wurden mehrfach AHK aufgrund von Sanierungen nachträglich hinzu aktiviert, obwohl diese vor dem Stichtag 01.01.2013 erfolgten. Diese Sanierungen waren überdies auch als Ausstattungsmerkmale und Modernisierungselemente im Rahmen des Ermittlungsschemas „Sachwertverfahren" berücksichtigt worden und damit „doppelt" erfasst.

In der gleichen Verfahrensweise wurde das Bildungs- und Integrationszentrum (INV-2009-015276) mittels Sachwertverfahren bewertet.

Die Wertansätze für die o. g. Gebäude waren demnach zu hoch.

Für die Bewertung der Mittelschule „A. Becker" (INV-1989-015389) wurden zudem verschiedene Berechnungen zum Bewertungsstichtag 01.01.2000 sowie 01.01.2013 dokumentiert. Außerdem konnte die Verwaltung die ermittelten (fiktiven) AHK (2.104.124,70 €) vor der Sanierung des Schulgebäudes als Basis für die Hinzuaktivierung der nachträglichen AHK nicht nachweisen.

Folgerung:

Die Wertansätze für die Gebäude sind zu überprüfen und zu berichtigen.

2.3.2 Umfassende Sanierung

Das Gebäude der Kindertagesstätte „Freundschaft" (INV-2012-012600; Baujahr 1976) wurde im Zeitraum 2008 bis 2012 umfassend saniert. Der Gebäudebewertung wurden nur die Sanierungskosten i. H. v. insgesamt 1.393 T€ als historische AHK zugrunde gelegt. Eine (Ersatz-)Bewertung der Altsubstanz des Gebäudes vor dessen grundlegender Sanierung zum entsprechenden Bewertungsstichtag 01.01.2012 und Hinzurechnung dieses Wertes zu den o. g. Sanierungskosten erfolgte nicht. Die Stadt hatte zwar selbst zum (nicht nachvollziehbaren) Bewertungsstichtag 01.01.2000 (vgl. hierzu bereits TNr. III 2.3.1) für die Altsubstanz vor der Sanierung anhand des Sachwertverfahrens einen Ersatzwert i. H. v. rd.

268 T€ ermittelt, diesen Wert aber nicht in die Gebäudebewertung einbezogen. Der Wert des Gebäudes war daher in der Eröffnungsbilanz zu niedrig ausgewiesen.

Bei Gebäuden, die nach 1990 umfassend saniert, erneuert oder erweitert wurden, so dass der Wert dieser Maßnahmen den Wert des Altbestandes übersteigt oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängert wird, kann in der Regel von einer Zweitherstellung bzw. Neuherstellung gesprochen werden. Unter der Voraussetzung, dass die Sanierungskosten ermittelt werden können, ist es in diesen Fällen sachgerecht, den Wert des Gebäudes vor der Sanierung mit Hilfe des Sachwertverfahrens zu ermitteln und die um Abschreibungen bereinigten Kosten für die Sanierung oder Zweitherstellung zuzurechnen (vgl. Nr. 4 des Erlasses des SMI zur Bewertung von Gebäuden mit Hilfe von Ersatzwerten bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz vom 19.10.2007). Wenn der Zustand des Gebäudes vor der Sanierung nicht bekannt ist, so sollte anhand des Baujahres (ggf. durch Schätzung) der Ersatzwert ermittelt werden, indem der einfachste Ausstattungsstandard und keine Modernisierung unterstellt werden. Der ermittelte Wert ist dann rückzurechnen auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung (vgl. FAQ 3.19 und FAQ 3.24).

Folgerung:

Der o. g. Wertansatz ist zu überprüfen und zu berichtigen.

2.3.3 Lineare Ermittlung des Brutto-Grundflächenpreises

Mehrfach stellte die Stadt bei der Anwendung des Sachwertverfahrens abweichend vom Ermittlungsschema des SMI bei der linearen Ermittlung des Brutto-Grundflächenpreises laut NHK 2000 anhand der Gebäudebaujahresklasse auf das tatsächliche Baujahr anstatt auf das ermittelte fiktive Baujahr ab. Das betraf z. B. die Sporthalle der Mittelschule „A. Becker", die im Jahr 1977 übergeben wurde. Aufgrund von Modernisierungsmaßnahmen ergab sich als fiktives Baujahr das Jahr 1989. Die Ermittlung des Brutto-Grundflächenpreises (einschließlich der Interpolation) basierte hingegen auf dem tatsächlichen Baujahr 1977. Für die Rückindizierung verwendete die Verwaltung wiederum richtigerweise das fiktive Baujahr. In gleicher Weise wurden die Ersatzwerte für andere Gebäude fehlerhaft berechnet, z. B. Kindertagesstätte „Landmäuse" (INV-2003-013530) und Kindertagesstätte „Freundschaft" (INV-2012-012600). In derartigen Fällen wurden aufgrund des im Vergleich zum fiktiven Baujahr berücksichtigten höheren tatsächlichen Alters des Gebäudes zu niedrige Wertansätze für die fiktiven AHK und die Buchwerte zum Eröffnungsbilanzstichtag ausgewiesen.

Auskunftsgemäß wurden die Werte manuell in einer Nebenrechnung außerhalb des elektronischen Berechnungsschemas errechnet.

Im Sachwertverfahren ist auf das ermittelte fiktive Baujahr abzustellen (vgl. auch Fußnote 5 zum Ermittlungsschema „Sachwertverfahren" des SMI). Die entsprechende Formel für die lineare Ermittlung des Brutto-Grundflächenpreises unter Berücksichtigung des (fiktiven) Baujahrs ist hinterlegt (vgl. Fußnote 6 zum Ermittlungsschema „Sachwertverfahren" des SMI).

Folgerung:

Die Wertansätze aller mittels Sachwertverfahren ersatzbewerteter Gebäude sind dahingehend zu überprüfen und zu berichtigen.

2.3.4 Baumängel

Bei der Ersatzbewertung der Sporthalle der Mittelschule „A. Becker" (INV-1989-015390) wurden Baumängel für einen unzureichenden Feuerwiderstand als Wertminderung erfasst.

Die Wertminderung wurde durch eine Absetzung von 10 % der auf den Bewertungsstichtag fortgeführten fiktiven AHK bemessen (ohne Rückindizierung). Auf Nachfrage führte die Verwaltung die Schäden eher auf einen normalen Verschleiß und mangelnde Instandsetzung zurück.

Baumängel (Entstehung während der Bauphase) und Bauschäden (Schäden, die durch unterlassene oder nicht ausreichende Instandhaltung eines Gebäudes entstanden sind) sind voneinander abzugrenzen. Normale Abnutzungserscheinungen stellen keinen Bauschaden dar, die reguläre Abnutzung wird durch planmäßige Abschreibung des Gebäudes berücksichtigt. Auf FAQ 3.23 wird hingewiesen.

Folgerung:

Der Wertansatz ist i. V. m. TNr. III 2.3.3 zu berichtigen.

2.4 Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungsaufwand

An der Mittelschule „A. Becker" wurden die Aufwendungen zur Erneuerung der Fenster (Südseite) sowie der vertikalen Sperrung der Kellerwände (Nordseite) i. H. v. insgesamt 234.736,75 € als nachträgliche AHK erfasst (INV-1989-015389).

Die Reparaturaufwendungen für Umwälzpumpen im Schwimmbad der Sporthalle der Mittelschule „A. Becker" im Januar und Juli 2004 wurden aktiviert (INV-2004-015676; AHK: 1.815,75 €).

Diese Verfahrensweisen waren nicht sachgerecht.

Aufwendungen sind nur dann als Herstellungskosten zu aktivieren, wenn sie für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (vgl. § 38 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik). Die durchgeführten Maßnahmen erfüllen nach Einschätzung des StRPrA Wurzen diese Voraussetzungen nicht. Die bloße Wiederherstellung verschlissener Gebäudeteile oder Einrichtungen nach Ablauf der Nutzungsdauer stellt für sich noch keine wesentliche Verbesserung dar. Für die Aktivierbarkeit müssen die Aufwendungen zu einer deutlichen Hebung des Standards führen. Dies war aus den Unterlagen nicht erkenntlich. Es wird hierzu auf den Erlass des BMF zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden vom 18.07.2003 verwiesen.

Folgerungen:

Die o. g. Wertansätze sind zu berichtigen.

Künftig ist auf eine sachgerechte Abgrenzung zwischen Investitionen und Instandhaltungsmaßnahmen zu achten.

2.5 Anpassung der Restnutzungsdauer nach Sanierungen

In mehreren Fällen der Ersatzbewertung von teilweise sanierten/modernisierten Gebäuden, bei denen nachträgliche AHK zum Ersatzwert hinzuaktiviert worden waren (vgl. auch TNr. III 2.3.1), wurde die neu bestimmte Nutzungsdauer auf die ursprüngliche Gesamtnutzungsdauer angehoben. Dies betraf beispielsweise folgende Fälle:

Bei der Ersatzbewertung der Mittelschule „A. Becker" (INV-1989-015389) wurde nach den Sanierungen im Elektro- und Sanitärbereich im Dezember 2006 die Nutzungsdauer auf die ursprüngliche Gesamtnutzungsdauer (30 Jahre) angepasst.

Bei dem Nebengebäude der Feuerwache Delitzsch (INV-2012-015944, INV-2012-015943) wurde nach dem Ende der 2. Sanierungsphase (Mai 2007) sowie der 3. Sanierungsphase (Dezember 2012) die Nutzungsdauer ebenfalls jeweils auf die Gesamtnutzungsdauer (50 Jahre) angehoben. Die nachträglichen AHK der 2. Sanierungsphase betrafen Aufwendungen für die Dachsanierung, die überdies rechnerisch unrichtig ausgewiesen wurden. Außerdem konnte der ursprüngliche Ersatzwert des Nebengebäudes vor der Sanierung (142.455,00 €) nicht nachvollzogen werden.

Nach Nr. 4.2.4 der städtischen Bewertungsrichtlinie galt der Erlass des SMI zur Bewertung von Gebäuden mit Hilfe von Ersatzwerten bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz vom 19.10.2007. Darüber hinaus bestanden keine konkreten Kriterien zur Anpassung der Restnutzungsdauer nach Sanierungen.

Die o. g. Verfahrensweisen waren nicht sachgerecht, da in diesen Fällen kein neuer Vermögensgegenstand im Sinne einer Zweitherstellung geschaffen wurde. Wird durch nachträgliche AHK eine Verlängerung der Nutzungsdauer erreicht, ist die Nutzungsdauer - unter Berücksichtigung des Modernisierungsgrades und des Altbestandes - neu zu bestimmen (§ 44 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik). Führen die AHK zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer beim Vermögensgegenstand, ist auf die geänderte Nutzungsdauer abzustellen. Nur wenn die nachträglichen AHK so umfassend sind - was hier nicht der Fall war -, dass dadurch ein neuer Vermögensgegenstand geschaffen wird, ist die voraussichtliche Nutzungsdauer des neuen Vermögensgegenstandes maßgebend (§ 44 Abs. 2 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik). Auf den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit wird verwiesen (vgl. § 37 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 SächsKomHVO-Doppik). Die Verlängerung der Nutzungsdauer ist im Einzelfall nach bestimmten Kriterien (z. B. Modernisierungselemente) zu prüfen. Orientierung für die Ermittlung der modifizierten Restnutzungsdauer kann die Anlage 3 des Ermittlungsschemas „Sachwertverfahren" nach dem o. g. Erlass des SMI geben. Nur soweit eine Zweitherstellung eines Vermögensgegenstandes erfolgte, kann im Einzelfall ggf. die ursprüngliche Nutzungsdauer erreicht werden.[1]

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass Instandhaltungen grundsätzlich Maßnahmen zur Erhaltung des Sollzustandes eines Objekts sind (vgl. § 2 Nr. 10 HOAI [2009]) und damit nicht zu aktivierungsfähigen AHK führen (vgl. auch TNr. III 2.4).

Folgerungen:

Die Anpassung der Nutzungsdauer im Falle nachträglicher AHK ist für die gleichartige Behandlung der Einzelfälle zu regeln und durch maßgebliche Kriterien zu konkretisieren.

Der Wertansatz für das Nebengebäude der Feuerwache ist zu überprüfen und zu berichtigen.

2.6 Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Nachweise

Als Wertansätze für Gegenstände des Sachanlagevermögens wurden teilweise aus den kameralen Vermögenshaushalten der Jahresrechnungen der Vorjahre die Bauausgaben bzw. die Fördermittel übernommen und als AHK aktiviert bzw. als Sonderposten für investive Zuwendungen passiviert (nach entsprechenden Abschreibungen/Auflösungen).

Begründende Unterlagen fehlten z. B. zum Ausbau der Feuerwache Delitzsch zu den AHK (INV-1971-015924: 2.606.613,26 €) sowie den passivierten „Zuweisungen vom sonstigen öffentlichen Bereich" (ZUS-1998-0000680: 741.881,38 €, vgl. Vermögenshaushalte 1992, 1993 und 1998). Aufgrund der übernommenen Werte aus den Jahresrechnungen blieb

---

[1] Vgl. hierzu auch Trommer in Sachsenlandkurier Nr. 5/16, S. 243 ff. (Modell zur Ermittlung der Restnutzungsdauer bei modernisierten Gebäuden).

zudem die Rückzahlung von Fördermitteln i. H. v. 133.956,72 € für den Ausbau der Feuerwache im Sonderposten (ZUS-1998-000678) unbeachtet.

Jahresrechnungen stellen Sekundärunterlagen dar, die zwar auf Rechnungsbeträgen basieren, aber weniger detailliert in Bezug auf die zusätzliche Angaben sind, z. B. für die Aufteilung der Kosten auf getrennt zu bilanzierende Vermögensgegenstände. Bei der Bewertung und für Zwecke der Dokumentation sollte daher noch vorhandenen Rechnungen Vorrang gegeben werden (vgl. FAQ 3.40). Auf § 61 Abs. 3 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik wird verwiesen, wonach eine Ersatzbewertung vorzunehmen ist, wenn AHK nicht ermittelt werden können.
Im Sinne einer vollständigen Dokumentation bestehender passiver Sonderposten ist es aber unerlässlich, ursprünglich empfangene Zuwendungen zu belegen, um auf Basis der ursprünglichen Zuwendung die Entwicklung des passiven Sonderpostens bis hin zur vollständigen Auflösung nachvollziehen zu können (vgl. FAQ 3.42).

Auf die weitergehenden Ausführungen zur Dokumentation unter TNr. III 1.2 wird verwiesen.

Folgerung:

Die Wertansätze sind zu überprüfen und zu berichtigen.

2.7 Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen und Außenanlagen

Diverse Außenanlagen als Bestandteile des Grundvermögens wurden unzutreffend als Betriebsvorrichtungen bilanziert. So hatte die Stadt z. B. sämtliche Zäune (INV-2007-012469), Geländer (INV-2007-012199) und Bänke (INV-2007-011670) des Bildungs- und Integrationszentrums als Betriebsvorrichtungen erfasst. Die Abgrenzung des Grundvermögens von Betriebsvorrichtungen war in der Dienstanweisung 02/2011 (Bewertungsrichtlinie) nicht geregelt (vgl. hierzu bereits TNr. III 1.4.3).

Grundvermögen ist von den Betriebsvorrichtungen abzugrenzen. Betriebsvorrichtungen sind Vorrichtungen aller Art, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird bzw. die dem Betriebsablauf selbst dienen.

Gemäß Nr. 4.1. des gleich lautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 15.03.2006 bzw. 05.06.2013 gehören Außenanlagen stets zum Grundstück. Ob Bauwerke als Außenanlagen oder als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind, hängt davon ab, ob sie der Benutzung des Grundstückes dienen oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen. Als Betriebsvorrichtungen können nur solche Bauwerke angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Einfriedungen - wie hier - stehen grundsätzlich in keiner besonderen Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb und gehören deshalb als Außenanlagen zum Grundvermögen (vgl. Nr. 4.2. der o. g. Erlasse).

Folgerung:

Künftig ist auf eine sachgerechte Abgrenzung des Grundvermögens (Außenanlagen) von den Betriebsvorrichtungen zu achten.

2.8 Rückindizierung von Vermögensgegenständen

Bei ersatzbewerteten „Außenanlagen" der Gebäude unterblieb eine Rückindizierung der ermittelten AHK auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung, beispielsweise die Laufbahn (INV-1990-012031) und die Kugelstoßanlage (INV-1990-012030) der Mittelschule

„A. Becker". Diese „Außenanlagen" wurden daher zum Eröffnungsbilanzstichtag mit einem zu hohen Wert bilanziert.

Für Vermögensgegenstände, deren tatsächliche AHK nicht ermittelt werden können, sind als Ersatzwerte aktuelle AHK rückgerechnet auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung dieses Vermögensgegenstandes vermindert um Abschreibungen anzusetzen (vgl. § 61 Abs. 3 und Abs. 8 SächsKomHVO-Doppik).

Hinsichtlich der Abgrenzung des Grundvermögens (Außenanlagen) von den Betriebsvorrichtungen, insbesondere bei Sporteinrichtungen, wird auf Nr. 4.1. i. V. m. Anlage 2 des gleichlautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 15.03.2006 bzw. 05.06.2013 sowie FAQ 5.15 verwiesen. Aus Sicht des StRPrA Wurzen ist eine Zuordnung zu den Betriebsvorrichtungen sachgerecht.

Folgerung:

Die Wertansätze der o. g. Vermögensgegenstände sind zu überprüfen und zu berichtigen.

2.9 Erbbaugrundstücke

Für verschiedene Grundstücke hatte die Stadt Erbbaurechte vergeben. In mehreren Fällen wurde den Erbbauberechtigten jeweils für die Dauer von 10 Jahren das Recht eingeräumt, das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück jederzeit zu einem bestimmten Festpreis unter Anrechnung des bis dahin gezahlten Erbbauzinses anzukaufen. Zum Eröffnungsbilanzstichtag wurden die Grundstücke zu diesem vertraglich vereinbarten Festpreis aktiviert, so z. B. das Flurstück Nr. 497, Flur 5 der Gemarkung Delitzsch (INV-1990-014731; AHK: 86.000,04 €; 528 m²). Dies entsprach einem Wertansatz von 162,88 €/m².

Ist die Stadt Geber eines Erbbaurechts und liegen keine Anschaffungskosten zu diesem Grundstück vor, bedurfte es einer Wertermittlung gemäß § 61 Abs. 7 Nr. 1 SächsKomHVO-Doppik nach aktuellen Bodenrichtwerten (vgl. FAQ 3.4). Bei einem Bodenrichtwert von 44 €/m² (zum 31.12.2010) hätte sich somit ein weit geringerer Wertansatz für das o. g. Grundstück (23.232 €) ergeben.

Folgerung:

Die Wertansätze der betreffenden Erbbaugrundstücke sind zu berichtigen.

2.10 Verkaufsabsicht

Die Stadt veräußerte das Flurstück Nr. 693/2, Flur 5 der Gemarkung Delitzsch, mit Vertrag vom 05.11.2012 zum Kaufpreis von 1.100 €. Der Besitzübergang auf den Erwerber fand nach Angaben der Stadt zum 01.03.2013 statt. Zum Eröffnungsbilanzstichtag wurde das betreffende Grundstück in der Kontenart 029 (mit sonstigen Gebäuden bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte) ausgewiesen (INV-1990-012709, AHK: 1.100 €).

Zur Veräußerung bestimmte Vermögensgegenstände sind in der Kontenart 084 zu erfassen. Für die Umbuchung in das Umlaufvermögen ist die hinreichend konkrete Veräußerungsabsicht maßgebend (vgl. FAQ 2.71).

Folgerung:

Künftig ist bei einer hinreichend konkreten Veräußerungsabsicht eines Vermögensgegenstandes die Umbuchung in das Umlaufvermögen vorzunehmen.

3 Infrastrukturvermögen

3.1 Grundstücke mit offener Ankaufsverpflichtung

Die Stadt aktivierte den Grund und Boden von Verkehrsflächen, für den eine offene Ankaufsverpflichtung gegenüber Dritten bestand, im Zuge der Ersatzbewertung in Höhe des künftig zu erwartenden voraussichtlichen Kaufpreises (z. B.: INV1990-016183, INV-1990-016184, INV-1990-016185, INV-1990-016178, INV-1990-016193, INV-1990-016194).

Für Grund und Boden von Verkehrsflächen, der mit Hilfe von Ersatzwerten zu bewerten ist, sind die Werte nach Maßgabe von § 5 Abs. 1 VerkFlBerG zu ermitteln (§ 61 Abs. 7 Nr. 4 Buchstabe a) SächsKomHVO-Doppik). Danach ist der Ersatzwert für Verkehrsflächen i. H. v. 20 % des Bodenwertes eines in gleicher Lage belegenen unbebauten Grundstücks, mindestens jedoch 0,10 € je Quadratmeter und höchstens 10 € je Quadratmeter in Gemeinden mit mehr als 10.000 EW bis zu 100.000 EW, anzusetzen (vgl. hierzu bereits TNr. III 1.4.3). Auf FAQ 3.52 und das Mitgliederrundschreiben Nr. 600/12 des SSG wird hingewiesen.

Folgerung:

Die betreffenden Wertansätze sind zu berichtigen.

3.2 Erfassung des Grund und Bodens von Gehwegen und Parkflächen

Der Grund und Boden von Gehwegen und Parkflächen an Bundes-, Staats- und Kreisstraßen, die sich zum Bilanzstichtag nicht im zivilrechtlichen Eigentum der Stadt befanden, wurde überwiegend nicht bilanziert.

Dies betraf beispielsweise die Staatstraße 4 (Bismarckstraße) mit zum 01.01.2013 bereits vermessenen Teilflächen (Flurstück Nr. 89/7: 1.114 m² [Gehweg], Flurstück Nr. 89/10: 399 m² [Parkfläche], Flurstück Nr. 89/12: 1.649 m² [Gehweg], Flurstück Nr. 89/14: 183 m² [Parkfläche]) sowie noch nicht vermessenen Teilflächen des Flurstücks Nr. 89/17.

Das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum fallen in diesen Fällen auseinander.

Für die Inventarisierung ist nicht zwingend das zivilrechtliche, sondern das wirtschaftliche Eigentum ausschlaggebend. Bei Verkehrsflächen, die noch nicht im Eigentum der Kommune stehen, ist vom wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde auszugehen, wenn die Kriterien für die Zurechnung durch die Straßenbaulast erfüllt sind (vgl. FAQ 4.7).

Soweit dem Freistaat Sachsen oder den Landkreisen die Straßenbaulast für die Ortsdurchfahrten obliegt, erstreckt sich diese nicht auf Gehwege und Parkplätze; insoweit ist die Gemeinde Träger der Straßenbaulast (§ 44 Abs. 5 Satz 1 SächsStrG). Gemäß § 5 Abs. 3 FStrG ist die Gemeinde in den Ortsdurchfahrten im Zuge von Bundesstraßen bei einer Einwohnerzahl von bis zu 50.000 EW Träger der Straßenbaulast für Gehwege und Parkplätze.

Folgerung:

Die Stadt hat bei den o. g. Verkehrsflächen zu prüfen, ob die Grundstücke, die in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehen, vollständig ausgewiesen wurden, und unterlassene Wertansätze nachzuholen.

3.3 Berechnung der Abschreibungen

Bei Vermögensgegenständen des Infrastrukturvermögens wurden zum 01.01.2013 die kumulierten Abschreibungen um eine Monatsrate zu niedrig und (folglich) die Restbuchwerte in der EB zu hoch ausgewiesen. Ursächlich hierfür war die fehlerhafte Berechnung der Abschreibungen jeweils erst ab dem Folgemonat der Anschaffung oder Herstellung, z. B. bei INV-1951-011898 (BW 21), INV-2010-005766 (Fahrbahn Abschnitt 100), INV-2010-005582 (Fahrbahn Abschnitt 20), INV-2010-005437 (Gehweg Abschnitt 100).

Gemäß § 61 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik sind in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den AHK, vermindert um Abschreibungen nach § 44 SächsKomHVO-Doppik zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem Eröffnungsbilanzstichtag anzusetzen. Die Abschreibung beginnt mit dem Monat der Anschaffung oder Herstellung (§ 44 Abs. 4 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik).

Folgerung:

Künftig sind die Abschreibungen vorschriftsgemäß vorzunehmen.

3.4 Brücken und Durchlässe

Die angewandten örtlichen Ersatzwerte der Baukosten für Ingenieurbauwerke wurden in Abhängigkeit von der jeweiligen Konstruktionsart und Bauklasse auf den 31.12.2012 als Bewertungszeitpunkt ermittelt. Dabei wurden für die ersatzbewerteten Brückenbauwerke und Durchlässe keine Rückindizierungen der Baukosten auf das tatsächliche Baujahr vorgenommen.

Beispielsweise hätte sich für die Brücke 21 (INV-1995-011898; AHK: 523.776,00 €, Restbuchwert: 123.306,60 €) bei einer Rückindizierung auf das Baujahr 1951 ein Restbuchwert von lediglich rd. 18,8 T€ ergeben.

Zur o. g. Wertermittlung anhand linearer Abschreibung wurde überdies eine Vergleichsberechnung zum Buchwert nach der Zustandsnote/Substanzwertnote gemäß Brückenprüfung (DIN 1076) vorgenommen (außer bei Brücke 20). Der jeweils niedrigere Buchwert wurde sodann in die Anlagenbuchhaltung übernommen. So war der Restwert z. B. bei der Brücke 1 (INV-1993-011880) und dem Bauwerk 17 (INV-1984-011894) nach Ermittlung anhand der Zustandsnote nach Sonderabschreibung niedriger als nach linearer Abschreibung. Dies traf auch auf die mit AHK bewertete Brücke 20 zu (INV-1999-011897; AHK-Datum: 01.09.1999), die gemäß der Substanzwertnote außerplanmäßig wertgemindert wurde.

Diese Wertabgänge wurden nicht als außerplanmäßige Abschreibungen in der Anlagenbuchhaltung erfasst.

Die Vorgehensweise widersprach § 61 Abs. 7 Nr. 5 i. V. m. Absatz 4 SächsKomHVO-Doppik. Bei der Ersatzbewertung von sonstigen Bauten des Infrastrukturvermögens sind aktuelle AHK von Objekten gleicher Art und Güte heranzuziehen; der ermittelte Wert ist auf den tatsächlichen Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zu indizieren und sodann um Abschreibungen gemäß § 44 SächsKomHVO Doppik zu vermindern. Die Zustandsnote aus der Brückenprüfung kann ein Anhaltspunkt für eine außerplanmäßige Abschreibung sein. Sie darf aber grundsätzlich nicht wie bei der Ersatzbewertung von Straßen als Korrekturfaktor herangezogen werden.

Wertminderungen, die z. B. auf Grund übermäßiger Abnutzung entstanden sind, können außerplanmäßig abgeschrieben werden. Nur dieses Verfahren lässt eine spätere

Wertaufholung wieder zu, sobald der Grund für die Minderung nicht mehr besteht. Jedoch kann bei nicht ersatzbewerteten Infrastrukturbauwerken, bei denen insbesondere das Aktivierungsdatum/der Abschreibungsbeginn exakt feststeht, eine Zustandsnote lediglich ein Anhaltspunkt für eine ggf. dauerhafte Wertminderung sein. Die tatsächliche Höhe der Minderung muss die Stadt durch das Fachamt oder einem sachverständigen Dritten ermitteln lassen. Normale planmäßige Wertminderungen führen nicht zu einer Wertabschreibung und einer späteren Zuschreibung (nach Beseitigung des Schadens).

Für Infrastrukturbauwerke kann der Baupreisindex angewendet werden, hilfsweise der Index für Brücken im Straßenbau oder der Index für Wohngebäude (vgl. FAQ 3.2)[2].

Folgerung:

Die Ersatzbewertungen von Brücken und Durchlässen sind zu überarbeiten. Die Wertansätze sind zu berichtigen; die Anlagenbuchhaltung ist zu korrigieren.

3.5 Verkehrsflächen

3.5.1 Ersatzbewertung der Verkehrsflächenkörper

Nach Nr. 4.2.6 der Dienstanweisung 02/2011 (Bewertungsrichtlinie) waren zur Ersatzwertbildung von Straßen diese gemäß Anlage 3 (Verkehrsflächen) in Bauklassen einzuteilen und je Bauklasse durchschnittliche Herstellungskosten pro Quadratmeter für den Bau einer Verkehrsfläche in der Stadt zu ermitteln. Eine Rückindizierung findet nicht statt. Schäden sind durch Korrekturfaktoren entsprechend der Zustandsnote nach Tabelle IV der Anlage 3 wertmindernd und bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer zu berücksichtigen.

Bei der Ersatzbewertung von Verkehrsflächen modifizierte die Stadt das Bewertungsverfahren gemäß der o. g. Anlage 3 aber dahingehend, dass aus der Zustandsnote bzw. dem Korrekturfaktor nicht die Restnutzungsdauer und das (fiktive) AHK-Datum abgeleitet wurden. Stattdessen wurde ein tatsächliches AHK-Datum, soweit dies bekannt war, oder ein geschätztes Datum angesetzt. Neben der o. g. Wertermittlung nach der Zustandsnote gemäß Straßenbefahrung wurde zudem eine Vergleichsberechnung zum Buchwert nach linearer Abschreibung zu dem vorgenannten „tatsächlichen" AHK-Datum vorgenommen. In die Anlagenbuchhaltung wurden sodann die jeweils höheren aufgelaufenen Abschreibungen (d. h. der jeweils niedrigere Restbuchwert) sowie das „tatsächliche" AHK-Datum und die entsprechende Restnutzungsdauer übernommen.

Zum EB-Stichtag wurde beispielsweise bei der „Holzstraße", Fahrbahn, Abschnitt 30 (INV-2004-004716; AHK: 18.755,00 €; Nutzungsdauer: 30 Jahre, Restbuchwert: 3.751,00 €) eine Restnutzungsdauer von 21 Jahren und 9 Monaten ausgewiesen, die vom Aktivierungszeitpunkt 11.10.2004 (Fertigstellungsdatum laut Abnahmeprotokoll) ausging. Unter Beachtung der Methodik der o. g. Anlage 3 würde bei der vorliegenden Zustandsnote 5 (Korrekturfaktor 20 %) die Restnutzungsdauer lediglich 6 Jahre betragen und folglich das fiktive AHK-Datum bestimmen (01.01.1988, ausgehend von einer Bewertung im Jahr 2012).

Bei der „Holzstraße", Abschnitt 10, Gehweg (INV-1992-004495; AHK: 14.867,00 €; Restbuchwert: 4.625,29 €) sowie Fahrbahn (INV-1992-005499; AHK: 61.510,90 €; Restbuchwert: 19.136,72 €) wurde ausgehend vom tatsächlichen Herstellungszeitpunkt im Jahr 1992 als Restnutzungsdauer jeweils 9 Jahre und 3 Monate bestimmt. Unter Beachtung der Methodik der o. g. Anlage 3 würden sich bei der vorliegenden Zustandsnote 3 (Korrekturfaktor 60 %) eine höhere Restnutzungsdauer (jeweils 18 Jahre) sowie höhere Restbuchwerte ergeben (INV-1992-004495: 8.920,20 €; INV-1992-005499: 36.906,54 €).

---

[2] Vgl. Statistisches Bundesamt: Preisindizes für die Bauwirtschaft, Fachserie 17 Reihe 4.

Diese Vorgehensweise widersprach der Ersatzbewertung der Verkehrsflächenkörper gemäß § 61 Abs. 7 Nr. 4 Buchstabe b) SächsKomHVO-Doppik i. V. m. Nr. 6.2.5 BewR-E bzw. Nr. 2.6 der Hinweise des SMI zur Erstellung der Eröffnungsbilanz vom 11.09.2013.

Nach den Erläuterungen zur Anlage 3 der BewR-E bzw. der Hinweise des SMI zur Erstellung der Eröffnungsbilanz vom 11.09.2013 ist der ermittelte Wertansatz aus den ortsüblichen Herstellungskosten für die Straße in Abhängigkeit des Zustands der einzelnen Straßenabschnitte mit dem Korrekturfaktor für Straßenschäden (Tabelle IV) zu multiplizieren. Mit demselben Korrekturfaktor ist auch die Restnutzungsdauer ausgehend von der örtlich ermittelten Nutzungsdauer zu berechnen. Aus dem Wert der Straße und der Restnutzungsdauer kann sodann die Abschreibungsrate ermittelt werden. Damit ist der Korrekturfaktor zum Bewertungsstichtag maßgeblich für den Restbuchwert, die Restnutzungsdauer und die Berechnung des fiktiven AHK-Datums.

Im Übrigen war die Nachvollziehbarkeit der abschnittsbezogenen Zustandsnote ohne Zuordnung der Abschnitte und Angabe konkreter Mängel sowie ohne Nachweis des Bewertungsstichtages der Kamerabefahrung nicht zweifelsfrei gegeben.

Soweit Befahrungsstichtag und/oder Bewertungsstichtag vom Bilanzstichtag abweichen, sind entsprechende wertbeeinflussende Sachverhalte zu erfassen und auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben (vgl. FAQ 3.49).

Folgerung:

Die Ersatzbewertungen der Verkehrsflächenkörper sind zu überarbeiten. Die Wertansätze sind zu berichtigen; die Anlagenbuchhaltung ist zu korrigieren.

3.5.2 Zuordnung von Kosten

Die AHK der Verkehrsflächen der „Kertitzer Straße" enthielten unzutreffend auch die Kosten für die Verlegung der Trinkwasserleitungen (25,3 T€) und der Regenwasserleitungen (43,3 T€), die im wirtschaftlichen Eigentum der jeweiligen Zweckverbände standen (DERAWA und AZV Delitzsch) und folglich dort zu bilanzieren sind.

Die Erstattungen für die Verlegung der Trinkwasserleitung (25,3 T€) und der Regenwasserleitung des AZV Delitzsch (19,3 T€) wurden ebenso unberechtigt im diesbezüglichen Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen berücksichtigt (ZUS-2011-000500).

Folgerung:

Künftig ist auf eine sachgerechte Zuordnung von AHK zu achten.

4 Sonderposten

4.1 Bilanzwertentwicklung von Sonderposten

Zum Eröffnungsbilanzstichtag lag der Buchwert bei einer Vielzahl von passiven Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen über dem Restbuchwert des bezuschussten Vermögensgegenstandes. Dies traf laut Anlagennachweis insbesondere auf die Anlagengruppen 030 und 070 zu, darunter z. B.:

INV-Nr.	Bezeichnung	Restbuchwert Vermögensgegen-stand	Restbuchwert Sonderposten
INV-1975-011905	Brücke (BW 30)	87.467,50	102.395,14
INV-1984-011894	Durchlass (BW 17)	33.119,00	46.204,52
INV-1993-011880	Brücke (BW 1)	65.662,57	119.290,78
INV-2001-005265	Fahrbahn	22.216,73	23.884,62
INV-2004-004716	Fahrbahn	3.751,00	11.228,99
INV-1985-005630	Fahrbahn	19.058,44	50.055,59
INV-2009-006432	Fernseher	280,27	288,26

Die vorgenommenen Auflösungen der Sonderposten entsprachen nicht der Bilanzwertentwicklung der bezuschussten Vermögensgegenstände. Die Restbuchwerte der Sonderposten wurden zu hoch ausgewiesen. Die Ursache dieser Bilanzwertentwicklung konnte im Verlauf der örtlichen Erhebungen nicht abschließend geklärt werden.

Sonderposten sind mit den ursprünglichen Beträgen abzüglich der bis zum Bilanzstichtag vorzunehmenden Auflösungen anzusetzen (§ 40 Abs. 1 Satz 3 SächsKomHVO-Doppik). Die Auflösung bemisst sich nach der Bilanzwertentwicklung des bezuschussten Vermögensgegenstandes (§ 40 Abs. 2 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik).

In Fällen, bei denen die Zuwendung abweichend vom Aktivierungszeitpunkt gewährt wurde oder nachträgliche Anschaffungskosten bezuschusst wurden, die die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes nicht verändern, bemisst sich die Auflösungsrate nach der Restnutzungsdauer. Die Bemessung der Sonderpostenauflösung nach der Bilanzwertentwicklung des bezuschussten Vermögensgegenstandes schließt ein, dass sowohl außerplanmäßige Abschreibungen als auch Wertaufholungsbuchungen des bezuschussten Vermögensgegenstandes im Sonderposten durch entsprechende (Gegen-)Buchungen nachzuvollziehen sind. (vgl. FAQ 2.13).

Auf die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird verwiesen (vgl. § 22 Abs. 1 Satz 1 SächsKomKBVO).

Folgerung:

Die Wertansätze aller betreffenden Sonderposten sind zu berichtigen.

4.2 Sonderposten bei ersatzbewerteten Vermögensgegenständen

Mehrfach wurden für ersatzbewertete Vermögensgegenstände Sonderposten passiviert, obwohl die empfangenen Zuwendungen aus Sicht des StRPrA Wurzen nichtinvestive Maßnahmen betrafen.

Zur Rekonstruktion des Lehrschwimmbeckens auf den üblichen Stand der Technik (z. B. technische Anlagen für Wasseraufbereitung) erhielt die Stadt Fördermittel gemäß Bescheid vom 30.05.1994, die als Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen passiviert wurden (ZUS-1994-000649, Wertansatz: 132.935,88 €). Der Sonderposten wurde der ersatzbewerteten Sporthalle (INV-1989-015390) zugeordnet. Das Lehrschwimmbecken wurde nicht einzeln als Vermögensgegenstand aktiviert, sondern im Ausstattungsstandard als besonderer Einbau bei der Ersatzbewertung der Sporthalle erfasst. Abgrenzungskriterien für Maßnahmen an Gebäuden sind im Erlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003 formuliert.

Für die ersatzbewertete Brücke BW 21 (INV-1951-011898) wurden Fördermittel zur Sanierung i. H. v. insgesamt 57.621,16 € laut abschließendem Bescheid vom 30.05.2008 bewilligt, als Sonderposten passiviert und der Brücke zugeordnet (ZUS-2006-000455 und

ZUS-2008-000456). Laut Verwendungsnachweis vom 22.05.2007 wurden Brückeninstandsetzungsmaßnahmen (Gesimserneuerung und Risssanierung) mit Erneuerungen der Fahrbahn und der Gehwege vorgenommen.

Zur ersatzbewerteten Brücke BW 1 (INV-1993-011880) wurden Zuwendungen von 147.036,95 € (ZUS-1993-000459) passiviert, wobei die Rückzahlung von Zuwendungen nach GVFG von 12.208,37 € gemäß abschließenden Bescheid vom 27.02.1995 nicht erfasst und kein Nachweis (Beleg) zu einem Teilbetrag von 8.988,14 € erbracht werden konnte. Zusätzlich wurde dieser Brücke ein passiver Sonderposten (ZUS-1994-000458) aus Mitteln des „Städtebaulichen Denkmalschutzes" für Ingenieurhonorare (8.285,88 €) zugeordnet.

Als Sonderposten sind insbesondere Zuwendungen für Investitionen auszuweisen (vgl. § 40 Abs. 1 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik). Grundvoraussetzung für die Passivierung eines Sonderpostens ist damit eine investive Maßnahme. Sofern die bezuschussten Vermögensgegenstände nur deshalb ersatzbewertet wurden, weil die ursprünglich entstandenen AHK nicht oder nicht mit vertretbarem Aufwand ermittelbar waren, durften für die Eröffnungsbilanz ausnahmsweise entsprechend berechnete Sonderposten gebildet werden (vgl. FAQ 3.36). Auch in diesen Fällen bedarf es eines investiven Charakters der geförderten Maßnahme in Abgrenzung zu Instandhaltungsaufwand.

Allgemeine Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit ist eine Vermögensmehrung, die sich durch Wiederherstellung eines Vermögensgegenstands nach Vollverschleiß, durch Wesens- bzw. Nutzungsänderung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung ergeben kann, unter Umständen einhergehend mit einer Verlängerung der Nutzungsdauer. Maßnahmen, die lediglich zustandserhaltend wirken, stellen demgegenüber Aufwand dar.

Ein Anhaltspunkt für die Aktivierungsfähigkeit kann zudem sein, dass Maßnahmen nach den Förderrichtlinien als Investitionen gefördert werden. Die Förderung darf jedoch nicht schematisch mit Aktivierungsfähigkeit gleichgesetzt werden. Auch bei als Investitionen geförderten Maßnahmen ist - wie bei nicht geförderten Maßnahmen - zusätzlich zu prüfen, ob die Aufwendungen nach den steuerrechtlichen Grundsätzen und mit Blick auf die bestimmungsgemäße kommunale Nutzung aktivierungsfähig sind.

Nach Auffassung des StRPrA Wurzen erfüllen Anpassungen an den üblichen Stand der Technik (für sich genommen) nicht die Kriterien einer Investition.

Wenn es sich bei den geförderten Maßnahmen objektiv nur um Instandhaltung handelt, hat eine Aktivierung zu unterbleiben und sind somit in der Folge auch die gewährten Fördermittel nicht als Sonderposten zu passivieren (vgl. FAQ 2.28).

Folgerung:

Die Wertansätze aller betreffenden Sonderposten sind im o. g. Sinne zu überprüfen und zu berichtigen.

4.3 Zuwendungen aus Sanierungsprogrammen

Die Zuwendungen aus den verschiedenen Sanierungsprogrammen, einschließlich der Zuwendungen für die Sanierungsträgervergütung, wurden den Vermögensgegenständen zugeordnet, ohne zwischen Investitionen und Instandhaltungsmaßnahmen zu differenzieren. Die Verwaltung wies für die Einzelfälle nicht nach, dass umfangreiche Sanierungsmaßnahmen stattfanden, die den Ausstattungsstandard anheben. Auf die Ausführungen unter TNr. III 2.4 wird verwiesen.

Beispielsweise wurden Zuwendungen aus Mitteln des Programms „Städtebauliche Erneuerung- Historischer Stadtkern" (Prüfvermerke zu den Zwischennachweisen 69 bis 73)

einschließlich Sanierungsträgervergütung den ersatzbewerteten Fahrbahnen und Gehwegen der „Holzstraße" zugeordnet und als Sonderposten für empfangene investive Zuwendungen passiviert (ZUS-2004-000355: 83.159,89 €). Inwieweit den zuwendungsfähigen Ausgaben Investitionen im doppischen Sinne zugrunde lagen, blieb im Wertansatz unbeachtet. Außerdem wurden diese Zuwendungen anteilig auch verschiedenen mit AHK bewerteten Vermögensgegenständen zugeordnet, deren AHK nicht über dieses Förderprogramm abgerechnet wurden (vgl. INV-2001-003842: 5.971,36 €, INV-2001-004475: 10.318,79 €, INV-2001-005265: 27.077,66 €).

Entsprechendes galt auch für die Zuwendungen zum Sanierungsträgerhonorar für die Modernisierung der Kindertagesstätte „Freundschaft" (ZUS-2012-000287) aus der Stadtumbaumaßnahme Delitzsch Süd/Ost".

Das Sanierungsträgerhonorar wurde in keinem Fall als AHK den Vermögensgegenständen zugeordnet, sondern lediglich als Zuwendungsanteil berücksichtigt und im Sonderposten einbezogen. Eine Unterscheidung zwischen dem Honorar für Verwaltungsleistungen und Planungsleistungen unterblieb.

Zur Bildung von Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen, hier aus Sanierungsprogrammen, wird auf § 40 Abs. 1 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik hingewiesen (vgl. hierzu TNr. III 4.2).

Sofern Anschaffungskosten aus dem Sanierungsträgerhonorar einzeln den Vermögensgegenständen gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik zuzuordnen sind, sind Sonderposten für Investitionen nachzuweisen.

Folgerung:

Die Wertansätze aller betreffenden Sonderposten sind im o. g. Sinne zu überprüfen und zu berichtigen.

4.4 Zuordnung und Aufteilung von Sonderposten

Die Stadt erfasste die Zuwendungen zum Ausbau der Kertitzer Straße (Fördersatz: 75 %, vgl. Teilwiderrufs- und Rückforderungsbescheid der Landesdirektion Leipzig vom 31.05.2011) und die Zuwendungen zum Neu- und Ausbau der Gehwege (Fördersatz: 89 %, vgl. Festsetzungsbescheid des Landkreises Nordsachsen vom 02.05.2011) i. H. v. insgesamt 389,6 T€ unter der Sonderpostennummer ZUS-2011-000500. Dieser Gesamtbetrag wurde entsprechend den anteiligen AHK der Vermögensgegenstände aufgeteilt. Dabei unbeachtet blieben die o. g. unterschiedlichen Fördersätze für den grundhaften Ausbau der Fahrbahnen und der Gehwege.

Sonderposten sind den damit bezuschussten Vermögensgegenständen sachgerecht zuzuordnen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik).

Auf die Erstattungen der Kosten für Trinkwasser- und Regewasserleitungen und deren unberechtigte Erfassung im o. g. Sonderposten (ZUS-2011-000500) wird hingewiesen (vgl. TNr. III 3.5.2).

Folgerung:

Künftig ist auf eine sachgerechte Zuordnung und Aufteilung von Sonderposten zu achten.

4.5 Wertermittlung einzelner Sonderposten

Für die Sanierung der Brücke BW 20 (INV-1999-011897) wurde der passivierte Sonderposten (ZUS-1999-000364: 285.249,74 €) um den Rückforderungsbetrag von 19.535,85 € zur geförderten Maßnahme zu hoch angesetzt (vgl. abschließender Bescheid des Regierungspräsidiums Leipzig vom 18.12.2000).

Die Stadt finanzierte die Sanierung der Kindertagesstätte „Freundschaft" anteilig über Zuwendungen des Landkreises Nordsachsen und bildete dafür u. a. einen passiven Sonderposten (ZUS-2009-000288) i. H. v. 447.832 €. Laut dem abschließenden Festsetzungsbescheid wurden aber Zuwendungen i. H. v. 470.293,25 € gewährt.

Des Weiteren wurde ein Sonderposten für eine Vertragsstrafe unzulässigerweise passiviert (ZUS-2000-000769: 30.611,00 €).

Vertragsstrafen sind i. d. R. als Ertrag zu behandeln.

Folgerung:

Künftig sind die Wertansätze von Sonderposten unter Berücksichtigung der o. g. Hinweise sachgerecht zu ermitteln.

4.6 Sonderposten für investive Schlüsselzuweisungen

Der Sammelsonderposten für investive Schlüsselzuweisungen (ZUS-2012-000761: 9.588.305,80 €) beinhaltete neben den investiven Schlüsselzuweisungen unzutreffend auch die der Stadt gewährten Mittel der Infrastrukturpauschale (insgesamt 1.399.139 €, darunter z. B. 2009: 379.290 €) und die Förderpauschalen für investive Maßnahmen für den Verlust des Kreissitzes im Zuge der Kreisgebietsneugliederung gemäß § 22 Abs. 2 Nr. 6 SächsFAG a. F. für die Jahre 2008 bis 2012 von insgesamt 1.955.650 €. Insoweit wurden die o. g. Mittel der Infrastrukturpauschale und der Pauschalen zum Kreissitzverlust nicht den damit bezuschussten Vermögensgegenständen sachgerecht nach § 40 Abs. 2 Satz 1 SächsKomHVO-Doppik zugeordnet.

Darüber hinaus konnte die Stadt nicht nachweisen, dass auch die investiven Schlüsselzuweisungen der eingemeindeten Ortsteile (z. B. Döbernitz) vollumfänglich in die Berechnung einbezogen wurden. Auf die gegebenen Hinweise während der örtlichen Erhebungen wird verwiesen.

Gemäß § 61 Abs. 9 Satz 5 SächsKomHVO-Doppik ist ausschließlich für investive Schlüsselzuweisungen die Bildung eines Sammelsonderpostens und dessen pauschalierte Auflösung vorgesehen (vgl. hierzu auch FAQ 3.50). Weitere Regelungen zur Sammelsonderpostenbildung und deren pauschaler Auflösung bestehen nicht (vgl. FAQ 2.44).

Die Mittel der Infrastrukturpauschale und der Förderpauschalen zum Kreissitzverlust mit investiver Nutzung sind aufgrund des investiven Zuwendungscharakters als Sonderposten gemäß § 36 Abs. 6 Satz 3, § 40 Abs. 1 Sätze 1 und 3, Abs. 2 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik zu passivieren und ertragswirksam entsprechend der Bilanzwertentwicklung des bezuschussten Vermögensgegenstandes aufzulösen (vgl. auch FAQ 2.18). Bei den Förderpauschalen für den Kreissitzverlust war bis zu 50 % eine Nutzung zum Schuldenabbau möglich (vgl. § 22 Abs. 2 Nr. 6 SächsFAG a. F. - 2008).

Folgerung:

Die o. g. Wertansätze sind zu überprüfen und zu berichtigen.

5 Rückstellungen

5.1 Rückstellungen für zweckgebundene Einnahmen

Die Stadt hatte einen (über 30 Jahre) kapitalisierten Einmalbetrag gemäß Betriebskostenübergabevereinbarung vom 02.02.2010 für die Verpflichtung zur Bewirtschaftung einer Pumpstation zur Speisung des Wallgrabens im Zusammenhang mit dem Rückbau des Loberwehrs von einer Gesellschaft erhalten. Die technischen Anlagen zur Wallgrabenspeisung wurden der Stadt von der Gesellschaft vereinbarungsgemäß unentgeltlich übertragen. Zum Eröffnungsbilanzstichtag stand die zweckgebundene Verwendung von erhaltenen Vorauszahlungen i. H. v. 229.881,91 € noch aus. In dieser Höhe wurden Rückstellungen für vertragliche Verpflichtungen gegenüber Dritten passiviert.

Im Übrigen konnten zur Pumpstation die Höhe der AHK nicht vollständig und zweifelsfrei nachgewiesen werden (vgl. INV-2011-012545: 30.100,00 €, INV-2011-012538: 13.800,00 €).

Die Erfassung als Rückstellung war nicht sachgerecht, da es sich um zeitraumbezogene und zweckgebundene Einnahmen handelte, die für einen bestimmten Zeitraum nach dem Eröffnungsbilanzstichtag empfangen wurden (vgl. § 59 Nr. 42 SächsKomHVO-Doppik). Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind mit dem Nominalbetrag der vor dem Bilanzstichtag erhaltenen Einnahmen, die einen Ertrag für einen bestimmten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag betreffen, anzusetzen (§ 39 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik).

Ferner sind für unentgeltliche Vermögensübertragungen Sonderposten auszuweisen (vgl. § 40 Abs. 1 Satz 2 SächsKomHVO-Doppik).

Folgerungen:

Die Rückstellung ist in den passiven Rechnungsabgrenzungsposten umzugliedern.

Die Wertansätze der o. g. Pumpstation (einschließlich Sonderposten) sind zu überprüfen und zu berichtigen.

5.2 Rückstellungen für rückständigen Grunderwerb

Die Stadt passivierte Rückstellungen für rückständigen Grunderwerb in Höhe der Ankaufsverpflichtungen von insgesamt 191.847,05 €, jedoch unter der Kontenart 289 (Rückstellungen für sonstige vertragliche oder gesetzliche Verpflichtungen zur Gegenleistung gegenüber Dritten, die im laufenden Hj. begründet wurden und die der Höhe nach noch nicht genau bekannt sind). Derartige Rückstellungen wären als drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichts- und Verwaltungsverfahren gemäß § 41 Abs. 1 Nr. 6 SächsKomHVO-Doppik unter der Kontenart 288 auszuweisen (vgl. auch FAQ 2.56).

Die Rückstellungen für offene Ankaufsverpflichtungen von Verkehrsflächen entsprachen den erwarteten Kaufpreisen zuzüglich der jeweiligen Nebenkosten des Erwerbs (vgl. hierzu auch TNr. III 1.4.3 und TNr. III 3.1). Die Werte für Grund und Boden der Verkehrsflächen lagen zwischen 1,00 €/m² und 22,00 €/m². So wurden z. B. zum Erwerb der Grundstücke des kombinierten Rad- und Gehweges Döbernitz ein Grundstückswert von 1 €/m² (zuzüglich Nebenkosten) passiviert. Zum Erwerb der Grundstücke in der Friedenssiedlung dokumentierte die Stadt anstatt des rückgestellten Wertansatzes von 10,00 €/m² einen Bodenrichtwert von 47,00 €/m² zum 31.12.2012.
Unter Beachtung des Vorsichtsprinzips ist die Vorgehensweise der Stadt nicht sachgerecht.

In den passivierten Wertansätzen blieb unberücksichtigt, dass weder die Stadt die Ankaufrechte fristgerecht bis zum 30.06.2007 nach § 3 Abs. 1 VerkFlBerG ausgeübt, noch die Grundstückseigentümer den Ankauf nach § 8 Abs. 2 VerkFlBerG verlangt hatten (außer:

Grundstückseigentümer der Gemarkung Delitzsch, Flur 13, Flurstücke Nr. 64/2 und Nr. 64/3).

Das VerkFlBerG räumt den Kommunen unter bestimmten Voraussetzungen zu den in diesem Gesetz festgelegten Konditionen ein Ankaufsrecht ein. § 5 VerkFlBerG bestimmt dabei für die von diesem Gesetz erfassten Fallkonstellationen neben dem regelmäßigen Ansatz von 20 v. H. des Bodenwertes eines in gleicher Lage belegenen unbebauten Grundstückes Höchstsätze gestaffelt nach Gemeindegrößenklassen. Nach § 8 Abs. 1 VerkFlBerG ist das Ankaufsrecht einer Gemeinde nach § 3 Abs.1 VerkFlBerG allerdings erloschen, wenn es nicht bis zum 30.06.2007 ausgeübt worden ist. Flächenerwerbe, für die das Recht nach § 3 Abs.1 VerkFlBerG nicht fristgemäß ausgeübt wurde bzw. die von vornherein nicht vom VerkFlBerG erfasst wurden, sind in der Regel mit 100 % des Bodenrichtwertes bzw. zum Verkehrswert zu erwarten (vgl. FAQ 3.52). Dieser Betrag ist zuzüglich der Nebenkosten rückzustellen, auch wenn zum Eröffnungsbilanz-Stichtag für Grund und Boden nur ein Ersatzwert nach § 61 Abs. 7 Nr. 4 Buchstabe a) SächsKomHVO-Doppik aktiviert werden kann. Aus Vorsichtsgründen sind dies die zum Bilanzstichtag künftig zu erwartenden Anschaffungskosten für den Grunderwerb.

Folgerung:

Der Ansatz der Rückstellungen ist zu überprüfen und zu berichtigen.

Staatliches Rechnungsprüfungsamt Wurzen

Wurzen, den 23.02.2017

Dr. Seidel
Amtsleiter

FREISTAAT SACHSEN
STAATLICHES RECHNUNGSPRÜFUNGSAMT WURZEN