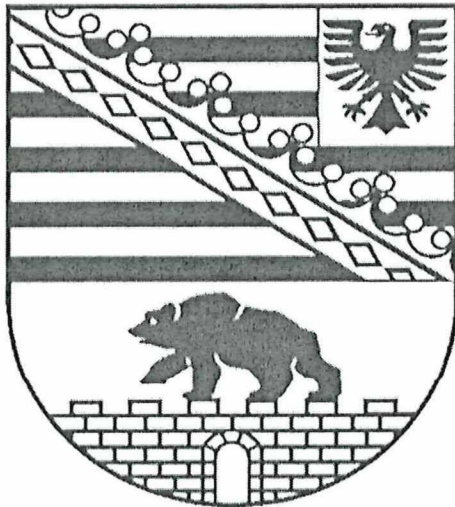


Landesrechnungshof
Sachsen-Anhalt



**Bericht über die
überörtliche Prüfung
der Eröffnungsbilanz
in der Hansestadt Stendal**

Aktenzeichen: 4-04314-90535/18

Dessau-Roßlau, 27. Oktober 2020

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der wichtigsten Prüfungsfeststellungen	4
Abkürzungsverzeichnis	5
I. Vorbemerkungen.....	7
1. Prüfungsauftrag.....	7
2. Durchführung der Prüfung.....	7
3. Rechtliche Grundlagen.....	7
II. Prüfungsergebnisse	9
1. Aufstellung der EÖB der Hansestadt Stendal.....	9
1.1 Umstellungsprozess von der Kameralistik zum NKHR	9
1.2 Festlegungen der Hansestadt Stendal zur Erfassung und Bewertung	13
1.2.1 Inventarordnung und Inventurrichtlinie.....	13
1.2.2 Bewertungsrichtlinie	14
1.2.3 Aktivierungs- und Bilanzierungsrichtlinie	16
1.3 Einsatz von Finanzsoftware und Zertifizierung	17
1.4 Erstellung und Prüfung der Eröffnungsbilanz.....	20
1.5 Aufstellung der Jahresabschlüsse und Korrektur der Eröffnungsbilanz	22
1.6 Aufbewahrung von Bewertungsunterlagen	23
1.7 Bedeutung der Anlagenbuchhaltung	24
2. Aktivpositionen der EÖB der Stadt Stendal	25
2.1 Immaterielles Vermögen	25
2.2 Sachanlagevermögen	25
2.2.1 Unbebaute Grundstücke	28
2.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	30
2.2.3 Infrastrukturvermögen	37
2.2.4 Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler.....	52
2.2.5 Geleistete Anzahlungen/Anlagen im Bau	53
2.3 Finanzanlagevermögen.....	53
2.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen	58
2.3.2 Beteiligungen	64
2.3.3 Sondervermögen.....	67
2.3.4 Ausleihungen	67
2.3.5 Wertpapiere.....	68
2.4 Umlaufvermögen.....	68
2.4.1 Vorräte - Grundstücke in Entwicklung	68
2.4.2 Forderungen.....	72
2.4.3 Liquide Mittel.....	76

3.	Passivpositionen der EÖB der Stadt Stendal.....	77
3.1	Eigenkapital.....	77
3.2	Sonderposten.....	79
3.3	Rückstellungen.....	83
3.4	Verbindlichkeiten.....	87
3.5	Rechnungsabgrenzungsposten.....	89
4.	Bilanzierung städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen	91
4.1	Rechtliche Vorgaben bei der Bilanzierung von Städtebaumaßnahmen	91
4.2	Überblick über städtebauliche Maßnahmen der Hansestadt Stendal.....	94
4.3	Bilanzierung der städtebaulichen Maßnahmen in der EÖB.....	97
4.3.1	Aktivpositionen.....	97
4.3.2	Passivpositionen	102
4.4	Zusammenfassung der Feststellungen und Empfehlungen	105
4.5	Klarstellende Regelung durch MI im Einvernehmen mit dem MLV	106
5.	Fazit	107

3 Anlagen

Zusammenfassung der wichtigsten Prüfungsfeststellungen

- Der Umstellungsprozess auf das NKHR war unzureichend schriftlich dargestellt und verschiedene Bilanzpositionen waren nicht ausreichend dokumentiert und daher für einen unabhängigen sachkundigen Dritten in angemessener Zeit nicht ohne weiteres vollständig nachvollziehbar (Punkt 1 bis 4).
- Die eigenen kommunalen Richtlinien zu Inventur und Bewertung für die Eröffnungsbilanz lagen nicht rechtzeitig vor. Außerdem fehlten Festlegungen für die Bewertung nach der Erstellung der EÖB (Punkt 1.2).
- Die Hansestadt hat Festlegungen für zukünftige Investitionen zu überarbeiten und dabei § 11 KomHVO zu beachten (Punkt 2.2).
- Ausreichende Bewertungsakten für die Straßen und Wege in den Landgemeinden lagen nicht vor und bei den Brücken waren diese im Hinblick auf die Prüfprotokolle und die sich daraus ergebenden Berechnungen nicht vollständig (Punkt 2.2.3).
- Die Bewertungen mehrerer Gesellschaften waren im Hinblick auf unterjährige Betriebskostenzuschüsse, Stammeinlagen und die Kapitalrücklagen sowie Sondervermögen gemäß § 27 Abs. 2 DMBilG fehlerhaft (Punkt 2.3.1).
- Die Mitgliedschaft in Zweckverbänden war nicht bilanziert (Punkt 2.3.2).
- Die städtischen Festlegungen für die Pauschalwertberichtigungen waren mangelhaft und das Verfahren der Einzel- und Pauschalwertberichtigungen nicht nachvollziehbar dokumentiert (Punkt 2.4.2).
- Die erhaltenen Ablösebeträge für anstehende Erhaltungs- und Betriebskosten der ICE-Brücken hatte die Stadt fehlerhaft als Sonderrücklagen bilanziert (Punkt 3.1).
- Zur Bildung der Sonderposten hat die Hansestadt ab dem Jahr 2001 eine konkrete Zuordnung der Investitionspauschale zu Einzelobjekten nicht vorgenommen (Punkt 3.2).
- Nach der unentgeltlichen Übertragung der ICE-Brücken wurden keine Sonderposten passiviert (Punkt 3.2).
- Die Notwendigkeit für die Übertragung von Ermächtigungen aus Vorjahren war nicht für jedes Vorhaben nachvollziehbar begründet (Punkt 3.3).
- An Dritte weitergereichte Städtebauförderungsmittel waren nicht als immaterielle Vermögensgegenstände in die EÖB aufgenommen und die Anteile von Bund und Land nicht als Sonderposten passiviert (Punkt 4.3).
- Eine Übersicht zur Buchung der städtebaulichen Förderungsmittel aller Programme war nicht vorhanden. Es war nicht erkennbar, ob die Zuwendungen im vollen Umfang in die EÖB eingeflossen sind (Punkt 4.4).

Abkürzungsverzeichnis

AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AKDB	Anstalt für Kommunale Datenverarbeitung in Bayern
BauBG	Baugesetzbuch
BewertRL	Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens und der kommunalen Verbindlichkeiten (Bewertungsrichtlinie) vom 09.04.2006
BLSA	Landesbetrieb Bau- und Liegenschaftsmanagement
DA	Dienstanweisung
DS	Drucksachenummer
EKrG	Gesetz über Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen (Eisenbahnkreuzungsgesetz)
EÖB	Eröffnungsbilanz
FAG	Finanzausgleichsgesetz
GemHVO Doppik	Gemeindehaushaltsverordnung Doppik
GemKVO Doppik	Gemeindekassenverordnung Doppik
GO LSA	Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt
HGB	Handelsgesetzbuch
InventRL	Durchführungsbestimmungen für das Inventarwesen der Kommunen in Sachsen-Anhalt (Inventurrichtlinie) vom 09.04.2006)
ImmoWertV	Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung)
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KomHEG LSA	Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens für die Kommunen des Landes Sachsen-Anhalt
KomHVO	Kommunalhaushaltsverordnung
KVG LSA	Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt (Kommunalverfassungsgesetz)
LuL	Lieferungen und Leistungen
MI	Ministerium für Inneres und Sport des Landes Sachsen-Anhalt

MLV	Ministerium für Landesentwicklung und Verkehr des Landes Sachsen-Anhalt
NHK 2000	Normalherstellungskosten 2000
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
RL StäBauF	Richtlinie über die Gewährung von Zuwendungen zur Förderung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsprogrammen; Maßnahmen des städtebaulichen Denkmalschutzes zur Sicherung und Erhaltung historischer Stadtkerne; städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen im ländlichen Bereich
RND	Restnutzungsdauer
RPA	Rechnungsprüfungsamt
VMGS	Vermögensgegenstand
ZBau	Baufachliche Ergänzungsbestimmungen zu den Verwaltungsvorschriften zu § 44 LHO

I. Vorbemerkungen

1. Prüfungsauftrag

Der Landesrechnungshof hat die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz in der Hansestadt Stendal auf der Grundlage des § 137 KVG LSA i. V. m. § 114 Abs. 6 KVG LSA durchgeführt.

Ziel der Prüfung war es, gemäß § 114 Abs. 4 KVG LSA die EÖB der Hansestadt Stendal auf ihre Ordnungsmäßigkeit zu untersuchen. Die Prüfung erstreckte sich dabei auf die Planung und Organisation der Umstellung auf das NKHR, insbesondere auf die Erstellung der EÖB, auf die Inventur und auf die Regelungen für die Bewertung des Vermögens und der Schulden. Dabei war auch stichprobenweise zu prüfen, ob die Bewertung des Anlage- und des Umlaufvermögens, der Ausweis der Sonderposten, die Bewertung und die Ermittlung der Verbindlichkeiten und der Rückstellungen mit den gesetzlichen Regelungen und den sie ergänzenden Bestimmungen des Landes Sachsen-Anhalt im Einklang stehen. Die EÖB soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Kommune widerspiegeln.

2. Durchführung der Prüfung

Das Eröffnungsgespräch fand am 17.04.2018 statt.

Die örtlichen Erhebungen zur Prüfung der EÖB erfolgten in der Zeit vom 18.04. bis 21.06.2018 (mit Unterbrechungen). Die überörtliche Prüfung durch den Landesrechnungshof gemäß § 114 Abs. 6 KVG LSA i. V. m. § 137 KVG LSA baute auf den Ergebnissen der örtlichen Prüfung der EÖB auf.

Die Hansestadt Stendal hat während der örtlichen Erhebungen die für die Bewertung vorhandenen, prüfungsrelevanten Dokumentationsunterlagen bereitgestellt. Ergänzend zu den Prüfungsunterlagen für die Erstellung der EÖB hat der Landesrechnungshof während der örtlichen Erhebungen in die Finanzsoftware „OK.FIS 4.0“ eingesehen.

Das Abschlussgespräch zum Berichtsentwurfs fand am 28.09.2020 statt.

3. Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 1 KomHEG LSA sind die Kommunen verpflichtet, ihre Geschäftsvorfälle spätestens ab dem Haushaltsjahr 2013 nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen. Spätestens zum Stichtag 01.01.2013 war eine EÖB nach § 104 b GO LSA aufzustellen. Die EÖB ist gemäß § 104 b Abs. 5 GO LSA bzw. § 114 Abs. 5 KVG LSA durch das RPA zu prüfen.

Während der Erstellung der EÖB durch die Hansestadt Stendal galt die GO LSA. Diese wurde am 01.07.2014 durch das KVG LSA abgelöst. Der Landesrechnungshof legt in

diesem Bericht die im Zeitraum der Erstellung und Prüfung der EÖB geltenden Regelungen der GO LSA zugrunde.

Die Hansestadt Stendal hatte bei der Einführung des NKHR im Land Sachsen-Anhalt die GemHVO Doppik in der Fassung vom 30.03.2006, die am 01.01.2011 durch eine novellierte Fassung der GemHVO Doppik ersetzt wurde, zu beachten. Danach bildet die Erstellung der EÖB die Grundlage für die Einführung des NKHR. Hierzu war es notwendig, das gesamte Vermögen, die Sonderposten und die Verbindlichkeiten der Hansestadt Stendal vollständig zu erfassen und zu bewerten.

Um hierbei einheitlich vorgehen zu können, hatte die Hansestadt Stendal folgende Regelungen erlassen:

- Inventurrichtlinie (DA-Nr. 2012/02),
- Inventarordnung (DA-Nr. 2012/03),
- „Bewertungsrichtlinie der Stadt Stendal zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushaltsrecht“ (DS 792/2009),
- die „Bewertungsrichtlinie der Hansestadt Stendal zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen“ (DS 727/2013)
- zahlreiche Festlegungen zum Bewertungsverfahren.

II. Prüfungsergebnisse

1. Aufstellung der EÖB der Hansestadt Stendal

1.1 Umstellungsprozess von der Kameralistik zum NKHR

Jede Kommune hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine EÖB unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Die EÖB wird durch einen Anhang ergänzt. Ihr sind gemäß § 114 Abs.1 KVG LSA Übersichten über das Anlagevermögen, die Forderungen und die Verbindlichkeiten als Anlage beizufügen.

Die EÖB hat zum Bilanzstichtag ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Kommune gemäß § 114 Abs. 2 KVG LSA zu vermitteln. Die Vermögensgegenstände sind gemäß § 112 Abs. 2 KVG LSA pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten und ordnungsgemäß nachzuweisen. Hierfür ist es erforderlich, eine aussagekräftige Dokumentation zu erstellen.

Dem Landesrechnungshof wurde zum Beginn der örtlichen Erhebungen ein Aktenordner „Hansestadt Stendal, Eröffnungsbilanz, Allgemeines, Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ als Dokumentation zur EÖB übergeben. Dieser enthielt insbesondere

- mehrere Protokolle zur Beratung der Einführung der Doppik und zur Bewertung von verschiedenen Bilanzpositionen,
- mehrere Zeitplanungen aus den Jahren 2007 bis 2011,
- zahlreiche Arbeitsanweisungen und Festlegungen zur Bewertung,
- ein Projekthandbuch Stendal (Stand Dezember 2007) und
- die EÖB mit detailliertem Ausweis aller Sachkonten (Stand 11.11.2015).

Auch standen dem Landesrechnungshof sechs Aktenordner zur Vorbereitung und Durchführung des Umstellungsprozesses bereit.

Die Hansestadt Stendal hat die Einführung des NKHR mittels eines Projektes umgesetzt. Das Projekthandbuch Stendal (Stand Dezember 2007) sah zunächst ab dem Jahr 2007 bis zum 31.12.2009 eine Übergangsphase für die Umstellung vor. Im Jahr 2010 sollte eine Probephase mit zunächst einer parallelen Arbeitsweise von Doppik und Kameralistik erfolgen. Ab dem 01.01.2011 war eine flächendeckende Einführung der Doppik geplant.

Im März 2007 wurden Arbeitsgruppen unter der fachlichen Anleitung der Kämmerei gebildet, welche mit der Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens der Hansestadt Stendal beginnen sollten. Bereits im Jahr 2007 hat die Hansestadt Stendal festgestellt, dass durch den erheblichen Mehraufwand bei der Einführung der Doppik und der

aktuellen personellen Situation die Einhaltung des zeitlichen Rahmens als bedenklich eingeschätzt wurde.

Die umfangreichen Eingemeindungen von 13 Gemeinden mit 11 Ortsteilen im Jahr 2010 haben die Hansestadt Stendal beim Umstellungsprozess nach eigenen Angaben auch zeitlich zurückgeworfen. Während des Einführungsprozesses wurden mehrere personelle Veränderungen bei den Projektverantwortlichen vorgenommen. Die Hansestadt Stendal hat im Laufe der Projektdurchführung ihre zeitliche Planung angepasst. Der Stichtag für die Erstellung der EÖB wurde auf den 01.01.2013 verschoben.

Aus der Anfangsphase des Umstellungsprozesses lagen dem Landesrechnungshof insbesondere zwei Protokollauszüge aus den Leitungskonferenzen vom 08.02.2006 und 22.11.2006 und Protokolle zur Beratung der Einführung der Doppik der Leitungsgruppe Doppik vom 07.03.2007, 24.04.2007, 06.06.2007, 08.08.2007 und 30.10.2007 vor.

Für verschiedene Themen wie beispielsweise für die Bewertung von Flurstücken, von Grund und Boden, der Gebäude und des Infrastrukturvermögens bzw. die Erstellung der BewertRL der Hansestadt wurden Präsentationen erstellt. Diese wurden in verschiedenen Ausschüssen in den Jahren 2009 bis 2011 vorgeführt.

Die Hansestadt Stendal hat den Umstellungsprozess bzw. den Stand bei der Erreichung von Teilergebnissen insbesondere in der Anfangsphase und danach nur sehr lückenhaft protokolliert. Der Landesrechnungshof stellte auf Grund der nicht vollständigen Dokumentation Fragen zum Projekt und zur Erfassung und Bewertung von Bilanzpositionen. Während ein hoher Anteil der Fragen beantwortet werden konnte, war dies auf Grund der lückenhaften Dokumentation nicht in allen Fällen möglich. Die Hansestadt Stendal hat den Landesrechnungshof darauf verwiesen, dass wenig offizielle Protokolle in den Sitzungen der Leitungsgruppe-Doppik und den themenbezogenen Arbeitsgruppen erstellt wurden. Vielmehr haben Mitarbeiter selbst Protokolle oder andere Aufzeichnungen erstellt, in denen Ergebnisse und weitere Aufgaben festgehalten wurden. Von verschiedenen Mitarbeitern wurde gegenüber dem Landesrechnungshof bekräftigt, dass in den Arbeitsgruppen das Vorgehen für die Erfassung und die Bewertung des Anlagevermögens ausführlich besprochen wurde.

Der Umstellungsprozess war durch unzureichende und fehlende Vorgaben vom Land geprägt. Die Mitarbeiter der Projektgruppe brachten nach Recherchen auch Vorschläge für das weitere Vorgehen ein. Diese waren aber leider nicht alle praktikabel, wurden teilweise verworfen und nicht umfassend schriftlich festgehalten. Einige dieser

Festlegungen für die Bewertungen wurden bei der Überarbeitung der BewertRL der Hansestadt aufgenommen.

Der Landesrechnungshof konnte anhand der eingesehenen Unterlagen den Umstellungsprozess auf das NKHR in der Hansestadt Stendal als auch die Bewertung verschiedener Bilanzpositionen nur lückenhaft nachvollziehen. Die vorgesehene Überarbeitung des Projekthandbuches konnte nicht nachgewiesen werden. Die Mitarbeiter, welche den Prozess der Umstellung auf die Doppik bzw. die Bewertung durchgeführt hatten, standen für Rückfragen zur Verfügung, soweit sie bei der Hansestadt Stendal beschäftigt waren.

Die Hansestadt Stendal hat ihren Schwerpunkt auf die vorgenommene Endbewertung gelegt und auch überwiegend diese nur dokumentiert. Die unzureichende Dokumentation des Umstellungsprozesses weist auf Schwächen bei der Projektarbeit hin.

Der Landesrechnungshof verweist auf die allgemeinen Dokumentationspflichten in der öffentlichen Verwaltung.¹ Die allgemeinen Dokumentationspflichten, welche aus dem allgemeinen Grundsatz der Aktenmäßigkeit und den daraus abgeleiteten allgemeingültigen Anforderungen für die Aktenführung in der öffentlichen Verwaltung resultieren, gelten auch bei der Erstellung einer EÖB.

„Danach ist die öffentliche Hand verpflichtet, Akten zu führen und darin ihr Handeln vollständig, nachvollziehbar und transparent zu dokumentieren.

Der Grundsatz der Aktenmäßigkeit leitet sich aus dem in Art. 19 Abs. 4 und Art. 20 Abs. 3 GG normierten Rechtsstaatsprinzip ab. Ergänzend kann der Amtsermittlungsgrundsatz gemäß § 24 VwVfG herangezogen werden, der Anspruch auf Akteneinsicht gemäß § 29 VwVfG sowie die Regelungen der Informationsfreiheitsgesetze von Bund und Ländern nur durchgesetzt werden, wenn das Prinzip der Aktenmäßigkeit in der öffentlichen Verwaltung lückenlos umgesetzt ist. Konkret bedeutet dies, dass alle bedeutsamen Vorgänge/Geschäftsvorfälle mit den entscheidungsrelevanten Dokumenten und Bearbeitungsschritten zur Beweissicherung in eigenen Akten zu dokumentieren und unveränderlich aufzubewahren sind.“

Der Landesrechnungshof hat bereits in mehreren Kommunen die Erstellung der EÖB geprüft. Wie in anderen geprüften Kommunen auch hatte die Dokumentation in der Hansestadt Stendal Lücken. Dadurch entstand erheblicher Erläuterungsbedarf. Während die Bewertung von einigen Bilanzpositionen nachvollzogen werden konnte, mussten die

¹ Vgl. Antwort der Landesregierung auf eine Kleine Anfrage zum Einsatz von Derivaten in den Abwasserzweckverbänden Köthen, Saale-Fuhne-Ziethe und Bad Dürrenberg I - KA 7/1809 vom 18.06.2018

Prüferinnen bei anderen Positionen zahlreiche Fragen stellen und Unterlagen nachfordern.

Die Unterlagen für diese Bilanzpositionen weisen wie die übergebenen Darstellungen zum Umstellungsprozess auf das NKHR nach Ansicht des Landesrechnungshofes Dokumentationsdefizite aus.

Auf Grund der Bedeutung der EÖB, welche die Grundlage für die Nachvollziehbarkeit der folgenden Jahresabschlüsse bildet, stellt der Landesrechnungshof insbesondere Überarbeitungsbedarf bei den Bilanzpositionen fest, bei denen nicht gewährleistet ist, dass ein sachverständiger Dritter die vorgenommene Bewertung innerhalb eines zumutbaren Zeitrahmens nachvollziehen kann.

Die Erfassung und Bewertung des Vermögens, der Rückstellungen, der Verbindlichkeiten und der Rechnungsabgrenzungsposten erfolgte hauptsächlich durch städtische Mitarbeiter. Die Erfassung und Bewertung der Straßenabschnitte in der Kernstadt wurde größtenteils durch die Firma 1 durchgeführt (siehe auch Pkt. 2.2.3). Für die Erstellung der EÖB waren in der Hansestadt Stendal beim Umstellungsprozess auf das NKHR u. a.

- ca. 6.000 städtische Grundstücke,
 - 346 Gebäude, 96 dazugehörige Außenanlagen, 77 ÖPNV-Bauten,
 - ca. 1.726 Straßenabschnitte der Kernstadt und der eingemeindeten Ortschaften,
 - 485 Regenwasserkanäle,
 - 70 Brücken,
 - 22 Kulturdenkmäler,
 - 144 Maschinen, technische Anlagen und Fahrzeuge,
 - 67 verschiedene Tierarten und
 - zahlreiche weitere Vermögensgegenstände
- zu erfassen und zu bewerten.

Für die Erstellung der EÖB hat die Hansestadt Stendal die Bewertung des Anlagevermögens teilweise überarbeitet bzw. nach der Prüfung durch das RPA korrigiert. Ein Teil der bei der örtlichen Prüfung getroffenen Feststellungen durch den Landesrechnungshof ist auch darauf zurückzuführen, dass für bestimmte Sachverhalte der Erfassung und Bewertung zum Zeitpunkt der jeweiligen Entscheidung verbindliche Regelungen im Land nicht oder noch nicht vorlagen. Notwendige Anpassungen und Korrekturen können mit den Jahresabschlüssen umgesetzt werden.

Die zweifellos beachtliche Leistung zur Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens und der Schulden der Hansestadt wurde unter Berücksichtigung der umfangreichen Vor- und Nacharbeiten insbesondere im Zeitraum von 2007 bis 2015 erbracht. Der Landesrechnungshof konnte während der örtlichen Erhebungen zahlreiche Bewertungsakten bzw. -unterlagen für Gebäude, Grundstücke und andere Bilanzpositionen einsehen.

1.2 Festlegungen der Hansestadt Stendal zur Erfassung und Bewertung

1.2.1 Inventarordnung und Inventurrichtlinie

Alle Kommunen hatten zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung eine Inventur gemäß § 32 GemHVO Doppik durchzuführen. Das MI hat mit dem RdErl. vom 09.04.2006 die Durchführungsbestimmungen für das Inventarwesen der Kommunen in Sachsen-Anhalt erlassen.

In der Hansestadt Stendal galt ab dem 01.05.2012 die Inventarordnung (Nr. 2012/03). Diese setzte die Neufassung der Inventarordnung vom 27.07.2005 (Nr. 2005/03) außer Kraft. Sinn und Zweck der Inventarordnung war es, einheitliche Regelungen für die ordnungsgemäße Erfassung und Verwaltung des städtischen Inventars festzulegen.

Dem Landesrechnungshof lag die Inventurrichtlinie als Dienstanweisung (DA-Nr. 2012/02) in der Fassung vom März 2012 vor. Der Oberbürgermeister der Hansestadt Stendal hat diese am 12.04.2012 als Dienstanweisung rückwirkend zum 01.01.2011 in Kraft gesetzt.

Diese galt für die Inventur im Rahmen der Erstellung der EÖB als auch für alle weiteren Inventuren im Rahmen der Jahresabschlüsse sowie für die Aufstellung des Inventars. Diese Dienstanweisung sollte die einheitliche und zuverlässige Inventarisierung in der Hansestadt Stendal sicherstellen. Mit der Inventurrichtlinie wollte die Hansestadt Stendal gewährleisten, dass das Vermögen und die Verbindlichkeiten ordnungsgemäß erfasst, einheitlich und vollständig im Inventar abgebildet und nach gleichen Bewertungskriterien bewertet werden.

Ursprünglich hatte die Hansestadt Stendal eine Erfassung bzw. Bewertung des Vermögens in den Jahren 2007 und 2008 vorgesehen. Im Laufe der Projektdurchführung hat sich die zeitliche Planung verschoben. So sah die „Zeitplanung 2010 – 2012 Einführung NKHR“ die Erfassung der Straßenabschnitte (Gesamt) ab März 2011 und die Erfassung und Bewertung des Inventars ab Juni 2011 vor.

Die Hansestadt Stendal hat dem Landesrechnungshof zwei Aktenordner mit Zähllisten zur durchgeführten Inventur vorgelegt. Diese umfassten die Gebäude, den Grund und Boden, das Infrastrukturvermögen, das bewegliche Vermögen, die Kriegs- und Kulturdenkmäler und das Umlaufvermögen.

Das RPA hat bereits im Rahmen seiner begleitenden Prüfung auf Probleme für die anstehende Bewertung aufgrund einer fehlenden Inventur bei verschiedenen Bilanzpositionen hingewiesen.

Während der örtlichen Erhebungen hat die Hansestadt Stendal gegenüber dem Landesrechnungshof eingeräumt, dass sie zwischenzeitlich selbst Überarbeitungsbedarf bei den Festlegungen für die Inventur erkannt hat.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass bereits vor dem Beginn der Erfassung des Vermögens und der Schulden die Hansestadt Stendal eigene Handlungsanweisungen verbindlich hätte festlegen müssen. Dies ist insbesondere für eine einheitliche Vorgehensweise in der gesamten Verwaltung erforderlich. Nur so kann die Ausübung von Wahlrechten vorgegeben und die Vornahme von Vereinfachungen für jeden Bediensteten der Stadtverwaltung nachvollziehbar geregelt werden.

1.2.2 Bewertungsrichtlinie

Der Stadtrat der Hansestadt Stendal hat die „Bewertungsrichtlinie der Stadt Stendal zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushaltsrecht (NKHR)“, Stand April 2009 (DS 792/2009 vom 25.05.2009) rückwirkend zum 01.10.2007 in Kraft gesetzt.

Weiterhin fasste der Stadtrat am 14.10.2013 einen Beschluss über die „Bewertungsrichtlinie der Hansestadt Stendal zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen“ Stand August 2013 (DS 727/2013). Diese wurde rückwirkend zum 01.01.2011 in Kraft gesetzt und hob gleichzeitig die Wirksamkeit der Bewertungsrichtlinie vom 25.05.2009 auf.

Diese Bewertungsrichtlinie (DS 727/2013) bezeichnet der Landesrechnungshof im weiteren Bericht als BewertRL der Hansestadt.

Der Landesrechnungshof hat bei einigen Bilanzpositionen in der BewertRL der Hansestadt Überarbeitungsbedarf festgestellt, da einerseits Vorgaben fehlen oder diese konkretisiert werden müssen. Hierzu verweist er auf die Feststellungen in den folgenden Punkten des Berichts (siehe auch Pkt. 2 bis 4).

Die Hansestadt Stendal hat für zahlreiche Bilanzpositionen „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ getroffen. Die eingesehenen „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ aus dem Zeitraum Juni 2011 bis März.2018 wurden insbesondere in den Jahren 2012 und 2013 vom Amt für Finanzwesen in Zusammenarbeit mit einigen Fachämtern getroffen. Die „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ zur Bewertung des Infrastrukturvermögens/Straßen wiesen keine Datumsangabe aus.

Diese Festlegungen beinhalten die rechtlichen Grundlagen für die Bewertung einzelner Bilanzpositionen in der EÖB, die Ausgangslage, den Ablauf der Bewertung und den erforderlichen Änderungsdienst in der Hansestadt Stendal.

Für den Landesrechnungshof war aus den eingesehenen Unterlagen nicht nachvollziehbar, warum die BewertRL der Hansestadt (DS 727/2013) durch den Stadtratsbeschluss am 14.10.2013 rückwirkend zum 01.01.2011 in Kraft gesetzt wurde und die „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ aus dem Zeitraum nach dem 01.01.2011 bis zur Erstellung der Beschlussvorlage im Jahr 2013 nicht eingearbeitet wurden. So wurden beispielhaft die „Festlegungen zum Bewertungsverfahren - Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen, Investmentzertifikate“ vom 07.06.2013 nicht in die vom Stadtrat am 14.10.2013 rückwirkend in Kraft gesetzten BewertRL der Hansestadt aufgenommen. Andere Einfügungen bzw. Änderungen wurden hingegen gegenüber der „Bewertungsrichtlinie der Stadt Stendal zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushaltsrecht (NKHR)“ (DS 792/2009) in die geltende BewertRL der Hansestadt (DS 727/2013) vorgenommen.

Einheitlich vorgegebene Festlegungen für die Bewertung bilden eine wesentliche Grundlage, um spezielle Bewertungsfragen zu klären und eine einheitliche sowie stetige Anwendung in der Verwaltung sicherzustellen. Diese schriftlichen Anweisungen sind eine Grundlage für die Arbeit der Verwaltung und Maßstab für die Bewertungsentscheidungen und hätten vor dem Beginn der Bewertung vorliegen müssen.

Die BewertRL der Hansestadt hat dem Stadtrat zur Beschlussfassung vorgelegen. Die zahlreichen „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ wurden hingegen als verwaltungsinterne Regelungen in Kraft gesetzt. Da alle anschließenden doppelten Jahresabschlüsse auf der Bewertung des Vermögens und der Schulden aus der EÖB aufbauen, wird insbesondere den eigenen kommunalen Festlegungen für die Erstbewertung eine besondere Bedeutung zugeschrieben. Nach Ansicht des Landesrechnungshofes hätten alle relevanten Festlegungen für die

Erstbewertung in der BewertRL der Hansestadt enthalten und dem Stadtrat zur Kenntnisnahme bzw. Beschlussfassung vorgelegt werden müssen.

1.2.3 Aktivierungs- und Bilanzierungsrichtlinie

Während der örtlichen Erhebungen hat die Hansestadt Stendal gegenüber dem Landesrechnungshof eingeräumt, dass eine neue städtische Regelung für die Folgebewertung benötigt wird und die zwischenzeitlich in Kraft gesetzten „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ einzuarbeiten sind. Im Amt für Finanzwesen werden weitere Sachverhalte bei der Verbuchung von Geschäftsvorfällen nach der Erstellung der EÖB gesammelt, welche bei der Aktivierung und Passivierung beachtet werden müssen.

Die Hansestadt Stendal hat zuerst eine Überarbeitung der BewertRL der Hansestadt in Erwägung gezogen. Zwischenzeitlich ist die Verwaltung davon abgekommen, die BewertRL der Hansestadt nochmals zu überarbeiten. Diese Richtlinie war nur für die Erstellung der EÖB gedacht. Nun beabsichtigt die Hansestadt Stendal, eine Aktivierungsrichtlinie (eventuell auch andere Bezeichnung) zu erstellen und in Kraft zu setzen, welche bei der Bewertung und Bilanzierung des nach der Erstellung der EÖB erworbenen Vermögens und der Schulden zu berücksichtigen ist.

Auf Nachfrage des Landesrechnungshofes zum Stand der Erarbeitung dieser neuen Richtlinie hat die Hansestadt Stendal darauf verwiesen, dass erst die ersten Jahresabschlüsse erstellt und beschlossen werden sollen, bevor diese Aktivierungsrichtlinie erstellt und in Kraft gesetzt werden soll. In der Verwaltung liegt ein Muster einer Richtlinie von einer anderen Kommune zur Orientierung vor.

Der Landesrechnungshof hat die Hansestadt Stendal darauf hingewiesen, dass die Festlegungen für die Aktivierungen und Passivierungen umgehend erstellt und in Kraft gesetzt werden müssen. Nach seiner Ansicht können erst auf dieser Grundlage bestandssichere Jahresabschlüsse erstellt und geprüft werden.

Das RPA hat während der örtlichen Erhebungen den Bericht zur Prüfung des Jahresabschlusses 2013 dem Amt für Finanzwesen übergeben. Darin wurden insbesondere die fehlenden Vorgaben für die Bewertung der Forderungen beim ersten Jahresabschluss gerügt. Der Landesrechnungshof hat während der örtlichen Erhebungen Rückfragen zu einzelnen Sachverhalten im ersten Jahresabschluss gestellt. Der verwaltungsinterne Bericht lag ihm nicht zur Einsichtnahme vor.

Die Hansestadt Stendal hat umgehend die Regelungen für die Aktivierung bzw. die Passivierung in einer Aktivierungsrichtlinie (andere Bezeichnungen wie Bilanzierungsrichtlinie, Bilanzierungshandbuch o. ä. möglich) festzulegen. Diese Regelungen können bei Änderung oder Präzisierung der gesetzlichen Regelungen

bzw. bei neuen Festlegungen durch die Hansestadt Stendal fortlaufend ergänzt werden. Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass in dieser Richtlinie neben Vorgaben für die Bewertung von Aktiva und Passiva auch Regelungen für die Organisation und Durchführung der Anlagenbuchhaltung aufgenommen werden können.

Die Überarbeitung bzw. die Notwendigkeit der Erstellung einer weiteren Dienstweisung für die Erfassung und Bewertung weisen Mängel in der Planung des Projektes aus. Der Landesrechnungshof hat deshalb einen verbesserungsbedürftigen Zustand im internen Kontrollsystem der Hansestadt Stendal festgestellt.

1.3 Einsatz von Finanzsoftware und Zertifizierung

Für die Abbildung der Geschäftsvorfälle im NKHR ist in jeder Kommune eine entsprechend leistungsfähige Software erforderlich, welche insbesondere den rechtlichen Vorgaben des Landes zu entsprechen hat. Daher muss gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 GemKVO Doppik in Bezug auf den Einsatz von Software (automatisiertes Verfahren) gewährleistet sein, dass nur geeignete, fachlich geprüfte (zertifizierte) und freigegebene Verfahren eingesetzt werden. Sie müssen dokumentiert, durch unabhängige Stellen zertifiziert und durch den Oberbürgermeister freigegeben sein.

Die Hansestadt Stendal hat die kamerale Software OK.FIS-OKF im Jahr 2000 beschafft. Für die Einführung des NKHR war es erforderlich, eine neue doppische Finanzsoftware zu beschaffen.

Aus den während der örtlichen Erhebungen eingesehenen Unterlagen ging hervor, dass bereits im Jahr 2004 die Notwendigkeit eines Softwarewechsels besprochen wurde.

Nach einer Präsentation zum Haushaltsprogramm OK.FIS NKFW durch die Firma AKDB am 10.05.2005 hat die Hansestadt Stendal einen Einsatz dieser Software als neues Haushaltsprogramm befürwortet, da der Erwerb eines vollständig neuen Programms zur Einführung aus Kosten- und Zeitgründen vermieden werden konnte. Für dieses Programm konnten bei der Einführung der Doppik ergänzend Bausteine hinzugefügt werden.

Zwei Mitarbeiterinnen haben sich in der niedersächsischen Modellkommune Katlenburg-Lindau am 12.02.2007 über die Funktionsweise des Haushaltsprogramms OK.FIS NKFW mit den angeschlossenen Schnittstellen von der Firma AKDB informiert. Diese Gemeinde hat zum Stichtag 01.01.2005 eine EÖB erstellt und dieses Haushaltsprogramm dabei eingesetzt.

Am 31.05.2007 hat die Firma AKDB in der Hansestadt Stendal eine Informationsveranstaltung durchgeführt, in der sie die Module Vermögensbuchhaltung und NKFW vorstellte. Im Ergebnis dieser Präsentation hat die Hansestadt Stendal festgelegt, dass das Modul Vermögensbuchhaltung umgehend beschafft und installiert werden sollte.

Die Hansestadt Stendal hat am 09.07.2007 den Auftrag zur Überlassung, Wartung und Einführung der Software OK.FIS VMB-Sachanlagevermögen zum Angebot der AKDB vom 12.06.2007 sowie 1 Tag Inhouse-Schulung erteilt. Im September 2007 fand die erste Schulung für Mitarbeiterinnen der Kämmerei und ADV statt.

Im Zuge der Umstellung auf das NKHR hat die Hansestadt Stendal keine erneute Ausschreibung durchgeführt. Der Landesrechnungshof hat bereits im „Bericht über die turnusmäßige überörtliche Prüfung der Hansestadt Stendal“ vom 27.03.2014 auf die Entscheidung für eine De-facto-Vergabe (Auftragserteilung ohne Zulassen eines vorherigen Wettbewerbs) verwiesen.

In einer Beratung zur Einführung der Doppik am 08.08.2007 hat die Hansestadt Stendal das Forum zum Stand des Einführungsprozesses der Doppik in Sachsen-Anhalt am 27.06.2007 in Barleben Ortsteil Ebandorf ausgewertet. Hierbei hat sie u. a. das Fazit gezogen, dass eine Ausschreibung des Softwareprogramms nicht erforderlich war, da die bisher im Bereich des Haushalts- und Kassenwesens eingesetzte Software NKHR-fähig war und dadurch Kosten eingespart werden konnten.

Der Landesrechnungshof erkennt die Bemühungen des Hansestadt Stendal an, sich über eine geeignete Software zur Einführung des NKHR zu informieren. Dennoch kann er nicht nachvollziehen, warum keine Ausschreibung auf der Grundlage eines Pflichtenheftes erfolgt ist. Die Vor- und Nachteile von verschiedenen Angeboten, insbesondere die Kosten für die Anschaffung und für die Folgejahre, können nur so verglichen und gegeneinander abgewogen werden. Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dieses zukünftig zu beachten.

Der Landesrechnungshof hat bereits in seinem Bericht über die turnusmäßige Prüfung der Hansestadt Stendal vom 27.03.2014 darauf hingewiesen, dass erforderliche gültige Zertifizierungen einschließlich der dazugehörigen Prüfberichte für die angewendete Software OK.FIS für die Kameralistik und für die Doppik nicht vollständig vorlagen.

Die Hansestadt Stendal hat in Folge der Prüfung durch den Landesrechnungshof recherchiert, welche Zertifikate erforderlich bzw. welche vorhanden sind.

Zum Zeitpunkt der Erstellung der EÖB der Hansestadt Stendal zum 01.01.2013 lag keine Freigabe des angewandten doppelischen DV-Verfahrens nach einheitlichen gesetzlichen Grundlagen für Sachsen-Anhalt vor.

Der Landesrechnungshof wurde von der Hansestadt Stendal darauf verwiesen, dass durch die SqpÖV (Softwarequalität und Softwareprüfung in der öffentlichen Verwaltung, Prüfstelle für Fachprogramme) eine Prüfung (Prüf-Nr. 201801-091-19) des Fachprogramms OK.FIS für das doppelische Finanzwesen des Herstellers AKDB am 15.01.2018 nach den Prüfanforderungen aus den Katalogen OKKSA begonnen wurde.

Der Prüfkriterienkatalog stellt einen Anforderungskatalog für Fachprogramme innerhalb des NKHR in der öffentlichen kommunalen Verwaltung dar. Er ist speziell für die gesetzlichen Anforderungen im Bereich NKHR im Land Sachsen-Anhalt unter Beteiligung von Vertretern der hiesigen (kommunalen) Verwaltung erstellt worden.

Der Landesrechnungshof hält das Vorliegen eines auf dem Landesrecht Sachsen-Anhalt basierenden Prüfzertifikats für den kommunalen Einsatz von Finanzsoftware im Bereich des NKHR für erforderlich. Dies ist nach Ansicht des Landesrechnungshofes eine wichtige Voraussetzung für die Anwendungsprüfung und die Programmfreigabe.

Der Landesrechnungshof hat im „Bericht über die turnusmäßige Prüfung der Hansestadt Stendal“ vom 27.03.2014 festgestellt, dass das Programmfreigabeverfahren für die Stadtverwaltung einschließlich des Eigenbetriebes nicht gesondert geregelt wurde.

Während der örtlichen Erhebungen wurde der Landesrechnungshof von der Hansestadt Stendal darauf hingewiesen, dass eine Freigabe der Software erst nach Vorliegen der Zertifizierung durch die SqpÖV erfolgen soll. Dies wurde damit begründet, dass für eine Freigabe eine Grundlage erforderlich sei. Anhand dieser Zertifizierung soll eine Freigabe erfolgen.

Der Landesrechnung weist darauf hin, dass umgehend eine Freigabe des automatisierten Verfahrens gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 GemKVO Doppik durch den Oberbürgermeister zu erfolgen hat.

Für die verwendete Software sind regelmäßig Anwendungsprüfungen durchzuführen. Bei einer Anwendungsprüfung muss auf der Grundlage der Leistungsbeschreibung zunächst überprüft werden, ob die verwendete Software den vorgegebenen Anforderungen

vollständig entspricht. Weiterhin sind Testfälle und zu erwartende Ergebnisse zu erarbeiten. Anhand der erwarteten und der tatsächlichen Ergebnisse ist ein Abgleich durchzuführen, um die Leistungsfähigkeit der Software zu prüfen. Neben der Vorlage von Benutzerhandbüchern sind die Ergebnisse der Überprüfung zu dokumentieren. Hierbei sind sowohl fachspezifische als auch fachübergreifende Anforderungen an die Softwarelösung zu bestätigen.

Die Hansestadt Stendal hat bislang keine konkreten Anwendungsprüfungen durchgeführt bzw. diese nicht dokumentiert. Der Landesrechnungshof hat bereits im Bericht über die turnusmäßige Prüfung der Hansestadt Stendal vom 27.03.2014 hingewiesen, dass Testfälle durch die fachlich zuständige Stelle zu entwickeln sind und gleichzeitig die zu erwartenden Ergebnisse zu erarbeiten sind. Anschließend ist ein Abgleich zwischen berechnetem und erwartetem Ergebnis durchzuführen.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die regelmäßige Durchführung von Anwendungsprüfungen in jeder Kommune erforderlich ist. Zertifikate bzw. Prüfungsmitteilungen Dritter aus externen Programmprüfungen können diese nicht ersetzen.

1.4 Erstellung und Prüfung der Eröffnungsbilanz

Die Hansestadt Stendal hatte zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasste, eine EÖB unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach § 104 b Abs. 1 GO LSA aufzustellen. Für die Erstellung der EÖB war § 108 a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 GO LSA anzuwenden. Hiernach hat der Oberbürgermeister die Vollständigkeit und Richtigkeit der EÖB festzustellen und sie unverzüglich dem Stadtrat mit dem jeweiligen Prüfungsbericht des RPA und seiner Stellungnahme zu diesem Bericht vorzulegen.

Die Hansestadt Stendal hat eine EÖB zum Stichtag 31.12.2012 erstellt. Die Bilanzsumme betrug 251.894.978,32 Euro in der endgültigen Fassung der EÖB vom 11.11.2015 (siehe Anlage 1). Der EÖB waren als Anlagen ein Anhang zur EÖB, eine Anlagen-, eine Forderungs- und eine Verbindlichkeitenübersicht, die Bewertungsrichtlinie und eine Tabelle mit abgewandelten Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen beigelegt. Der Stadtrat beschloss am 20.02.2017 die EÖB der Hansestadt Stendal zum 01.01.2013 und die Stellungnahme des Oberbürgermeisters zum Prüfungsbericht des RPA (DS VI/547).

Dem RPA oblag die Aufgabe der Prüfung der EÖB (örtliche Prüfung) nach § 104 b Abs. 5 GO LSA. Es hatte dabei die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in seine Prüfung einzubeziehen. Die Prüfung der Vollständigkeit der Erfassung der Vermögensgegenstände soll dabei durch eine begleitende Prüfung soweit wie möglich sichergestellt werden.

Dies betrifft insbesondere die Prüfung der Vollständigkeit der Erfassung der Vermögensgegenstände, da der Landesrechnungshof im Gegensatz zu der örtlichen Prüfung nicht die Möglichkeit einer begleitenden Prüfung hat.

Sowohl bei der Aufstellung als auch bei der Prüfung der EÖB erfolgte nach den Aussagen der beteiligten Mitarbeiterin der Hansestadt Stendal eine sehr konstruktive Zusammenarbeit zwischen dem Amt für Finanzwesen mit dem RPA. Bei wesentlichen Fragestellungen wurde das RPA begleitend und beratend eingebunden.

Das RPA hat mehrere Prüfberichte zur Erfassung und Bewertung verschiedener Bilanzpositionen erstellt. Dem Landesrechnungshof lagen die Stellungnahmen der Verwaltung zu diesen Prüfberichten vor.

Die Verwaltung übergab dem RPA am 09.12.2015 die EÖB der Hansestadt Stendal zum 01.01.2013 in der Fassung vom 30.11.2015. Auf der Grundlage eines risiko- und systemorientierten Prüfungsansatzes hat das RPA die Prüffelder nach pflichtgemäßem Ermessen ausgewählt und den Umfang der stichprobenweise ausgewählten Einzelfallprüfungen festgelegt. Durch die Tätigkeit des RPA wurden bereits während des Prozesses der Erstellung der EÖB Zwischenprüfungsergebnisse festgestellt. Diese hatte die Finanzverwaltung zum Teil berücksichtigt und damit in die vorgelegte EÖB einfließen lassen. Der Umfang der Prüfung der EÖB konnte daher reduziert werden. Ein Teil der durch das RPA ermittelten Korrekturbedarfe durch die Prüfung der EÖB wurde bereits anerkannt und eine ergebnisneutrale Wertberichtigung im Haushaltsjahr 2014 durch die Hansestadt Stendal veranlasst.

Das RPA hat als Ergebnis der Prüfung seinen „Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Hansestadt Stendal zum 01.01.2013“ vom 17.10.2016 erstellt. Im Bestätigungsvermerk hat es auf seine Feststellungen, Hinweise und Anregungen verwiesen und einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt.

Die Verwaltung hat die Zusammenarbeit und Prüfung der EÖB durch das RPA als offen-siv und konstruktiv eingeschätzt. In deren Ergebnis wurde eine vertretbare EÖB trotz des großen Umfangs an zu bewertenden Vermögensgegenständen, dem damit verbun-denen Personalaufwand und der Erstellung der EÖB parallel zum normalen Geschäfts-ablauf erstellt.

Die EÖB soll gemäß § 104 b Abs. 2 GO LSA/§ 114 Abs. 2 KVG LSA ein den tatsäch-lichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Kommune ver-mitteln. Die Prüfungsfeststellungen des RPA konnten teilweise durch die aufstel-lungsbegleitende Prüfung in die erstellte EÖB bereits einfließen.

1.5 Aufstellung der Jahresabschlüsse und Korrektur der Eröffnungsbilanz

Es besteht die Möglichkeit, Korrekturen an der EÖB vor dem Ablauf der gesetzlichen Korrekturfrist gemäß § 114 Abs. 6 KVG LSA i. V. m. § 54 Abs. 3 KomHVO durchzuführen. Die EÖB kann letztmals mit dem für das Haushaltsjahr 2018 zu erstellenden Jah-resabschluss gemäß § 114 Abs. 7 KVG LSA berichtigt werden. Vorherige Jahresab-schlüsse sind hierbei nicht zu ändern. Sollte sich darüber hinaus Korrekturbedarf erge-ben, verweist der Landesrechnungshof auf die Regelung des § 157 Abs. 1 KVG LSA (Experimentierklausel), wonach das MI im Einzelfall zeitlich begrenzte Ausnahmen von organisations- und haushaltsrechtlichen Vorschriften oder den zur Durchführung ergan-genen Verordnungen zulassen kann.

Den Jahresabschluss hat jede Kommune innerhalb von vier Monaten nach Ende des Haushaltsjahres gemäß § 120 Abs. 1 KVG LSA (vormals § 108a Abs. 1 GO LSA) aufzu-stellen. Der Bürgermeister hat die Vollständigkeit und Richtigkeit des Abschlusses fest-zustellen und ihn unverzüglich mit dem Bericht des RPA und der Stellungnahme zu die-sem Bericht dem Stadtrat vorzulegen. Der Stadtrat hat über den Jahresabschluss bis spätestens zum 31.12. des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres zu beschließen.

Der verwaltungsinterne Prüfbericht des RPA zum ersten Jahresabschluss 2013 der Han-sestadt Stendal nach dem NKHR lag während der örtlichen Erhebungen dem Amt für Finanzwesen vor. Die Erstellung des Jahresabschlusses 2014 war zu diesem Zeitpunkt buchungstechnisch bzw. zahlenmäßig abgeschlossen.

Bezüglich der ausstehenden Jahresabschlüsse wurde der Landesrechnungshof darauf verwiesen, dass zwei Mitarbeiterinnen im Amt für Finanzwesen längerfristig nicht im Dienst waren.

Das Amt für Finanzwesen hat in den Haushaltsjahren 2013 und 2014 verschiedene ergebnisneutrale Wertberichtigungen unter Verwendung der Mittel aus der Rücklage der EÖB vorgenommen. Der Landesrechnungshof wurde darauf verwiesen, dass die Korrekturen zur Prüfung der EÖB durch das RPA vor der Erstellung des Jahresabschlusses 2015 berücksichtigt werden sollen. Eine Aktivierungsrichtlinie will die Hansestadt Stendal erst nach der Aufstellung der ersten Jahresabschlüsse erstellen (siehe auch Pkt. 1.2).

Der Landesrechnungshof erkennt den zeitlichen und personellen Arbeitsaufwand der Erstellung bzw. der Überarbeitung der EÖB an. Dennoch verweist er darauf, dass die ausstehende Erarbeitung bzw. Fertigstellung der Jahresabschlüsse seit der Einführung des NKHR und der Erstellung einer EÖB eine unzulässige Ausweitung der gesetzlich vorgesehenen Frist darstellt. Diese Ausweitung erweist sich nach Ansicht des Landesrechnungshofes als nicht zweckdienlich für die weitere Haushaltsplanung und schränkt nach Auffassung des Landesrechnungshofes die Rechte der Vertretung gemäß § 45 i. V. m. § 120 Abs. 1 KVG LSA ein.

Im Rahmen des Abschlussgespräches wies die Hansestadt Stendal auf die erreichten Fortschritte bei der Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse hin. Der Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2014 liegt geprüft vor. Die Jahresabschlüsse für die Haushaltsjahre 2015 und 2016 sind durch die Verwaltung aufgestellt. Im Vergleich zur Mehrheit der Kommunen in Sachsen-Anhalt stellt dieses eine positive Entwicklung dar. Die Hansestadt gehört damit zu den Kommunen im Land, die wesentliche Fortschritte bei der Aufarbeitung der bestehenden Rückstände erreicht haben. Aus Sicht des Landesrechnungshofes gilt es diese Anstrengungen fortzusetzen. Ziel muss die frist- und somit ordnungsgemäße Aufstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse sein.

1.6 Aufbewahrung von Bewertungsunterlagen

Die EÖB soll gemäß § 104 b Abs. 2 GO LSA/§ 114 Abs. 2 KVG LSA ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Stadt vermitteln. Da auf der EÖB alle folgenden Jahresabschlüsse unmittelbar aufbauen, sollte die Hansestadt einen hohen Anspruch an die Dokumentation und die Aufbewahrung der EÖB stellen.

Dem Landesrechnungshof wurde während der örtlichen Erhebungen zur Prüfung der EÖB ein Aktenordner zur Dokumentation der EÖB vorgelegt. Auch hat die Hansestadt Stendal sechs Aktenordner zur Vorbereitung und zum Umstellungsprozess übergeben.

Weiterhin standen zur Einsichtnahme zahlreiche Aktenordner zur Bewertung des Anlagevermögens, mit Korrekturen und mit Bewertungsunterlagen bereit. Insbesondere die Bewertungsunterlagen der Gebäude waren im Amt für Finanzwesen abgestellt. Ein hoher Anteil der weiteren Bewertungsunterlagen wurde vom Tiefbauamt und vom Amt für Wirtschaft und Liegenschaften bereitgestellt.

Eine Anfrage bezüglich der Aufbewahrung der Dokumentation für die Erstellung der EÖB ergab, dass die Verwaltung bisher keine zeitliche Festlegung zur Aufbewahrung dieser Unterlagen getroffen hatte. Mündlich hat das Amt für Finanzwesen gegenüber dem Landesrechnungshof geäußert, dass die Verwaltung eine dauerhafte Aufbewahrung plant.

Der Landesrechnungshof ist der Auffassung, dass die für die Erstellung der EÖB erarbeitete Dokumentation mindestens gleichwertig ist wie der Jahresabschluss, der Gesamtabchluss und der Jahresbuchabschluss. Die Dokumentation sollte deshalb in entsprechender Anwendung von § 36 Abs. 2 GemKVO Doppik ebenso dauernd aufbewahrt werden. Im Übrigen empfiehlt der Landesrechnungshof, Unterlagen für Gegenstände des Anlagevermögens mindestens für die festgelegten Nutzungsdauern aufzubewahren.

1.7 Bedeutung der Anlagenbuchhaltung

Um die Jahresabschlüsse entsprechend den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gemäß § 118 Abs. 1 KVG LSA aufzustellen, ist die Vermögenslage der Kommune vollständig, richtig, stetig und rechtmäßig zu erfassen und zu dokumentieren. Zum Anlagevermögen gehören die Vermögensgegenstände, die dauerhaft der Aufgabenerfüllung der Kommune gemäß § 34 Abs. 2 GemHVO Doppik dienen.

Mit der Anlagenbuchhaltung werden in einer Nebenbuchhaltung die Anschaffung oder Veräußerung von Vermögensgegenständen, der periodengerechte Werteverzehr und der Wertezuwachs bei Vermögensgegenständen abgebildet. Aus der Saldierung der verschiedenen Werte einzelner Bilanzpositionen ergeben sich die Bilanzwerte. In der Anlagenbuchhaltung wird die Höhe der Abschreibungsaufwendungen ermittelt, die den Ressourcenverbrauch des Anlagevermögens der Kommune wiedergeben.

Im Amt für Finanzwesen ist die Führung der Anlagenbuchhaltung zwei Mitarbeiterinnen übertragen. Eine der Mitarbeiterinnen war längerfristig nicht im Dienst. Die Durchführung der Inventur wurde durch diese Abwesenheit der im Dienst befindlichen Mitarbeiterin übertragen. Die Hansestadt Stendal wies darauf hin, dass ein Mitarbeiter nach

Abschluss der Ausbildung im Sommer 2018 u. a. die Durchführung der Inventur übernehmen soll.

Gegenüber dem Landesrechnungshof hat die Hansestadt Stendal zugesichert, dass eine weitere Mitarbeiterin in der Lage ist, die wesentlichen Buchungen in der Anlagenbuchhaltung durchzuführen. Wie spezielle Buchungen bei einer längeren Abwesenheit der derzeit allein im Dienst tätigen Anlagenbuchhalterin durchgeführt werden können, konnte die Hansestadt Stendal nicht darlegen.

In einem Gespräch hat die Hansestadt Stendal darauf verwiesen, dass in der Verwaltung fehlerhafte Buchungen vermieden werden konnten, weil die eine Mitarbeiterin der Anlagenbuchhaltung auch wesentliche Kenntnisse in der Geschäftsbuchhaltung erworben hat. Hierbei wurde auch angesprochen, dass die Mitarbeiter der Geschäftsbuchhaltung das Wesen der Anlagenbuchhaltung verstehen sollten.

Der Landesrechnungshof weist auf die besondere Bedeutung der Anlagenbuchhaltung im NKHR hin, insbesondere auf die Relevanz für die Erstellung der Jahresabschlüsse. Die Hansestadt Stendal hat zukünftig sicherzustellen, dass die Führung der Anlagenbuchhaltung auch bei einem eventuell längeren Ausfall von Mitarbeitern/innen gewährleistet werden kann.

2. Aktivpositionen der EÖB der Stadt Stendal

In der EÖB der Hansestadt Stendal ist das Anlagevermögen mit einem Wert i. H. v. 232.522.980,89 Euro ausgewiesen und nimmt damit einen Anteil von 91,2 % an der Bilanzsumme ein.

2.1 Immaterielles Vermögen

Das immaterielle Vermögen umfasst einen Wert i. H. v. 201.671,89 Euro.

In dieser Bilanzposition werden Lizenzen, Konzessionen und die Software ausgewiesen.

Aus den stichprobenweise eingesehenen Bewertungsunterlagen ergaben sich keine Beanstandungen. Hinsichtlich des nicht vorgenommenen Ansatzes von Investitionsförderungsmaßnahmen gemäß § 41 Abs. 4 GemHVO Doppik verweist der Landesrechnungshof auf Pkt. 4 des Berichtes.

2.2 Sachanlagevermögen

Das Sachanlagevermögen in der EÖB der Hansestadt Stendal beträgt 209.171.535,59 Euro und stellt mit 89,9 % die größte Position am Anlagevermögen dar.

Das Sachanlagevermögen setzt sich nach der EÖB wie folgt zusammen:

- unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
- bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
- Infrastrukturvermögen,
- Bauten auf fremdem Grund und Boden,
- Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler,
- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
- Betriebsvorrichtungen, Betriebs-und Geschäftsausstattung, Nutzpflanzungen und Nutztiere und
- geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau.

Richtlinie der Hansestadt Stendal zur Bewertung des kommunalen Vermögens

In der „Bewertungsrichtlinie der Stadt Stendal zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushaltsrecht (NKHR)“, Stand April 2009 (DS 792/2009), hat die Hansestadt Stendal keine Abgrenzung von Investitionen zu Unterhaltungsaufwendungen festgelegt.

Die Hansestadt Stendal hat in ihrer BewertRL, Stand August 2013 (DS 727/2013), unter Pkt. 4.2.7 Festlegungen zur Abgrenzung wie folgt getroffen: „Es ist zwischen den Ausgaben für Investitionen (Herstellungsaufwand) und den Ausgaben für die Unterhaltung (Erhaltungsaufwand) zu unterscheiden. Ausgaben für Investitionen liegen vor, wenn durch eine Baumaßnahme neues Sachvermögen geschaffen oder vorhandenes vermehrt wird. Allgemeine Voraussetzung für Aktivierungsfähigkeit ist eine Vermögensmehrung.

...

Instandhaltungsmaßnahmen dienen der Erhaltung der Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes und stellen lediglich Aufwand dar.“

Diese Formulierungen stellen auf die steuer- und handelsrechtlichen Regelungen ab, die im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 18.07.2003 festgelegt wurden.

Auf der Grundlage des BMF-Schreibens liegen im Handels- und Steuerrecht Herstellungskosten nur für die Aufwendungen vor,

- die zur Herstellung,
- zur Erweiterung oder
- für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

eines Vermögensgegenstandes dienen.

Nach § 98 KVG LSA haben „die Kommunen ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist.“

Diesem Grundsatz folgend gibt § 11 Abs. 1 KomHVO eine Abgrenzung von AHK zu Instandsetzungsaufwendungen dahingehend vor, dass eine Investition und somit AHK vorliegen, wenn die Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes durch eine Maßnahme wesentlich verlängert wird.

Auf dieser Grundlage hat die Kommune festzulegen, wann eine wesentliche Verlängerung der Restnutzungsdauer vorliegt. Sie sollte dies in ihrer Bewertungsrichtlinie festlegen.

Das MI legte im RdErl. zur „Abgrenzung von Herstellungskosten vom Erhaltungsaufwand bei der Bilanzierung von Investitionen“ vom 12.01.2011 fest, dass die (nachträglichen) Herstellungskosten dann anzusetzen sind, wenn die Kommune hierfür Zuwendungen erhält und die Maßnahme im Vergleich zur vorhandenen Situation zu einem nachhaltigen höherwertigen Zustand führt.

Der Landesrechnungshof verweist darauf, dass im öffentlichen Bereich als Investitionen Baumaßnahmen und der Erwerb von unbeweglichen Sachen, soweit sie nicht als sächliche Verwaltungsausgaben (Unterhaltung) zu veranschlagen sind, definiert sind.

Entgegen den Vorgaben des MI vom 12.01.2011 hat die Hansestadt Stendal damit den Investitionsbegriff nach HGB interpretiert und die mit Zuwendungen durchgeführten Maßnahmen nicht entsprechend den Festlegungen des MI bewertet. Sie hat somit in vielen Fällen investive Maßnahmen als Unterhaltungsaufwendungen eingestuft.

Aufgrund der Feststellungen zur Richtlinie erachtet es der Landesrechnungshof für erforderlich, dass die Hansestadt die Festlegungen für zukünftige Investitionen überarbeitet und § 11 KomHVO hinsichtlich der Definition des Investitionsbegriffes beachtet.

Des Weiteren hat die Hansestadt für jede Anlagengruppe „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ getroffen. Darin legte sie für die Bewertung zur Eröffnungsbilanz die rechtlichen Grundlagen fest und erläuterte in der Ausgangslage und im Ablauf der Bewertung ihre Vorgehensweise. Im sogenannten „Änderungsdienst“ legte sie fest, wer zukünftig für die Inventur im jeweiligen Bereich zuständig ist.

Die Festlegungen zum Bewertungsverfahren sind mit Datum und Unterschriften der beteiligten Leiterinnen/Leiter sowie der zuständigen Sachbearbeiterinnen/Sachbearbeiter versehen.

So wurden u.a. die

- „Bewertung von grundstücksgleichen Rechten und Dienstbarkeiten zugunsten der Hansestadt Stendal“,

- „Bewertung von Grund und Boden“,
- „Bewertung des unbeweglichen Vermögens der Hansestadt Stendal, Gebäudebewertung“,
- „Bewertung des Infrastrukturvermögens“ mit Bewertung von Straßen, von Brücken und Durchlässen“, der Bewertung von Verkehrsschildern, von Regenwasserkanalisation, von Sportanlagen, von Parkscheinautomaten, von Buswartehallen, Fahrradboxen und von Straßenbeleuchtung, Lichtsignalanlagen und Fußgängerüberwegen, der Bewertung von Wall-, Park- und Grünanlagen,
- „Behandlung von Grundstücken in Entwicklung“,
- „Bewertung von Investitionsfördermaßnahmen“ sowie
- „Bewertung des beweglichen Vermögens, u.a. Technische Anlagen, Stadtbibliothek, Dienstfahrzeuge“

beschrieben und zu den Bewertungsakten genommen.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, diese Festlegungen für die Folgebewertungen zu den Jahresabschlüssen in die neu zu erstellende Aktivierungsrichtlinie einfließen zu lassen (siehe auch Pkt. 1.2).

2.2.1 Unbebaute Grundstücke

Die unbebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte sind mit einem Betrag i. H. v. 19.063.857,83 Euro in die EÖB eingegangen.

Die Hansestadt hat hier folgende Unterteilung vorgenommen:

- Grünflächen,
- Aufbauten auf Grünflächen,
- Ackerland,
- Grund und Boden von Wald und Forsten,
- Sonderflächen und
- sonstige unbebaute Grundstücke (u. a. Wasserflächen).

Beispielhaft prüfte der LRH innerhalb der unbebauten Grundstücke

- unter den Grünflächen:
 - die Herstellung der Parkanlage Hartungswall,
 - den Stadtteilpark Stadtsee und
 - den Mönchskirchhof Stadtseeallee (Westwall) (siehe auch Pkt. 4),
- unter den Aufbauten auf Grünflächen:
 - den Spielplatz am Hartungswall und
 - die vier Spielpunkte im Tiergarten,

- unter den sonstigen unbebauten Grundstücken:
 - die Wasserfläche des Stadtsees.

1) Parkanlage Hartungswall und Stadtteilpark Stadtsee

Die Bewertung der Parkanlagen und Spielplätze hat die Hansestadt nach Pkt. 5.5.5 ihrer BewertRL vorgenommen. Beide Parkanlagen wurden nach AHK bewertet.

Die Neuanlagen und Sanierungen fanden für die Parkanlage Hartungswall in den Jahren 1997 bis 1999 und für den Stadtteilpark Stadtsee in den Jahren 2002 bis 2004 statt.

Die Finanzierung dieser 3 Maßnahmen erfolgte über Fördermittel des städtebaulichen Denkmalschutzes, des Programms „Förderung der städtebaulichen Erneuerung und Weiterentwicklung in großen Wohngebieten“ und der Bundesanstalt für Arbeit, ab 2004 Bundesagentur für Arbeit. Bei der Maßnahme Hartungswall wurden auch Mittel der Investpauschale eingesetzt.

Die Fördermittel wurden als Sonderposten passiviert.

Die Prüfung der Wertansätze und der Bewertungsakten führte zu keinen Beanstandungen.

2) Spielplatz am Hartungswall

Der Spielplatz am Hartungswall wurde von der Hansestadt mit einem Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro bewertet, da der Bau des Spielplatzes bereits 1999 erfolgte und eine Nutzungsdauer für Spielplätze mit 10 Jahren zugrunde gelegt wurde. Der Spielplatz war zum Stichtag der EÖB bereits abgeschrieben.

3) Spielpunkte im Tiergarten

Im Tiergarten der Hansestadt Stendal wurden vier Spielpunkte gebaut. Diese hat die Hansestadt mit ihren AHK bewertet. Die jeweilige Nutzungsdauer der Spielplätze wurde mit 10 Jahren festgelegt. Der Bau bzw. die Einrichtung der Spielplätze erfolgte in den Jahren 2003, 2004, 2006 und 2011.

Den Spielpunkt 2 hat die Hansestadt mit 15.480,80 Euro bewertet. Eine Förderung erhielt der Spielplatz 2 durch das das Programm „Stadtteile mit besonderem Entwicklungsbedarf - die Soziale Stadt“ i. H. v. 10.320,55 Euro im Baujahr 2003. Die GND wurde mit 10 Jahren angesetzt, die RND nach den Bewertungsunterlagen betrug zu dem Zeitpunkt der Bewertung 2 Jahre.

Als Restbuchwert hat die Hansestadt nach Berücksichtigung der angefallenen Abschreibungen 3.096,16 Euro angegeben. Der Sonderposten ist i. H. v. 2.064,11 Euro ausgewiesen.

Für das Jahr 2012 hat die Hansestadt eine außerplanmäßige Abschreibung i. H. v. 3.095,16 Euro vorgenommen, so dass ein Erinnerungswert von 1 Euro für die EÖB verbleibt.

Diese außerplanmäßige Abschreibung konnte der Landesrechnungshof nur mit Hilfe der Anlagenübersicht „Vermögensgegenstände EB Aktiva und Passiva“ erkennen.

Die Bewertungsakte gab darüber keine Auskunft.

Aus Sicht des Landesrechnungshofes ist es erforderlich, dass die Bewertungsakte eine Begründung für eine außerplanmäßige Abschreibung enthält.

Die Bewertungsakte ist zu vervollständigen.

2.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte sind i. H. v. 90.367.667,76 Euro in der EÖB bilanziert.

In die stichprobenweise Prüfung hat der Landesrechnungshof folgende Objekte einbezogen:

Bewertung nach (nachträglichen) AHK:

- Rathaus Markt 1,
- Verwaltungsgebäude Markt 7,
- Musik- und Kunstschule Poststraße 4/5 mit Ballettsaal und Keramikwerkstatt,
- Theater der Altmark,
- Altmärkisches Museum und Kreuzgang,
- Musikforum Katharinenkirche,
- Tierpark Wolfsanlage,
- Turnhalle der Grundschule am Stadtsee,
- Grundschule Nord,
- Bockwindmühle Ortsteil Tornau,
- Kindertagesstätte „Nordspatzen“,
- Kornmarkt 8,
- Bibliothek Mönchskirchhof,
- Bürgerzentrum im Ortsteil Groß Schwechten,
- Jugend- und Freizeitzentrum Altes Dorf 22,
- Wiekhaus,
- Mehrzweckgebäude im Ortsteil Börgitz und
- Trauerhalle im Ortsteil Groß Schwechten

Bewertung nach Sachwertverfahren:

- Grundschule Petrikirchhof mit Werkraum,
- Ausweichkindergarten Osterburger Straße 83,
- Tierpark Futterlager,
- Vereinsgebäude Tennisanlage SG Einheit Stendal e.V.,
- Sportlerheim Ortsteil Uchtspringe,
- Jugendclub Jarchau,
- Jugendclub „Maranta“,
- Heizhaus Ortsteil Uchtspringe,
- Baudenkmal „Uenglinger Tor“ und
- ehemalige Verkaufsstelle im Ortsteil Möringen

Bewertung nach dem Ertragswertverfahren:

- Wohnblock 1 Ortsteil Staats und
- Mehrfamilienwohnhaus im Ortsteil Möringen, Möringer Dorfstraße 33/35

Bewertung von Grund und Boden von bebauten Grundstücken

Folgende Grundstücke hat der Landesrechnungshof in die Prüfung einbezogen:

- Markt 7
- Moltkestraße 34,
- Schadewachten 48,
- Uchtewall 11,
- Bockwindmühle Tornau,
- Kindertagesstätte „Nordspatzen“,
- Friedhofsfläche Osterburger Straße,
- Theater der Altmark,
- Bergstraße 22b,
- Turnhalle der Grundschule „Am Stadtsee“,
- Uenglinger Tor 1a,
- Kunst- und Musikschule Poststraße 4/5 mit Ballettsaal und Keramikwerkstatt,
- Neubau 3/5/7 in Staats und
- Gemeindehaus Dahlen.

Die vorgelegten Bewertungsakten enthielten folgende Unterlagen:

- Deckblatt zur Bewertung Grund und Boden (Erfassungsbeleg) bzw. eine Aktualisierung der Liegenschaftsdaten,
- Auszug Liegenschaftsamt,
- Auszug Bodenrichtwertkarte,

- Auszug aus Liegenschaftsbuch (nicht in allen Akten vorhanden),
- Fortführungsbeleg nach Berichtigungen.

Die Erfassung und Bewertung des Grund und Bodens bebauter und unbebauter Grundstücke hat die Hansestadt im Jahr 2008 begonnen.

Die Bewertung erfolgte nach der BewertRL des Landes. Dies war in den Erfassungsbelegen vermerkt. Die BewertRL der Hansestadt Stendal vom 25.05.2009 (rückwirkend in Kraft zum 01.01.2007) enthält Festlegungen zur Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, u. a. auch zur Bewertung von „DSK“-Grundstücken. (siehe auch Pkt. 4).

Bei den durch den Landesrechnungshof geprüften Stichproben hat die Hansestadt ihre Grundstücke nach Pkt. 5.2b, 5.3d der BewertRL des Landes bzw. Pkt. 2.1 ihrer Bewertungsrichtlinie vorgenommen.

Für Grün- und Erholungsflächen beinhalten beide Fassungen der BewertRL aus Gründen der Vereinfachung den pauschalen Wert von 5 Euro/m² für die Gemarkung Stendal. Die Hansestadt Stendal hat bei folgenden zwei Grundstücken innerhalb des Stadtgebietes eine Aufteilung des Grund und Bodens in bebauten Grund und Boden und in Grünflächen vorgenommen.

Beispiel 1: Musik- und Kunstschule Poststraße 4/5

Das Grundstück der Musik- und Kunstschule umfasst eine Fläche von 2.538 m².

Die Hansestadt hat dieses Grundstück wie folgt aufgeteilt und bewertet:

- Flurstücks-Nr. 51/1: Bewertung von 1.524 m² mit BRW abzüglich 70 v. H.
= 22,50 Euro/m² und
- Flurstücks-Nr. 51/1: Bewertung von 1.014 m² als Grünanlage mit 5 Euro/m².

Beispiel 2: Altmärkisches Museum/Katharinenkirche, Schadewachten 48

Das Grundstück des Altmärkischen Museums umfasst eine Fläche von 7.174 m².

Die Hansestadt hat dieses Grundstück wie folgt aufgeteilt und bewertet:

- Flurstücks-Nr. 66/1: Bewertung von 3.900 m² mit BRW abzüglich 70 v. H.
= 22,50 Euro/m² und
- Flurstücks-Nr. 51/1: Bewertung von 3.274 m² als Grünanlage mit 5 Euro/m².

Sie bewertete den bebauten Grund und Boden mit dem jeweiligen Bodenrichtwert (abzüglich 70 v. H. bei kommunaler Nutzung) und den Rest der Grundstücksfläche, welcher

nicht bebaut ist, als Grün- und Erholungsfläche für die Gemarkung Stendal mit pauschal 5 Euro/m².

Die Hansestadt schreibt in ihrer BewertRL, dass „aus Gründen der Vereinfachung bei der Bewertung von Grün- und Erholungsflächen der Bodenrichtwert der Umgebungsflächen nicht heranzuziehen ist.“

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes handelt es sich bei den o. g. Beispielen nicht um Grün- und Erholungsflächen im Sinne des Pkt. 2.1.4 der Bewertungsrichtlinie aus dem Jahr 2009 (außer Kraft gesetzt) bzw. Pkt. 5.3.5 der geltenden BewertRL der Hansestadt.

Der Landesrechnungshof weist die Hansestadt darauf hin, dass die Flächen mit dem Bodenrichtwert zu bewerten und eine Korrektur der EÖB vorzunehmen sind. Die Bewertung dieser bebauten Grundstücke ist mit dem Bodenrichtwert abzüglich 70 v. H. für die Gesamtfläche vorzunehmen. Die Hansestadt sollte überprüfen, ob die dargestellte Vorgehensweise auch bei weiteren Grundstücken vorgenommen wurde, und diese ggf. auch berichtigen.

Bewertung von Gebäuden

Die Hansestadt Stendal hat eine Vielzahl von kommunalen Gebäuden (45 %) mit den AHK bewertet. Die weiteren Gebäude sind

- nach dem Sachwertverfahren (31 %),
- mit einem Erinnerungswert von 1 Euro (17 %) und
- nach dem Ertragswertverfahren (7 %)

bewertet worden.

Folgende Unterlagen waren in den Bewertungsakten zur Gebäudebewertung enthalten:

- Bewertungsbericht,
- Fotodokumentation,
- Erfassungsbelege für Gebäude und bauliche Anlagen mit Name des Erhebers, Datum und Unterschrift,
- Datenerfassung,
- Auflistung der Investitionen und Fördermittel,
- Baumängelliste mit Datum und Unterschrift der Objektverantwortlichen Hochbauamt
- Kopien des Vermögenshaushaltes für die entsprechenden Investitionen,
- ggf. Liste der Investitionspauschale 1991 bis 2001,
- Ermittlung der Bruttofläche,
- Lageplan

- Pläne, Grundrisse und Bodenrichtwertauskunft.

Der Bewertungsbericht enthält den Namen und die Lage des Objektes, das Datum der Bewertung, Ausführungen zum Bewertungsverfahren und zur Außenanlage.

Die Hansestadt hat etwa die Hälfte der Gebäude mit AHK bewertet. Hierbei hat die Hansestadt gemäß dem gesetzlichen Grundsatz des zum Bewertungsstichtag geltenden § 104b Abs. 3 GO LSA bzw. dem jetzt geltenden § 114 Abs. 3 KVG LSA gehandelt.

Für die Bewertung der Gebäude nach AHK hat der Landesrechnungshof keine wesentlichen Feststellungen getroffen. Er verweist jedoch darauf, dass teilweise Fotos verwendet wurden, die weit vor dem Bewertungszeitpunkt entstanden sind. Beispielhaft ist das bei dem Objekt Grundschule „Petrikirchhof“ der Fall. Die Bewertung fand im März 2012 statt, die Fotos sind aus dem Jahr 2005. Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass diese Fotos weder die Wertverhältnisse des Gebäudes zum Bewertungszeitpunkt noch zum Eröffnungsbilanzstichtag dokumentieren.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes hat die Hansestadt die für die Bewertung erforderlichen (wesentlichen) Sachverhalte erfasst und nachvollziehbar dokumentiert.

Abschreibungsbeginn bei der Gebäudebewertung nach AHK

Bei der Bewertung des Anlagevermögens ist der Abschreibungsbeginn der Monat der Anschaffung oder Herstellung gemäß § 40 Abs. 1 S. 6 GemHVO Doppik (neue Fassung, in der GemHVO Doppik vom 5. April 2006 nicht enthalten) festgelegt worden.

Der Landesrechnungshof hat bei der stichprobenweisen Prüfung der Bewertung der Gebäude mit den nachträglichen AHK festgestellt, dass die Hansestadt jeweils als Abschreibungsbeginn den 01.01. des Jahres der Baumaßnahme festgelegt hat.

So wurde die Trauerhalle im Ortsteil Groß Schwechten (VMGS 13.099) im Jahr 2007 komplett umgebaut und saniert. Als Beginn der Abschreibungen wurde der 01.01.2007 festgelegt.

Bei der Bewertung von Gebäuden mit den nachträglichen AHK, bei welchen sich die Bauarbeiten über mehrere Jahre zogen, hat die Hansestadt als Baujahr das Jahr angegeben, in dem mit den Bauarbeiten begonnen wurde. Als Abschreibungsbeginn wurde jeweils der 01.01. dieses ermittelten Anschaffungsjahres festgesetzt, auch wenn in den Folgejahren weitere investive Baumaßnahmen erfolgten. Die nachträglichen AHK aus den Folgejahren hat die Hansestadt bei der Bewertung berücksichtigt.

Beispielsweise seien hierfür genannt:

- das Bürgerzentrum im Ortsteil Groß Schwechten (VMGS 13.101) wurde komplett umgebaut und saniert, als fiktives Baujahr wurde der Beginn der Baumaßnahmen im Jahr 1998 festgelegt. Die investiven Maßnahmen erfolgten schrittweise bis in das Jahr 2004, der Beginn der Abschreibungen erfolgte ab dem 01.01.1998,
- beim Mehrzweckgebäude im Ortsteil Börgitz (VMGS 13.014) wurde der Küchentrakt im Jahr 1997 angebaut und im Jahr 1998 wurde umfangreich umgebaut und saniert, Beginn der Abschreibungen mit Beginn der Umbaumaßnahme im Jahr 1996 ab dem 01.01.1996,
- ähnlich beim Rathaus und dem Altmärkischen Museum.

Durch dieses Verfahren hat die Hansestadt Stendal zu hohe Abschreibungen für den Zeitraum vor dem Bilanzstichtag und damit einen zu geringen Restbuchwert für die EÖB ermittelt.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die Ermittlung des Restbuchwertes und somit des Abschreibungsbeginns der betreffenden Gebäude z. B. auf Grundlage von Anlage 4 der Sachwertrichtlinie 2012 (SW-RL12) „Hinweise zur Ermittlung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Gebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen“ erfolgen kann.

Das von der Hansestadt Stendal angewandte vereinfachte Verfahren zur Festsetzung der Abschreibungen für die Erstbewertung der Gebäude nach den AHK steht nicht im Einklang mit den betriebswirtschaftlichen Regelungen sowie den landesrechtlichen Bewertungsempfehlungen. Der Beginn der Abschreibungen ist für diese Bewertungen zu korrigieren. Die Hansestadt hat zu überprüfen, ob diese Verfahrensweise bei allen Gebäudebewertungen nach den AHK bzw. nachträglichen AHK angewandt wurde und ggf. auch diese Bewertungen zu korrigieren.

Mehrfamilienwohnhaus, Ortsteil Möringen, Möringer Dorfstraße 33/35

Bei der Bewertung von Gebäuden sind grundsätzlich die AHK reduziert um die Abschreibungen gemäß Nr. 5.6 BewertRL des Landes anzusetzen. Dieses hat die Hansestadt Stendal auch in Nr. 5.4.2 BewertRL der Hansestadt nochmals aufgeführt. Weiterhin hat sie in der BewertRL festgelegt, dass die gemäß § 8 der ImmoWertV normierten Verfahren angewandt werden können, soweit in Einzelfällen der Ansatz der AHK unter kaufmännischen Gesichtspunkten nicht sachdienlich erscheint. Hierzu gehören das Ertragswert-, das Sachwert- und das Vergleichswertverfahren.

Das Mehrfamilienwohnhaus wurde als Wohnhaus um ca. 1900 erbaut. Grundlegende Baumaßnahmen wurden in den Jahren 1996 bis 2004 durchgeführt. Zur Finanzierung wurden 163.692,78 Euro aus dem Vermögenshaushalt und Fördermittel aus der Dorferneuerung i. H. v. 23.274,01 Euro eingesetzt. Als fiktives Baujahr hat die Hansestadt das Jahr 1996 angenommen, da die ersten Vermietungen ab dem 01.08.1996 erfolgten. Entsprechend der Anlage 1 „Abschreibungstabelle“ zur BewertRL der Hansestadt wurde eine Gesamtnutzungsdauer für Wohngebäude von 80 Jahren zu Grunde gelegt. Bei dem Bewertungsstichtag 01.01.2012 ergab sich eine Restnutzungsdauer von 61 Jahren. Baumängel von 15.000 Euro wurden bei der Bewertung festgestellt.

Die Hansestadt Stendal hat im Bewertungsbericht vom 30.08.2012 folgendes angeführt: „Das Objekt ist vermietet, für die Bewertung des Gebäudes wird das Ertragswertverfahren angewendet. Bei diesem Verfahren steht die Berechnung über Miete und Liegenschaftszins im Vordergrund.“

Die Hansestadt hat nach dem Ertragswertverfahren zum Bewertungsstichtag 01.01.2012 einen Gebäudewert i. H. v. 132.445,25 Euro ermittelt. In die EÖB ist für den VMGS 12.996 ein Wert i. H. v. 130.273,97 Euro eingeflossen.

Für den Landesrechnungshof war in der Bewertungsakte einschließlich des Bewertungsberichts keine nachvollziehbare Begründung zu entnehmen, warum bei der Bewertung die Anwendung des Ertragswertverfahrens vor einer Bewertung nach den (nachträglichen) AHK herangezogen wurde. Bei der Bewertung hätte die Hansestadt die AHK i. H. v. 163.692,78 Euro bei einer Fertigstellung der Baumaßnahmen im Jahr 2004 berücksichtigen müssen. Weiterhin hätten die erhaltenen Fördermittel für die Dorferneuerung i. H. v. 23.274,01 Euro in der EÖB mit dem Anteil als Sonderposten in die EÖB einfließen müssen, der entsprechend um die bis zu diesem Zeitpunkt angefallene anteilige Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes prozentual zu mindern war.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass vorrangig die Bewertung nach den AHK und/oder den nachträglichen AHK zu erfolgen hat. Sollte in Einzelfällen der Ansatz der AHK unter kaufmännischen Gesichtspunkten nicht sachdienlich erscheinen, können entsprechend den Festlegungen der BewertRL der Hansestadt und die normierten Verfahren gemäß § 8 der ImmoWertV angewandt werden. Diese Abweichung ist nachvollziehbar zu begründen.

Die Hansestadt Stendal hat vorrangig Bewertungen auf der Grundlage der (nachträglichen) AHK vorzunehmen. Das Mehrfamilienwohnhaus ist erneut unter Berücksichtigung der Sonderposten zu bewerten. Sollten jedoch Gründe für eine abweichende Bewertung vorliegen, sind diese umfassend in der Bewertungsakte zu

dokumentieren. Weiterhin hat die Hansestadt auch bei den anderen Gebäudebewertungen, bei welchen sie das Ertragswertverfahren angewendet hat, ihre Vorgehensweise zu überprüfen und ggf. auch hier die Bewertungen neu vorzunehmen und/oder die Begründungen für eine abweichende Bewertung nachträglich nachvollziehbar zu dokumentieren.

In der Ertragswertermittlung, zu welcher am 15.11.2012 eine Gebäudebesprechung stattgefunden hat, wurde für das Gebäude zum Bewertungsstichtag 01.01.2012 bei einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren und einem Vermietungsbeginn zum 01.08.1996 eine Restnutzungsdauer von 61 Jahren ausgewiesen. Der Landesrechnungshof konnte in der Anlagenbuchhaltung ein Abschreibungsende zum 31.12.2072 feststellen. Bei einer Nutzungsdauer von 80 Jahren muss die Hansestadt hierbei rechnerisch mit den Abschreibungen am 01.01.1993 begonnen haben. Die Hansestadt hat im Bewertungsbericht als fiktives Baujahr 1996 festgelegt.

Bei einer Rücksprache mit dem Landesrechnungshof hat die Hansestadt gegenüber dem Landesrechnungshof eingeräumt, dass bei diesem Gebäude ein Fehler bei Abschreibungsbeginn unterlaufen ist, den sie korrigieren wird.

Die Hansestadt hat nach Überprüfung der Bewertungsmethode für dieses Gebäude den Abschreibungsbeginn zu korrigieren. Der Landesrechnungshof verweist auf seine Ausführungen zum Abschreibungsbeginn bei der Bewertung von Gebäuden nach den (nachträglichen) AHK.

2.2.3 Infrastrukturvermögen

In der EÖB haben die Anlagen und der Grund und Boden des Infrastrukturvermögens einen Wert i. H. v. 92.897.655,86 Euro. Das ist ein Anteil i. H. v. 39,9 % am Anlagevermögen.

Dazu zählen als große Positionen:

- Grund und Boden i. H. v. 12.082.967,09 Euro
- Straßen, Wege, Plätze i. H. v. 52.931.244,56 Euro
- Regenwasserkanalsystem i. H. v. 15.439.268,93 Euro
- Brücken, Durchlässe und ingenieurbauliche Anlagen i. H. v. 10.786.151,86 Euro
- Straßenbeleuchtung i. H. v. 827.971,69 Euro.

Weitere Bestandteile des Infrastrukturvermögens sind wasserbauliche Anlagen, Verkehrslenkungsanlagen, Verkehrs- und Hinweisschilder, Strom-, Gas-, Wasserleitungen

und dazugehörige Anlagen sowie sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens wie z. B. Fahrradanlagen, Litfaßsäulen und Stadtmobiliar.

Den größten Anteil am Infrastrukturvermögen der Hansestadt Stendal nehmen die Straßen, Wege, Plätze und Verkehrslenkungsanlagen mit 56,9 % ein.

Die Erfassung und Bewertung der Straßen und Wege hat die Hansestadt territorial wie folgt vorgenommen:

- Kernstadt mit den Ortschaften Borstel, Jarchau, Arnim/Staffelde, Bindfelde, Röxe und Wahrburg (Eingemeindung schon vor 2008),
- Sogenannte „Landgemeinden“ (Eingemeindung nach 2008).

Der Stadtrat fasste am 25.06.2007 einen Beschluss (DS 504) zur Finanzierung, Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens (Straßen, Wege und Plätze). Im Jahr 2008 hatte die Hansestadt der Firma 1 den Auftrag erteilt, die Erfassung und Bewertung der Infrastruktur der Kernstadt mit den Ortschaften Borstel, Jarchau, Arnim/Staffelde, Bindfelde, Röxe und Wahrburg vorzunehmen. (siehe auch nachfolgende Ausführungen 8. oder 9.).

Des Weiteren ist in der BewertRL der Hansestadt die Aufteilung der Erfassung und Bewertung der Straßen nach

- Fertigstellung der Straßen nach 1991,
- Straßenabschnitten, die älter als 35 Jahre sind,
- Straßenabschnitten, die nicht älter als 35 Jahre sind und vor 1991 erneuert wurden,
- übertragenen Straßen aus einem Vorhabens- und Erschließungsplan,
- sonstigen befestigten und unbefestigten Straßen und
- Straßen in den Ortschaften.

Der Landesrechnungshof nahm die Prüfung dieser Abschnitte stichprobenhaft vor.

1. Bewertung des Grund und Bodens

Die Grundstückswerte hat die Hansestadt aus den Daten des Liegenschaftsamtes erfasst.

Hierzu gibt es keine Feststellungen.

2. Festlegungen zur Bewertung der Infrastruktur in den Bewertungsrichtlinien

Die Hansestadt hat in beiden Fassungen ihrer BewertRL vom 25.05.2009 und 14.10.2013 festgelegt, dass die Bewertung des Infrastrukturvermögens grundsätzlich mit den AHK, vermindert um ihre Abschreibungen, vorzunehmen ist.

Für die Bewertung der vor dem 01.01.1991 fertiggestellten Straßen legt die BewertRL der Hansestadt aus dem Jahr 2013 fest, dass vorsichtig geschätzte Zeitwerte, die durch den externen Dienstleister Firma 1 ermittelt wurden, anzusetzen sind. Die Werte für die einzelnen Straßenabschnitte sind nach Straßenkategorie und Befestigungsart unter Berücksichtigung des baulichen Zustandes zu ermitteln. Diese Festlegung hat die Hansestadt nach dem Vertragsabschluss mit dem externen Dienstleister in ihre BewertRL aufgenommen.

Angaben zur Höhe dieser Beträge z. B. analog der Festlegung der Bauklassen sind der BewertRL der Hansestadt nicht zu entnehmen.

Der Landesrechnungshof ist der Auffassung, dass die Festlegungen nicht ausreichend und für Dritte nicht ohne weiteres nachvollziehbar sind (siehe auch Pkt. 1.2).

So hätte aus Sicht des Landesrechnungshofes insbesondere das Verfahren, welches das beauftragte Unternehmen zur Zustandsermittlung der Straßen und der hieraus resultierenden Bewertung der Straßen angewendet hat, in die BewertRL der Hansestadt einfließen müssen.

Die Praxis der Stadt, die Straßen generell mit vorsichtig geschätzten Zeitwerten zu bewerten, verstößt gegen den gesetzlichen Grundsatz der Bewertung mit den AHK gemäß § 114 Abs. 3 KVG LSA.

Der Landesrechnungshof empfiehlt der Hansestadt, die notwendigen Festlegungen zur Bewertung des Infrastrukturvermögens in eine neu zu erarbeitende Richtlinie aufzunehmen.

3. Erfassung der Straßen durch eine externe Firma

Die Erfassung und Bewertung der Straßen und Plätze der Kernstadt und der Ortschaften Borstel, Jarchau, Arnim/Staffelde, Bindfelde, Röxe und Wahrburg hat die Hansestadt der Firma 1 im Jahr 2008 in Auftrag gegeben.

Die Firma 1 hat einen Mitarbeiter beauftragt, alle Straßen nach dem Straßenbestandsverzeichnis der Hansestadt Stendal zu erfassen und die Daten, insbesondere auch zum Straßenzustand, aufzunehmen.

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass die Erfassung der Straßen entgegen der Inventurrichtlinie der Hansestadt nur durch einen Mitarbeiter der Firma 1 erfolgte. Pkt. 3.1.3.2 der Inventurrichtlinie besagt, dass „jedes Aufnahmeteam aus mindestens zwei Personen besteht, einem Ansager und einem Aufschreiber. Ausnahmen werden vor allem bei Buchinventuren zugelassen. Die Kontrolle des Aufnahmeteams wird von der Aufnahmeleitung wahrgenommen.“

Zukünftig ist sicher zu stellen, dass Inventuren nach dem Vieraugenprinzip durchgeführt werden.

4. Bewertung der Straßen durch die externe Firma

Die Firma 1 hat im Jahr 2008 alle Straßen der Kernstadt der Hansestadt Stendal und der o. g. Ortschaften abschnittsweise begutachtet und bewertet.

Grundlage für die Straßenerfassung und in der Folge für die Einteilung der Straßen in der Hansestadt Stendal bildete das „Knoten-Kanten-Modell“. Dieses stellte die Basis für die weitergehende Unterteilung der Straßen in zu bewertende Straßenabschnitte dar.

Die Einteilung erfolgte entweder nach einem augenscheinlichen oder nachweislichen Unterschied des Straßenzustandes oder nach Vorhandensein einzelner Straßenbestandteile.

Der Zustand der Straßenbestandteile wurde mit einem Schulnotensystem mit Noten von 1 bis 5 bewertet. Diese Einschätzung nahm ein Prüflingenieur vor Ort vor. Es wurden Digitalaufnahmen gefertigt, die den Zustand zum Erfassungszeitpunkt dokumentierten. Weitere Straßenbestandteile wie Beleuchtung, provisorische Beleuchtung und Bushaltestellen wurden zahlenmäßig und getrennt für jede Straßenseite erfasst und mit einer Zustandsnote versehen.

Diese Daten hat die Firma 1 in die Software eingepflegt und unter dem Modul Bestands- und Zustandserfassung für die Wertermittlung verwandt.

Die Wertermittlung erfolgte mit der Software der Firma 1 für jeden Straßenabschnitt.

Die Übernahme der Daten gestaltete sich aufgrund der teilweise sehr kleinteiligen Einteilung der Straßenabschnitte nach technischen Ausbaugesichtspunkten sehr aufwendig. Dieses bedeutet ebenfalls mit Blick auf die zukünftige Anlagenbuchhaltung, dass auch Änderungsbuchungen, wie z. B. aufgrund von zu berücksichtigenden AHK aus Straßenbaumaßnahmen, mit einem erhöhten Arbeitsaufwand für die Anlagenbuchhaltung einhergehen werden.

Die Hansestadt hat keinen schriftlichen Erläuterungsbericht zur Bestands- und Zustandserfassung der von ihr bewerteten Straßen und Brücken von der Firma 1 erhalten (siehe auch Nr.7 der nachfolgenden Ausführungen).

Die vorliegende Dokumentation über die Bewertung der Straßen ist nicht ausreichend. Der Landesrechnungshof als sachkundiger unabhängiger Dritter konnte die Bewertungen wegen der fehlenden Erläuterungen nicht nachvollziehen.

5. Bewertung der Straßen nach dem Ersatzwertverfahren

Die Firma 1 hat hier die Straßen erfasst und bewertet, die nicht älter als 35 Jahre sind und vor 1991 erneuert wurden.

Der vorsichtig geschätzte Zeitwert ergab sich aus dem Wert des Straßenabschnittes unter Einbeziehung des baulichen Zustandes. Im Modul Anlagevermögen wurde die Fläche der Abschnitte (Länge x Breite) mit den Preisen der einzelnen Straßenbestandteile multipliziert.

Die Baupreise hat die Hansestadt über Preise aktueller Baumaßnahmen im Frühjahr 2008 von Mitarbeitern der Hansestadt ermitteln lassen.

In Absprache mit der Firma 1 wurden diese Preise festgelegt.

Den Wert, den die Firma 1 als „aktuelle Herstellungskosten“ (aHK) bezeichnet, hat die Firma 1 mit einer Zustandsnote gewichtet. Der Wert des Straßenbestandteils erhielt einen prozentualen Abschlag je nach Zustand der Straße wie folgt:

Note 1: AHK minus 20 %,

Note 2: AHK minus 40 %,

Note 3: AHK minus 60 %,

Note 4: AHK minus 80 %,

Note 5: AHK minus 100 %.

Auch die sonstigen Straßenbestandteile, wie z. B. der Gehweg, der Parkstreifen, das Hochbord, die Entwässerungsrinne, wurden so bewertet.

Das Ergebnis stellt den vorsichtig geschätzten Zeitwert dar. Die Hansestadt Stendal hat die Nutzungsdauer der Straßen mit 35 Jahren festgelegt. Daraus errechnete sich der Restbuchwert.

Nach den vorgegebenen Daten hat die Anlagenbuchhaltung jeden einzelnen Abschnitt einer Straße als einzelnen Vermögensgegenstand eingebucht.

Die Firma 1 hatte in ihrer Straßenbestands- und Zustandserfassung die einzelnen Abschnitte (von Netzknoten zu Netzknoten) in ihrer Querschnittsausbildung erfasst. Hierfür hat sie die Noten 1 bis 5 vergeben.

Unter differenzierter Schadenserfassung hat die Firma des Weiteren folgende Zustandskriterien bewertet:

- allgemeine Unebenheiten,
- Spurrinnen,
- Einzelrisse,
- Netzrisse,
- offene Pflasterfugen ,
- Oberflächenschäden,

- Flickstellen,
- Schädigung Bord/Rinne links und
- Schädigung Bord/Rinne rechts.

Unter der Position „weitere Ausstattung“ hat sie die Beleuchtung, die technische Entwässerung und Fahrbahneinengungen in die Erfassung und Bewertung einbezogen. Auch Zusatzflächen wurden erfasst, z. B. Aufpflasterungen.

Die Abstufungen der Schadensstufen von „schwach ausgeprägt“ bis „deutlich ausgeprägt“ sind in den Beispielen nachvollziehbar, jedoch größtenteils/prozentual nicht definiert und für unabhängige Dritte nicht entsprechend als Gesamtnote nachvollziehbar dokumentiert.

Beispiel: Schadewachten:

Die Firma hat die Straße in fünf Abschnitte eingeteilt, deren Schadensstufen unterschiedlich eingeschätzt wurden. Eine Fotodokumentation liegt vor (siehe Anlage 2).

Unter Querschnittsausbildung hat die Firma 1 folgende Schäden erfasst:

- Abschnitt 1: Note 2 (viele punktuelle Schäden),
- Abschnitt 2: Note 4 und 3 (mittlere flächen-/linienhafte Schäden bzw. leichte flächen-/linienhafte Schäden),
- Abschnitt 3: Note 4, 3 und einmal 5 für den Hochbord,
- Abschnitt 4: Note 2 und 3,
- Abschnitt 5: Note 2 und 3.

Unter differenzierter Schadenserfassung hat sie die Schäden weiter aufgeschlüsselt:

- Abschnitt 1: allgemeine Unebenheiten: schwach ausgeprägt,
- offene Pflasterfugen: leicht,
- Oberflächenschäden: leicht.

Die Differenzierungen weiterer geprüfter Straßen reichen von „schwach ausgeprägt“ über „mittel“ bis „deutlich ausgeprägt“.

Die Straße „Schadewachten“ hat die Firma 1 bzw. die Hansestadt mit 1 Euro in die EÖB eingestellt. Nach der Zustandserfassung und –bewertung erhielten die Straßenbestandteile – bis auf den Hochbord in Abschnitt 3 – keine Note 5. Daraus ist ersichtlich, dass in den überwiegenden Flächen keine gravierenden Schadensbilder vorhanden waren, die eine Bewertung mit 1 Euro und einer Restnutzungsdauer von 0 Jahren rechtfertigten.

Die Bewertung dieser Straße mit 1 Euro war aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht nachvollziehbar. Die vergebenen Zustandsnoten und die Fotodokumentation

rechtfertigen die Festlegung einer Restnutzungsdauer und die Ermittlung eines Wertes für die Straße. Der Landesrechnungshof hält eine Korrektur der EÖB für erforderlich.

6. *Hinweise für die weitere Differenzierung von Zustandskriterien*

Differenziertere Festlegungen hätte die Hansestadt bereits in der Bewertungsrichtlinie treffen können.

Dabei sollte den Ausgangspunkt für diese Berechnung der bauliche Zustand des Straßenabschnittes zum Zeitpunkt der Bewertung bilden.

Der bauliche Zustand wird hierbei anhand von folgenden Zustandskriterien bewertet:

- Spurrinnen,
- allgemeine Unebenheiten,
- Einzel-/Netzrisse, offene Pflasterung,
- Oberflächenschäden,
- Flickstellen,
- Zustand Borde/Rinne.

Die Zustandskriterien sollten zusätzlich noch nach ihrer Bedeutung für den Straßenzustand gewichtet werden. Die Bewertung sollte dabei detailliert auf der Grundlage von sichtbaren Schäden für das einzelne Zuschlagskriterium erfolgen.

Beispielhaft ist hier dargestellt, wie je nach Ausprägung des Schadens für jedes Zuschlagskriterium Korrekturfaktoren mit folgenden Ausprägungen ermittelt werden können:

- mängelfrei/keine sichtbaren Schäden = 100 % Bewertungssatz oder Korrekturfaktor 1,0,
- wenige punktuelle Schäden = 80 % Bewertungssatz oder Korrekturfaktor 0,8,
- viele punktuelle Schäden = 60 % Bewertungssatz oder Korrekturfaktor 0,6,
- leichte flächenhafte Schäden = 40 % Bewertungssatz oder Korrekturfaktor 0,4,
- mittlere flächenhafte Schäden = 20 % Bewertungssatz oder Korrekturfaktor 0,2,
- starke flächenhafte Schäden = 0 % Bewertungssatz oder Korrekturfaktor 0,0.

Das Ergebnis ist für jedes Zuschlagskriterium ein Korrekturfaktor. Aus diesem wird anschließend der (gewichtete, bei Gewichtung der Zuschlagskriterien) Mittelwert errechnet.

Dieser Mittelwert (Gesamtkorrekturfaktor) bildet im Ergebnis den baulichen Zustand der Straße ab und dient als Berechnungsgröße für die Ermittlung der Restnutzungsdauer (und des fiktiven Bewertungsbaujahres) bzw. des Restbuchwertes zum Bewertungsstichtag.

Der Landesrechnungshof ist der Auffassung, dass eine sachgerechte Wichtung der Zustandskennziffern erforderlich gewesen wäre. Die vorliegenden Ergebnisse liefern daher kein präzises Abbild des zum Erfassungsstichtag vorliegenden Straßenzustandes abgab.

Der Landesrechnungshof verweist darauf, dass zukünftig die Schadenserfassung detaillierter stattfinden sollte.

7. (Technischer) Ablauf der Erfassung der Straßendaten und Bewertung

Die relevanten Daten zum erfassten und ermittelten Straßenzustand, die Fotodokumentation sowie die Bewertung der Straßen stellte die beauftragte Firma 1 der Hansestadt digital auf einem Laptop zur Verfügung. Die Firma 1 legte keinen Erläuterungsbericht zur Bestands- und Zustandserfassung sowie zur Wertermittlung der Infrastruktur der Hansestadt vor.

Die Hansestadt hat später ein neues System erworben, zu dem jedoch keine entsprechende Schnittstelle besteht, die ein Update der Software des Laptops und eine Verwendung der Daten im Datensystem der Hansestadt ermöglicht. Updates der Software, die die Firma zur Verfügung stellen kann, hat die Hansestadt nicht käuflich erworben.

Die Daten, die der Hansestadt zum heutigen Zeitpunkt zur Verfügung stehen, sind demzufolge nur auf dem veralteten Laptop vorhanden. Dieser hat keine Netzwerkanbindung, auch ein USB-Speichermedium lässt sich nicht anschließen. So ist bei Ausfall dieses Gerätes nicht gewährleistet, dass die Daten der Erfassung und Bewertung der Straßen, die die Firma 1 aufgenommen hatte, noch gesichert werden können.

Der Landesrechnungshof weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die erfassten Daten nicht in einem revisionssicheren System abgelegt sind. Diese Daten gehören zur Dokumentation der EÖB und sind dauerhaft aufzubewahren. Die Datensicherheit ist zu gewährleisten.

Eine Bewertungsakte mit allen maßgeblichen Daten zur Erfassung und Bewertung der jeweiligen Straße stellt nach Auffassung des Landesrechnungshofes eine Voraussetzung dafür dar, dass sich ein sachverständiger Dritter in vertretbarer Zeit einen Überblick über die ordnungsgemäße Erfassung und Bewertung der Straße verschaffen kann.

Der Landesrechnungshof fordert die Hansestadt daher auf, die technischen Voraussetzungen für eine sichere Übernahme und Verwaltung der Daten der Straßenerfassung und -bewertung zu schaffen.

8. *Bewertung von Straßen nach AHK*

Nach der Erfassung und Bewertung aller Straßen durch die Firma 1 stellte die Hansestadt fest, dass für viele Straßen Baurechnungen, Beitragsberechnungen und Verwendungsnachweise vorlagen. Das betraf 20 % der Straßen. Daraufhin nahm die Hansestadt die Bewertung dieser Straßen nochmals mit AHK vor.

Folgende dieser mit AHK bewerteten Straßen wurden durch den Landesrechnungshof in die Prüfung einbezogen:

- Breite Straße,
- Frommhagenstraße,
- Altes Dorf,
- Zum Gänseteich Ortsteil Vollenschier,
- Hoher Weg,
- Körnerstraße,
- Tornauer Straße, Ortsteil Wahrburg, Abschnitt 4-8, 12 und 13,

Die Bewertungsakten für die Bewertung nach AHK enthielten folgende Unterlagen:

- Deckblatt mit der Abschnittsaufteilung der Straße mit Herstellungskosten, Beiträgen und Fördermitteln, sowie deren Verteilung auf die Abschnitte der Straße, (mit Datum und Unterschrift vom Erheber),
- Karte mit eingezeichneter Straße und Straßenabschnitten,
- Berechnung der Herstellungskosten, Beiträge und Fördermittel,
- Zusammenstellung der Rechnungen,
- Schlussrechnungen,
- Verwendungsnachweise,
- Nachweise der Fördermittel durch den Sanierungsträger.

Für das Infrastrukturvermögen, bei dem die AHK vorhanden waren, sind die Werte für die Anlagenbuchhaltung aus den AHK und die bis zum Erfassungstichtag entstandenen Abschreibungen ermittelt worden. Für die Anlagenbuchhaltung wurden die Werte aus den aufgeteilten AHK und den bis zum Erfassungstichtag entstandenen planmäßigen Abschreibungen ermittelt.

Die Hansestadt hat für die eingesetzten Fördermittel Sonderposten gebildet.

Der Landesrechnungshof hat hierzu keine gesonderten Feststellungen getroffen. Er empfiehlt der Hansestadt Stendal jedoch, die Erstellung einer einheitlichen Bewertungsakte pro Straße zu prüfen. Hierin sollten die vorhandenen Erfassungs- und Bewertungsdaten nachvollziehbar zusammengeführt werden.

Eine einheitliche Bewertungsakte mit allen maßgeblichen Daten zur Erfassung und Bewertung der jeweiligen Straße stellt nach Auffassung des Landesrechnungshofes eine Voraussetzung dafür dar, dass sich ein sachverständiger Dritter in vertretbarer Zeit einen Überblick über die ordnungsgemäße Erfassung und Bewertung der Straße verschaffen kann.

9. Bewertung der Straßen mit 1 Euro in der Kernstadt

Die Hansestadt Stendal legte in ihrer BewertRL (Stand April 2009) und in den Festlegungen zum Bewertungsverfahren fest, dass alle Straßenabschnitte, die älter als 35 Jahre sind, mit einem Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro bewertet werden.

Die Firma 1 hat eine Erfassung und Bewertung der Straßen in der Kernstadt und den „schon länger dazugehörigen Ortschaften mit Ortsteilen“ vorgenommen. Dabei wurden Straßen, die nach 1991 errichtet wurden, nach AHK, durch Ersatzwertverfahren oder mit dem Erinnerungswert von 1 Euro bewertet.

Beispiele hierfür sind die Straßen „Schadewachten“ der Hansestadt (siehe auch Nr. 5) und die Anwohnerstraße „Kuhlschlag“. Diese wurde mit dem Erinnerungswert von 1 Euro in die EÖB aufgenommen. Viele Abschnitte dieser Straße hat die Firma 1 mit Note 5 „starke flächen-/linienhafte Schäden“ bewertet.

10. Bewertung der Straßen mit 1 Euro in den Landgemeinden

Wie bereits unter Nr. 3 dargestellt, hatte die Hansestadt im Jahr 2008 die Erfassung und Bewertung der Straßen und Plätze der Kernstadt mit den Ortschaften Borstel, Jarchau, Arnim/Staffelde, Bindfelde, Röxe und Wahrburg der Firma 1 in Auftrag gegeben.

In sogenannten Landgemeinden, also den Gemeinden, die zum Zeitpunkt der Erfassung und Bewertung nicht zur Kernstadt gehörten, wie die Ortschaften Buchholz, Dahlen, Groß Schwechten, Insel, Möringen, Nahrstedt, Uchtspringe, Uenglingen, Volgfelde, Heeren, Staats, Vinzelberg und Wittenmoor, hat die Hansestadt eine Bewertung der Straßen mit AHK in den Fällen, in denen Beitragsberechnungen und entsprechende Unterlagen vorlagen, vorgenommen.

Ein Beispiel hierfür ist die Straße „Zum Gänseteich“ in der Ortschaft Wittenmoor, Ortsteil Vollenschier. Hier wurden Fördermittel des Programms „Dorferneuerung/-entwicklung“ und Beiträge der Anwohner als Herstellungskosten angesetzt.

Hierzu hat der Landesrechnungshof keine Feststellungen.

In den übrigen Fällen wurden die Straßen nach einer Buchinventur mit einem Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro bewertet. Grundlage war das Straßenverzeichnis für gewidmete Straßen.

Eine Begehung oder Befahrung und somit eine Erfassung des Straßenzustands fanden nicht statt.

Das RPA der Hansestadt führte eine begleitende Prüfung durch. Hierbei stellte das RPA die Lücke in der Erfassung und Bewertung fest.

Daraufhin hat ein Mitarbeiter des RPA die Straßen der Ortschaften erfasst, bei denen Investitionen aus den Haushaltsüberwachungslisten erkennbar waren. Ebenso wurden die Investitionen in den ländlichen Wegebau erkannt und den jeweiligen Straßen/Wegen zugeordnet.

Ohne weitere Erfassung und Bewertung sind alle weiteren Straßen und Wege in den „Landgemeinden“, für die keine Daten vorhanden waren und die nicht mit Beiträgen und Fördermitteln saniert wurden, mit dem Erinnerungswert i. H. v. 1 Euro in die EÖB eingegangen.

Eine Zustandsbewertung und ein folgendes Ersatzwertverfahren, wie es in der Kernstadt das Unternehmen 1 vorgenommen hatte, hat die Hansestadt hier nicht vorgenommen bzw. vornehmen lassen.

Beispiele hierfür sind:

- Ortschaft Buchholz: Am Buchholzer Teich,
- Ortschaft Möringen - Ortsteil Möringen: Am Bahnhof, Ziegeleiweg, Im Weidengrund, Zum Sportplatz, Neue Straße, Möringer Dorfstraße,
- Ortschaft Insel - Ortsteil Döbbelin: Zum Wald,
- Ortschaft Volgfelde: Deetzer Warther Weg,
- Ortschaft Uenglingen: Wiesenstraße, Zum Bürgerpark, Zum Gutshof.

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass die Hansestadt die Straßen und Wege nur nach einer Buchinventur erfasst und damit gegen den Grundsatz der körperlichen Inventur verstoßen hat. Sie hat somit nicht alle Vermögensgegenstände durch eine ordnungsgemäße Erfassung (Inventur) und Bewertung in die EÖB aufgenommen.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Hansestadt den Zustand der Straßen und Wege in den Landgemeinden körperlich erfasst und auf dieser Grundlage eine ordnungsgemäße Bewertung vornimmt. Für diese Straßen sind nachvollziehbare Bewertungsakten zu erstellen.

11. Bewertung der Straßen in Erschließungsgebieten

Gemäß dem gesetzlichen Grundsatz in § 114 Abs. 3 KVG LSA ist die Ermittlung der Wertansätze für die EÖB auf der Grundlage der AHK vorzunehmen. Die Straßen werden über ihre Nutzungsdauer linear abgeschrieben. Können die AHK nicht (mehr) ermittelt werden, sind die Straßenabschnitte über ein Ersatzwertverfahren zu bewerten.

Die Hansestadt Stendal hat Straßen, die ihr nach Vorhaben- und Erschließungsverträgen übertragen wurden, i. H. v. 1 Euro Erinnerungswert in die EÖB aufgenommen.

Die Stadt hat zum Bewertungsverfahren dokumentiert, dass „beschlossen wurde, dass die Straßen, die der Stadt in Form eines Erschließungsvertrages, Vorhaben- und Erschließungsplan (VEPs) oder ähnliches übertragen wurden, nur mit einem Euro Erinnerungswert in der städtischen Bilanz aktiviert werden.“

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass die Hansestadt die Erfassung und Bewertung dieser Straßen weder nach den AHK noch im Ersatzwertverfahren vorgenommen hat.

Der Landesrechnungshof hält die vereinfachte Vorgehensweise der Hansestadt bei der Erfassung und Bewertung dieser Straßen für nicht sachgerecht. Eine ordnungsgemäße Erfassung und Bewertung ist nachzuholen.

12. Bewertung der Brücken

Nach den vorgelegten Unterlagen hat die Hansestadt Stendal 66 Brücken in ihrem wirtschaftlichen Eigentum.

Nach beiden Fassungen der BewertRL der Hansestadt soll die Bewertung der Brücken nach AHK gemindert um die Abschreibungen vorgenommen werden. Sind die AHK nicht ermittelbar oder wurde der Vermögensgegenstand vor dem 01.01.1991 erworben bzw. hergestellt, soll die Bewertung nach dem Sachwertverfahren erfolgen. Danach sind Brücken mit vorsichtig geschätztem Zeitwert zu bewerten. Dabei waren Brücken mit einer Fläche

- unter 1.000 m² mit 2.250 Euro/m² und
- über 1.000 m² mit 1.700 Euro/m²

anzusetzen. Dokumentiert war nicht, auf welcher Grundlage diese Werte ermittelt worden waren.² Darüber hinaus hält der Landesrechnungshof diese Abgrenzung auch nicht für sachgerecht.³ Wenn ein unterschiedlicher Wert sachlich gerechtfertigt wäre, sollte die Festlegung wie folgt angepasst werden:

² In den Festlegungen zum Bewertungsverfahren „Bewertung von Brücken und Durchlässen der Hansestadt Stendal“ legte die Stadt fest, dass die Bewertung von Ingenieurbauwerken analog des „Leitfadens Infrastrukturvermögen des Landes Mecklenburg-Vorpommern“ vorzunehmen ist.

³ Folge dieser Regelung ist, dass der Ersatzwert für eine Brücke mit 999 m² 2.247.750 Euro beträgt, während er für eine Brücke mit 1.001 m² nur 1.701.700 Euro beträgt. Eine Festlegung für eine Brücke mit genau 1.000 m² fehlt gänzlich.

Bei Brücken sind Flächen

- bis einschließlich 1.000 m² mit 2.250 Euro/m² und
 - über 1.000 m² mit 1.700 Euro/m²
- anzusetzen.⁴

Die Hansestadt Stendal hat auf der Grundlage eines Brückenbestandsverzeichnisses, das beim Fachamt vorliegt, die Erfassung und Bewertung der Brücken vorgenommen. Die Erfassung erfolgte durch Inaugenscheinnahme. Des Weiteren liegen für einen Teil der Brücken Brückenbücher vor, aus denen das Baujahr und weitere technische Daten hervorgehen. Diese Aufzeichnungen werden unabhängig von der Vermögensbewertung bei den Fachämtern der Kommunen geführt.

Die Nutzungsdauer hat die Hansestadt in ihrer BewertRL mit 80 Jahren festgelegt.

Die Hansestadt Stendal hat in ihrer BewertRL festgehalten, dass die Zustandsbewertungen, die durch ein Ingenieurbüro vorgenommen werden, zu berücksichtigen sind. Die dabei vergebene Zustandsnote umfasst eine Spanne von 0 bis 4,0 Punkten und richtet sich nach der DIN 1076 (Ri-EBW-PRÜF).

Die Hansestadt hat aufgrund allgemein gültiger Erfahrungswerte des Tiefbauamtes der Zustandsnote eine Zustandskennziffer wie folgt zugeordnet:

	Zustand	Zustandsnote	Abschlag in %
0	überdurchschnittlich	0	0
1,0-1,4	sehr gut	1,0	5
		1,1-1,2	10
		1,3-1,4	15
1,5-1,9	gut	1,5-1,7	20
		1,8-1,9	30
2,0-2,4	befriedigend	2,0-2,2	40
		2,3-2,4	50
2,5-2,9	noch ausreichend	2,5-2,7	60
		2,8-2,9	70
3,0-3,4	kritisch	3,0-3,2	90
		3,3-3,4	95
3,5-4,0	ungenügend	3,5-4,0	100
	Zugeordnete Zustandskennziffer		

⁴ Eine Brücke mit einer Fläche von 1.000 m² hätte einen Wert von 2.250.000 Euro, eine Brücke mit 1.001 m² einen Wert von 2.251.700 Euro.

Die in der BewertRL der Hansestadt festgelegten Ersatzwerte je m² sind nachvollziehbar zu begründen und sachgerecht anzupassen.

Die Bewertungen sind unter Berücksichtigung dieser Änderungen zu korrigieren.

Als Bewertungsakten lagen folgende Unterlagen vor:

- Prüfbericht 2012 H nach DIN 1076 der Hansestadt Stendal, Tiefbauamt, Ingenieurbüro Firma 2 mit Begründung,
- Aktualisierungsberechnung der Finanzbuchhaltung vom 19.10.2016,
- Erfassungsbeleg für Brücken vom 01.01.2009 (Unterschrift vom 18.05.2011),
- Baumängelliste,
- Datenerfassung – Brücken,
- Brückenwertermittlung mit AHK,
- Ausdruck des Liegenschaftskatasters,
- Auflistung der Rechnungen und Fördermittel,
- Schlussrechnungen.

In der Begründung des „Prüfberichtes 2012 H“ vermerkt die Hansestadt, dass die Zustandskennziffer sich aus den Erfahrungswerten des Tiefbauamtes der Hansestadt ergab.

Des Weiteren ist in beiden Fassungen der BewertRL der Hansestadt aufgeführt, dass „in die Bewertung die jährliche Zustandsbewertung, die ebenfalls durch ein Ingenieurbüro vorgenommen wird, sowie der Befund der Besichtigung der Brücke einfließen. Hier werden die Abschläge nicht nach einem Bewertungsschema, sondern individuell nach der Einschätzung eines Sachkundigen ermittelt. Somit fließen die Baumängel oder Verbesserungen am Bauwerk, die durch die Prüfung im Abstand von sechs Jahren noch keine Berücksichtigung gefunden haben, in die Bewertung mit ein.“

Stichprobenhaft prüfte der Landesrechnungshof folgende Bewertungen von Brücken:

- „Arnimer Damm über den Kuhgraben“ (BW 21),
- Brücke Uenglinger Weg über Bahnstrecke Stendal- Wittenberge,
- ICE-Brücken

Beispiel 1:

Die Hansestadt hat die Brücke „Arnimer Damm über den Kuhgraben“ (BW 21) mit den Herstellungskosten i. H. v. 174.002,69 Euro bewertet.

Die Erfassung der Brücke fand im Jahr 2009 statt, im Jahr 2011 hatte die Hansestadt die Wertermittlung/-berechnung vorgenommen. Hierbei bezog sie einen „Abschlag Bauwerksnote“ i. H. v. 1,6 ein. Nach der oben aufgeführten Tabelle ergab dies einen

Abschlag i. H. v. 20 %. Dieser wurde von den Herstellungskosten abgezogen. Die durch das Ingenieurbüro Firma 2 durchgeführte Prüfung im Jahr 2012 ergab eine Zustandsnote von 2,3.

Als Baujahr hat die Hansestadt das Jahr 1996 angegeben und als GND 80 Jahre. Zum Zeitpunkt der Erfassung und Bewertung im Jahr 2008 hatte die Brücke eine RND von 67 Jahren.

Infolge der begleitenden Prüfung des RPA der Hansestadt wurde festgestellt, dass eine Brückenprüfung im Jahr 2012, also vor dem Stichtag der EÖB durchgeführt worden war, aufgrund derer sich die Zustandsnote wesentlich veränderte.

Die Hansestadt nahm eine Korrektur vor.

Die vorgelegten Unterlagen enthielten keine Begründung für diese Bauwerksnote.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes müsste die Dokumentationen (Protokolle der Bauwerksprüfung) ergänzt werden, sodass ersichtlich ist, welche Zustandsnoten vergeben wurden und wie diese in die Bewertung eingegangen sind.

Beispiel 2:

Die Hansestadt hat die Brücke Uenglinger Weg über die Bahnstrecke Stendal- Wittenberge (BW 42) im Sachwertverfahren bewertet. In den Jahren 1997 – 1999 hat die Hansestadt Baumaßnahmen i. H. v. 205.456,42 Euro durchgeführt. Sie wertete diese als Unterhaltungsaufwendungen. In ihrer Begründung verweist die Hansestadt darauf, dass wesentliche Bestandteile der Brücke nicht in die Instandhaltung einbezogen wurden. AHK würden daher nicht vorliegen.

Aufgrund des RdErl. MI vom 12.01.2011 und § 11 KomHVO zur Abgrenzung von Herstellungskosten zu Unterhaltungsaufwand kann der Landesrechnungshof diese Begründung nicht nachvollziehen. Insbesondere fehlen Angaben zu eingesetzten investiven Fördermitteln und dazu, ob sich die Baumaßnahmen wesentlich auf die Restnutzungsdauer der Brücke ausgewirkt haben.

Die Hansestadt hat auf der Grundlage der kommunalrechtlichen Vorgaben eine Festlegung zur Abgrenzung von AHK zu Unterhaltungsaufwendungen in die Bewertungsrichtlinie bzw. Aktivierungsrichtlinie aufzunehmen. Auf dieser Grundlage ist die Bewertung der Brücke zu überprüfen und ggf. zu korrigieren.

Beispiel 3: Fünf Brücken über die ICE-Strecke

Nach Angaben der Hansestadt lagen keine AHK vor. Als Begründung gab die Hansestadt an, dass eine Übertragung der Brücken durch die Deutsche Bahn AG an die

ehemaligen Gemeinden Bindfelde, Charlottenhof, Staffelfelde, Uchtspringe und Dahlen erfolgte, welche in die Hansestadt vor der Erstellung der EÖB eingemeindet wurden. Mit der Erfassung und Bewertung der Brücken über die ICE-Strecke wurde als externer Dienstleister die Firma 1 beauftragt, die schon die Straßen der Kernstadt erfasst und bewertet hatte.

Die Firma 1 nahm eine „Sachwertermittlung anhand von regeltypischen konstruktionsbedingten Vergleichswerten“ vor. Die Grundlage bildeten die vorliegenden Bauwerksbücher.

Beispielhaft ist hier die Brücke über die Hochgeschwindigkeitsstrecke Hannover - Berlin in der Ortschaft Staffelfelde (BW I) genannt. Die Firma 1 gibt „aktuelle Herstellungskosten“ i. H. v. 909.686 Euro an. Aus den eingesehenen Unterlagen war nicht zu entnehmen, welche konkreten Vergleichswerte die Firma 1 herangezogen hat. Weitere Unterlagen lagen der Hansestadt nicht vor (siehe auch Pkt. 3.1 und 3.2).

Der Landesrechnungshof ist der Auffassung, dass die Bewertungsakten im Hinblick auf die Prüfprotokolle und die sich daraus ergebenden Berechnungen nicht ausreichend dokumentiert sind. Die Hansestadt Stendal sollte diese Dokumentationen vervollständigen.

2.2.4 Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler

Gemäß Nr. 5.7 der BewertRL des Landes und der geltenden BewertRL der Hansestadt Stendal sind Bau- und Bodendenkmäler mit einem Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen, wenn keine AHK vorliegen.

Die Hansestadt hat in die EÖB unter Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler i. H. v. insgesamt 1.103.925,00 Euro für folgende Positionen aufgenommen:

- Antiquitäten und Kunstgegenstände 1.103.903 Euro und
- übrige Denkmäler 22 Euro.

Die Antiquitäten, die die Hansestadt unter dieser Position zusammengefasst hat, sind überwiegend Ausstellungsstücke des Altmärkischen Museums. Diese umfassen z. B. eine Münzsammlung, die Schützenkette und die Missale Magdeburgense. Für diese lagen nach Aussage der Hansestadt Wertgutachten vor.

Des Weiteren hat die Hansestadt unter „Übrige Denkmäler“ 22 Denkmäler mit 1 Euro bewertet. Darunter befindet sich auch das Rolanddenkmal vor dem Rathaus. Aus der

vorgelegten Bewertungsakte zu den Kunst- und Kulturdenkmälern ist nicht ersichtlich, ob investive Maßnahmen durchgeführt worden sind.⁵

Wenn die Hansestadt keine investiven Maßnahmen an den Kunst- und Kulturgegenständen vorgenommen hat, dann ist die Bewertung mit 1 Euro pro Kulturdenkmal sachgerecht.

Der Landesrechnungshof hat bei seiner stichprobenweisen Prüfung keine Feststellungen getroffen.

2.2.5 Geleistete Anzahlungen/Anlagen im Bau

Unter Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen/Anlagen im Bau hat die Hansestadt 30 Einzelmaßnahmen i. H. v. insgesamt 2.600.095,79 Euro gebucht, die zum Stichtag der EÖB noch nicht fertiggestellt waren. Zusammengefasst handelt es sich um folgende Baumaßnahmen:

- Maßnahmen im Bau (31 kleinere Baumaßnahmen) i. H. v. 660.384,74 Euro,
- Straßenbau, Beleuchtung, Regenwasserkanalisation Osterburger Straße i. H. v. 632.550,09 Euro,
- Verlängerung Bahnhofstunnel i. H. v. 298.203,76 Euro und
- Parkplatz Südwall/Schadewachten i. H. v. 210.630,01 Euro.

Des Weiteren ist Bestandteil der Geleisteten Anzahlungen/Anlagen im Bau der Bestand der Treuhandkonten des Sanierungsträgers DSK i. H. v. 798.327,19 Euro, welcher die Städtebauförderung betreut. Hierzu wird auf Pkt. 4 verwiesen.

Die durch den Landesrechnungshof getroffenen Feststellungen aus den stichprobenhaften Prüfungen von Einzelmaßnahmen betreffen städtebauliche Sanierungsmaßnahmen und sind unter Pkt. 4 dargestellt.

2.3 Finanzanlagevermögen

Die Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen sind gemäß Nr. 5.11 BewertRL vorrangig mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Hilfsweise kann die Bewertung auch mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals vorgenommen werden.

⁵ Der Landesrechnungshof merkt an, dass der Roland vor dem Bewertungsstichtag grundhaft saniert worden ist. Da die Stadt keine Festlegungen zur Abgrenzung von Unterhaltungsmaßnahmen und Investitionen getroffen hat, ist für den Roland auch nicht dokumentiert, warum die grundhafte Sanierung keine AHK darstellt.

Die Hansestadt Stendal weist in ihrer EÖB ein Finanzanlagevermögen i. H. v. 23.149.772,73 Euro aus. Entsprechend der Vorgabe des § 46 Abs. 3 GemHVO Doppik setzt es sich wie folgt zusammen:

- Anteile an verbundenen Unternehmen i. H. v. 13.400.801,99 Euro,
- Beteiligungen i. H. v. 4.130.767,75 Euro,
- Sondervermögen i. H. v. 1.637.354,11 Euro,
- Ausleihungen i. H. v. 3.800.370,56 und
- Wertpapiere i. H. v. 180.478,32 Euro.

In der Dokumentation für die Bewertung der Finanzanlagen lagen die „Festlegungen zum Bewertungsverfahren - Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen, Investmentzertifikate“ der Arbeitsgruppe Beteiligungen der Hansestadt Stendal vom 07.06.2013 und folgende weitere Unterlagen vor:

- eine Beteiligungsübersicht der Hansestadt Stendal per 31.12.2011,
- zwei Saldenbestätigungen der Kredite an die Stendaler Wohnungsbaugesellschaft mbH und an die Grundstücksverwaltung Uchtspringe GmbH zum 31.12.2012,
- zwei Aktivierungslisten für den Baukostenzuschuss an die Abwasser Gesellschaft Stendal mbH und
- mehrere Emails zur Ermittlung des Baukostenzuschusses für die EÖB bzw. zur Erhöhung des Anspruchs der Hansestadt gegenüber der AGS mbH im Zuge der Prüfung der EÖB durch das RPA.

Der Landesrechnungshof hat zur Bewertung der Ansätze des Finanzanlagevermögens im Hinblick auf die gewählte Bilanzposition, die Vollständigkeit sowie die gewählten Wertansätze zuerst einen Abgleich zwischen den knappen Bewertungsunterlagen zum Finanzanlagevermögen in der Dokumentation zur EÖB und den Beteiligungsberichten der Hansestadt Stendal für die Jahre 2011 und 2012 vorgenommen.

Während der örtlichen Erhebungen hat der Landesrechnungshof beim Amt für Finanzwesen nach weiteren Unterlagen gefragt, um die Bewertung nachvollziehen zu können. Hierauf erhielt er ein „Aktivierungsblatt Beteiligungen der Hansestadt Stendal“ (Stand: 31.12.2011). In dieser Tabelle waren für alle Anteile an verbundenen Unternehmen, die Beteiligungen, das Sondervermögen und die Wertpapiere

- das Sachkonto und die Art des Finanzanlagevermögens,
- der Anteil der Hansestadt,
- die Höhe des Stammkapitals,
- die Höhe der Kapitalrücklage oder der ermittelte Bilanzwert,

- die Höhe der ermittelten AHK,
- der Anteil der Hansestadt am Eigenkapital,
- die Vermögensgegenstandsnummer und
- Angaben zur Verbuchung des Produktes

aufgelistet. Auf diesem Aktivierungsblatt war ausgewiesen, dass bei der vorgenommenen Bewertungsmethode die Anschaffungskosten herangezogen wurden.

Auch wurden dem Landesrechnungshof eine Übersicht über die Gesamtpunktzahl der Hansestadt Stendal in der KOWISA und eine Auflistung aller EVM-Aktien nach den Eingemeindungen in den Jahren 2010 und 2011 bzw. deren Umrechnung in Avacon-Aktien übergeben. Weiterhin legte die Hansestadt Stendal dem Landesrechnungshof eine Kopie der Globalaktie G 0340 von der E.ON Avacon AG vom 25.02.2010 über ihre Beteiligung mit 34.754 Stückaktien vor.

Von der Stabsstelle Beteiligungscontrolling erhielt der Landesrechnungshof auf Anfrage weitere umfangreiche Unterlagen wie beispielsweise Gesellschaftsverträge, Berichte zum Jahresabschluss, Lageberichte über Geschäftsjahre, Wirtschaftspläne, Auszüge aus Protokollen von Gesellschafterversammlungen, Beschlüsse über die Verwendung von Jahresüberschüssen oder zur Deckung von Jahresfehlbeträgen. Diese wurden umgehend zur Einsichtnahme bereitgestellt. Die aufgetretenen Fragen zur Bewertung hat der Mitarbeiter der Stabsstelle Beteiligungscontrolling dem Landesrechnungshof sowohl schriftlich als auch mündlich beantwortet.

Die in der Dokumentation vorgehaltenen Unterlagen hält der Landesrechnungshof für nicht ausreichend, um die Bewertung der Anteile an verbundenen Unternehmen, der Beteiligungen, des Sondervermögens, der Ausleihungen und der Wertpapiere nachvollziehen zu können. Durch die Bereitstellung weiterer Unterlagen und die Beantwortung aller Fragen während der örtlichen Erhebungen konnte der Landesrechnungshof die vorgenommene Bewertung vollständig nachvollziehen. Die Hansestadt Stendal sollte in Anbetracht der zukünftigen Erstellung des Gesamtbeschlusses beachten, dass das altersbedingte Ausscheiden des Mitarbeiters der Stabsstelle Beteiligungscontrolling einen Wissensverlust mit sich bringen wird, der durch geeignete Maßnahmen so weit wie möglich vermieden werden sollte.

Die Hansestadt Stendal hat im Anhang zur EÖB dargestellt, dass unter den Finanzanlagen die Unternehmen zu finden sind, in denen die Kommune einen beherrschenden Einfluss ausübt (verbundene Unternehmen) oder eine langfristige Beteiligungsabsicht

besitzt (Beteiligung). Weiterhin werden hier das Sondervermögen (Eigenbetrieb) und Wertpapiere getroffen.

In der ursprünglichen „Bewertungsrichtlinie der Stadt Stendal zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushaltsrecht (NKHR)“ (DS 792/2009) hatte die Hansestadt Stendal keine Festlegungen für die Bewertung des Finanzanlagevermögens ausgewiesen.

Die Hansestadt Stendal hat in der überarbeiteten BewertRL der Hansestadt vom 14.10.2013 (DS 727/2013) für die Bewertung des Finanzanlagevermögens folgendes aufgeführt: „Die Bilanzposition Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen sind Anteile an verbundenen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist unerheblich, ob die Anteile in Wertpapiere verbrieft sind oder nicht. Die Bewertung dieser Bilanzpositionen erfolgt mit den Anschaffungskosten, diese setzen sich zum einen aus dem Stammkapital und zum anderen aus der Kapitalrücklage zusammen. Ist keine Kapitalrücklage ausgewiesen oder ist das Unternehmen/der Eigenbetrieb dauerhaft defizitär, ist nur das Stammkapital zu bilanzieren.“

Die Arbeitsgruppe Beteiligungen hat für die Bewertung der Beteiligungen der Hansestadt Stendal die „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ vom 07.06.2013 in Kraft gesetzt. Hiernach war die Bewertung der Beteiligungen grundsätzlich anhand der AHK, vermindert um die Abschreibungen nach § 40 GemHVO Doppik, vorzunehmen. Die Bewertung der Beteiligungen konnte hiernach auch nach der Eigenkapitalspiegelmethode vorgenommen werden, wenn die AHK nur durch einen unverhältnismäßigen Aufwand zu ermitteln waren.

Nach den „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ hat die Hansestadt ihre Beteiligungen mit Hilfe der Anschaffungskosten bewertet. Diese setzten sich aus dem Stammkapital und der Kapitalrücklage zusammen. Für die Bewertung von einigen Beteiligungen hat die Hansestadt Stendal festgelegt, dass hier nur das Stammkapital berücksichtigt wird (siehe auch Pkt. 2.3.1).

Für die Bewertung von Beteiligungen hat das MI mit dem RdErl. vom 23.06.2009 Hinweise gegeben und die Rechtslage zur Bewertung zusammengefasst. Hiernach wird gefordert, dass das gewählte Bewertungsverfahren im Anhang der EÖB dargelegt und begründet wird.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass mit dem RdErl. des MI vom 16.01.2018 die Vorgaben für die Bilanzierung der Beteiligungen aus dem RdErl. des MI vom 23.06.2009 ergänzt wurden. Beteiligungen sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten gemäß § 53 Abs. 5 KomHVO zu bewerten. Sind die tatsächlichen Anschaffungskosten nicht mehr ermittelbar, ist vor Heranziehung der in § 53 Abs. 5 KomHVO und ab Nr. 2 RdErl. des MI vom 23.06.2009 aufgeführten Ersatzwertverfahren der Beteiligungswert mit dem anteiligen Wert aus der Summe des Stammkapitals und der Kapitalrücklage als Ersatzwert zu bewerten. Voraussetzung hierfür ist, dass dieser dem wirklichen Wert der Beteiligung näher kommt und die Kommune die Ermittlung belegen kann.

Die Hansestadt Stendal hat ihre vorgenommene Vorgehensweise bei der Bewertung des Finanzanlagevermögens in der BewertRL der Hansestadt als auch in den „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ vom 07.06.2013 grundsätzlich dargestellt. Beide Regelungen enthalten knappe Ausführungen zu den abweichend bei einzelnen Beteiligungen vorgenommenen Bewertungen, wobei aber nachvollziehbare Begründungen für das Vorgehen fehlten. Hinweise für künftige Bewertungen wurden nicht aufgenommen.

Die Hinweise zur Darlegung und Begründung des Bewertungsverfahrens für die Beteiligungen gemäß RdErl. des MI vom 23.06.2009 hat die Hansestadt Stendal sowohl in ihrer BewertRL als auch im Anhang der EÖB nicht hinreichend berücksichtigt.

Der Landesrechnungshof hat in seinem Bericht über die turnusmäßige Prüfung der Hansestadt Stendal vom 27.03.2014 die regelmäßig unterjährigen Zahlungen der Hansestadt als Gesellschafterin an die Altmark-Oase Sport- und Freizeitbad Stendal GmbH, Innovations- und Gründerzentrum BIC Altmark GmbH und Flugplatzgesellschaft Stendal-Borstel mbH zur Sicherung der Liquidität und zur Deckung der laufenden Betriebsausgaben aufgegriffen. Diese Mittel weisen die Gesellschaften in den Jahresabschlüssen über die Kapitalrücklage aus.

Gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB sind in der Kapitalrücklage andere Zuzahlungen, welche die Gesellschafter in das Eigenkapital leisten, auszuweisen. Zahlungen der Gesellschafter im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in die Kapitalrücklage dürften nach Ansicht des Landesrechnungshofes nur dann zulässig sein, wenn die Vermögenseinlage dauerhaft sein soll und diese das Eigenkapital erhöhen. Hierunter fallen nicht unterjährige Betriebskostenzuschüsse der Gesellschafter zur Sicherung der Liquidität, welche Vorauszahlungen auf zu erwartende Verluste darstellen. In diesem Bericht hat der Landesrechnungshof bereits ausgeführt, dass der Ausweis dieser Zahlungen über einen Passivposten

„Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter“ statt einer Kapitalrücklage der o. g. handelsrechtlichen Vorgabe entspricht. Jahresfehlbeträge sind, vorbehaltlich der Beschlussfassung der jeweiligen Gesellschafterversammlung, mit diesem Posten zu verrechnen.

Die Hansestadt Stendal hat in ihrer „Stellungnahme zum Bericht des Landesrechnungshofes betreffend die turnusmäßige überörtliche Prüfung der Hansestadt Stendal für den Prüfungszeitraum 2007 bis 2011“ vom 15.10.2015 u. a. dargelegt, dass es handelsrechtlich nicht zu beanstanden sei, dass die Gesellschaften derartige Zahlungen der Kapitalrücklage zuführen.

Die Rückfragen des Landesrechnungshofes haben während der örtlichen Erhebungen ergeben, dass die Hansestadt Stendal auch nach der Erstellung der EÖB an die Unternehmen Altmark-Oase Sport- und Freizeitbad Stendal GmbH, Innovations- und Gründerzentrum BIC Altmark GmbH und Flugplatzgesellschaft Stendal-Borstel mbH regelmäßig unterjährige Zahlungen zur Sicherung der Liquidität und Deckung der laufenden Betriebsausgaben leistet. Die GmbHs weisen diese Zahlungen der Gesellschafterin in den Jahresabschlüssen unterjährig in der Kapitalrücklage der jeweiligen Gesellschaft aus. Die Jahresfehlbeträge dieser Unternehmen werden erst nach der Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlungen mit den Beständen der Kapitalrücklage verrechnet.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass durch die Einstellung der unterjährigen Betriebskostenzuschüsse in die Kapitalrücklage keine Kapitalerhöhung erfolgt, welche dauerhaft ausgerichtet ist. Diese Mittel werden nach der Feststellung des Jahresabschlusses zum Ausgleich des Jahresergebnisses und damit zur Deckung von Geschäftsausgaben für laufende Zwecke verwendet. Die Hansestadt Stendal sollte die bisher vorgenommene Bilanzierung der unterjährigen Betriebskostenzuschüsse insbesondere auch aufgrund der zwischenzeitlich geltenden Anforderungen des NKHR überdenken und die bisherige Verbuchung ändern.

2.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen

In dieser Bilanzposition sind alle Unternehmensbeteiligungen wertmäßig erfasst, bei denen die Stadt aufgrund der Höhe des von ihr eingebrachten Stammkapitals einen beherrschenden Einfluss gemäß dem Anhang zur EÖB ausübt. Nr. 5.11 BewertRL gibt hierfür einen Anteil i. d. R. von über 50 % vor.

Die Hansestadt Stendal hat die Zusammensetzung des Vermögens aus Anteilen aus verbundenen Unternehmen zum 31.12.2012 im „Aktivierungsblatt Beteiligungen der Hansestadt Stendal“ wie folgt dargestellt:

Anteile an verbundenen Unternehmen	Stammkapital in Euro	Kapitalrücklage in Euro	Anteil v. H.	Wert in der EÖB in Euro
Stendaler Wohnungsbaugesellschaft mbH (SWG)	2.556.459,41	6.913.427,15	100	9.469.886,56
Altmark-Oase Sport- und Freizeitbad Stendal GmbH (AltOa)	51.150,00	-	100	51.150,00
Abwassergesellschaft Stendal mbH (AGS)	30.000,00	3.824.165,43	100	3.854.165,43
Grundstücksverwaltung Uchtspringe GmbH (Uchtspringe GmbH)	25.600,00	-	100	25.600,00

Bei der Bewertung der Anteile der verbundenen Unternehmen hat die Hansestadt Stendal in der EÖB das Stammkapital und teilweise die Kapitalrücklage berücksichtigt. In den Festlegungen zum Bewertungsverfahren hat die Hansestadt ausgewiesen, dass bei den Beteiligungen, die Verluste erwirtschaften, nur die Höhe des Stammkapitals ausgewiesen wird. Hierbei hat die Hansestadt explizit die Altmark-Oase Sport- und Freizeitbad Stendal GmbH und die Grundstücksverwaltung Uchtspringe GmbH angegeben.

Stendaler Wohnungsbaugesellschaft mbH

Die Hansestadt Stendal hat in der EÖB die Stendaler Wohnungsbaugesellschaft mbH mit einem Wert i. H. v. 9.469.886,56 Euro bilanziert. Dieser Wert setzt sich wie folgt zusammen:

- Stammkapital i. H. v. 2.556.459,41 Euro und
- Kapitalrücklage i. H. v. 6.913.427,15 Euro.

In der Bilanz zum 31.12.2012 sind weiterhin

- eine Sonderrücklage gemäß § 27 Abs. 2 DMBilG i. H. v. 7.310.158,61 Euro und
- andere Gewinnrücklagen i. H. v. 7.894.179,33 Euro ausgewiesen.

Aus Sicht des Landesrechnungshofes stellen Sonderrücklagen gemäß § 27 Abs. 2 DMBilG Vermögen einer Kommune dar und sind damit bei der Bewertung des Unternehmens zu berücksichtigen.

Die Hansestadt Stendal hat die Bewertung der Stendaler Wohnungsbaugesellschaft mbH zu korrigieren.

Altmark-Oase Sport- und Freizeit Stendal GmbH

Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb des Altmark-Oase-Sport- und Freizeitbades und von Freizeiteinrichtungen.

Die Umsatzerlöse und sonstigen betrieblichen Erlöse reichten in den Jahren vor der Erstellung der EÖB nicht zur Deckung des Medieneinsatzes und der Betriebskosten aus. Die Hansestadt Stendal hat am 02.02.2001 mit der ehemaligen Betreiberin des Sport- und Freizeitbades, der Palm Springs Stendal GmbH und Co. KG, einen Nutzungsvertrag zur Sicherstellung des Schul- und Vereinssportes abgeschlossen. Die Hansestadt zahlt für die Nutzungsüberlassung jährlich ein pauschaliertes Nutzungsentgelt von 382.274,30 Euro (747.663,55 DM) zuzüglich der gesetzlich gültigen Mehrwertsteuer bei einer Laufzeit bis zum 31.12.2023.

Weiterhin gewährte die Hansestadt Stendal dem Unternehmen unterjährig Zuschüsse zur Deckung der laufenden Betriebsausgaben und für investive Maßnahmen.

Die Altmark-Oase Sport- und Freizeit Stendal GmbH erhielt folgende Einnahmen in den Jahren 2007 bis 2012:

	2007 in TEUR	2008 in TEUR	2009 in TEUR	2010 in TEUR	2011 in TEUR	2012 in TEUR
Nutzungsentgelt gemäß Nutzungs- vertrag				409,0	409,0	409,0
Anteiliger Verlust- ausgleich zur Li- quiditätssiche- rung	180,0	150,0	180,0	230,0	200,0	150,0
Kapitalzuweisung für Investitionen	0	10,0	0	49,0	30,0	165,0*

* Die Kapitalzuweisung 2012 ist zu großen Teilen durch Fliesenschäden und den erforderlichen Estrichausgleich im Sportbecken entstanden.

Die städtischen Zuschüsse haben nicht zum vollständigen Ausgleich der Jahresverluste ausgereicht. Um diese auszugleichen, erfolgten nach den Beschlüssen durch die Gesellschafterversammlung zur Feststellung der Jahresabschlüsse zusätzlich Entnahmen aus der Kapitalrücklage:

	2007 in TEUR	2008 in TEUR	2009 in TEUR	2010 in TEUR	2011 in TEUR	2012 in TEUR
Jahresverluste	- 502,4	-585,5	- 358,4	-574,9	-528,7	-556,5

Der Bestand der Kapitalrücklage verringerte sich von rd. 5,6 Mio. Euro zum 31.12.2006 auf rd. 3,8 Mio. Euro zum 31.12.2012. Die Entnahme von 556.491 Euro zum Ausgleich des Jahresverlustes 2012 erfolgte erst nach dem Stichtag zur Erstellung der EÖB.

Gegenüber dem Landesrechnungshof hat die Hansestadt Stendal ihre Bewertung dieses Unternehmens mündlich damit begründet, dass zum Ausgleich der Verluste des Unternehmens jährlich neben den Zuschüssen der Hansestadt Stendal für die Betriebsführung Entnahmen aus der Kapitalrücklage erfolgten und damit die Unternehmenssubstanz reduziert wurde. Auch bei den Jahresabschlüssen der Altmark-Oase Sport- und Freizeit Stendal GmbH ab dem Jahr 2013 hat die Gesellschafterversammlung Jahresfehlbeträge durch Entnahmen aus der Kapitalrücklage gedeckt. Der Landesrechnungshof verweist auf seine Darstellungen zur Verbuchung der unterjährigen Betriebskostenzuschüsse im Pkt. 2.3.

Die Hansestadt Stendal hat bei der Bewertung der Altmark-Oase Sport- und Freizeit Stendal GmbH in der EÖB lediglich das Stammkapital berücksichtigt und ihre Vorgehensweise in den „Festlegungen zum Bewertungsverfahren“ damit begründet, dass die Beteiligung Verluste erwirtschaftete.

Der Landesrechnungshof wurde darauf verwiesen, dass die Hansestadt Stendal nur den Teil des Jahresverlustes durch Zahlungen ausgleiche, welcher die Liquidität der Gesellschaft sichere. Die Gesellschaft sei seit der Errichtung komplett mit Eigenkapital finanziert, das zum größten Teil in der Kapitalrücklage ausgewiesen ist. Dieser Anteil des Verlustes, welcher nicht die Liquidität gefährde, wurde bisher mit Entnahmen aus der Kapitalrücklage gedeckt.

Für den Landesrechnungshof war in der Dokumentation nicht eindeutig nachvollziehbar, warum die Hansestadt Stendal das anteilige Stammkapital für diese Beteiligung in der EÖB der Hansestadt aktiviert hat, die anteilige Kapitalrücklage von 3,8 Mio. Euro hingegen nicht.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes umfassen die AHK das durch eine Kommune aufgewandte Kapital. Hierzu gehören grundsätzlich die Einlagen in das Stammkapital und in die Kapitalrücklage sowie nachträgliche Einlagen. Die Hansestadt Stendal hat daher nicht den vollen Unternehmenswert bilanziert. Die Bewertung des Unternehmens ist zu korrigieren.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass in jedem folgenden Jahresabschluss zu prüfen ist, ob die Kapitalrücklage nachhaltig ist oder ob dauerhafte Wertminderungen vorliegen. Kann die Nachhaltigkeit auf Dauer nicht gewährleistet werden, hat die Hansestadt zeitnah eine Korrektur der Kapitalrücklage bei der Unternehmensbewertung vorzunehmen. Hierbei sind nur im Falle von Entnahmen aus der Kapitalrücklage oder Herabsetzungen des gezeichneten Kapitals Wertminderungen vorzunehmen.

Grundstücksverwaltung Uchtspringe GmbH

Durch die Eingemeindung von Uchtspringe in die Hansestadt Stendal im Jahr 2010 ist die Grundstücksverwaltung Uchtspringe GmbH als Unternehmen in den Bestand der Hansestadt gekommen.

In der Bilanz des Unternehmens zum 31.12.2012 wurde folgendes Vermögen ausgewiesen:

- gezeichnetes Kapital i. H. v. 25.600,00 Euro,
- Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB i. H. v. 497.445,13 Euro,
- Sonderrücklage gemäß § 27 DMBilG i. H. v. 0,00 Euro und
- Kapitaleinlage von der Hansestadt Stendal i. H. v. 25.556,41 Euro.

Die Hansestadt Stendal hat in der EÖB ein Stammkapital i. H. v. 25.600 Euro berücksichtigt.

Die Stabsstelle Beteiligungscontrolling hat dem Landesrechnungshof auf Anfrage weitere Unterlagen zur Gesellschaft übergeben.

Der Jahresabschluss 2004 weist einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag i. H. v. 211.000 Euro aus. Im Bericht über den Jahresabschluss zum 31.12.2004 wurde erstmalig festgestellt, dass die GmbH bilanziell überschuldet war. Die Gemeinde Uchtspringe hat im Jahr 2006 eine Bareinlage in das Eigenkapital der Gesellschaft gezahlt, um eine Zahlungsfähigkeit der Eigengesellschaft abzuwenden. Die Gesellschaft war nicht mehr in der Lage, ein fälliges Darlehen zurückzuzahlen. Im Jahr 2006 war ursprünglich geplant, diese Kapitalzuweisung zur Erhöhung des Eigenkapitals und zur

Tilgung des Darlehensrestes i. H. v. 497.445,13 bei der DG Hyp Bank einzusetzen. Diese Einlage wurde der Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB zugeführt und in dieser Höhe in den Jahresabschlüssen der Gesellschaft seit 2006 ausgewiesen.

Die Kapitaleinlage i. H. v. 25.556,41 Euro wurde vor der Eingemeindung von Uchtspringe in die Hansestadt Stendal zum 01.01.2010 von der Gemeinde Uchtspringe eingezahlt. Der Anlass und der genaue Zeitpunkt der Einlage waren der Hansestadt Stendal nicht bekannt.

Bei der Jahresabschlussprüfung 2011 hatte es der Wirtschaftsprüfer als erforderlich angesehen, auf Grund des Leerstandes der Wohnungen entsprechend der Ertragslage das Anlagevermögen niedriger zu bewerten. Der Jahresabschluss 2011 wies einen Jahresfehlbetrag i. H. v. 885.641,21 Euro aus. Dieser Fehlbetrag resultierte fast ausschließlich aus der Abwertung des Anlagevermögens und führte zum Ausweis eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages in der Bilanz. Ein Teil der Abwertungen des Anlagevermögens wurde durch Zuschreibungen im Rahmen der Abschlussprüfung 2012 wieder zurückgenommen. Im Jahresabschluss 2012 wurden ein Jahresüberschuss i. H. v. 201.294,89 Euro und ein negatives Eigenkapital i. H. v. 709.075,34 Euro ausgewiesen.

Die Gemeinde Uchtspringe hat einen hohen Anteil der Kreditaufnahmen durch Kommunalbürgschaften abgesichert. Diese sind nach der Eingemeindung in die Hansestadt Stendal auf diese als Rechtsnachfolger übergegangen. Die Hansestadt Stendal hat im Jahr 2012 ein Darlehen i. H. v. 726.140,17 Euro an ihre Gesellschaft zur Ablösung eines Gesellschafterdarlehens mit einer Laufzeit bis zum 31.12.2027 ausgereicht. Auf dem Kreditmarkt wurde der Gesellschaft keine Umschuldung zu akzeptablen Bedingungen angeboten. Zum Stichtag der Erstellung der EÖB wies dieses Darlehen einen Betrag i. H. v. 708.612,62 Euro aus. In dieser Höhe hat die Hansestadt Stendal eine Ausleihung ausgewiesen.

Der Geschäftsführer der Gesellschaft hat im Bericht zum Jahresabschluss darauf hingewiesen, dass sich die Gesellschaft in einer finanziellen Lage befindet, welche durch verschiedene Maßnahmen wie u. a.

- die Umschuldung und Ablösung eines Kredites i. H. v. 726.140,17 Euro im Jahr 2012,
- die Übernahme der kaufmännischen Betriebsführung durch die SWG ab dem 01.05.2012 und
- den Austausch der Geschäftsführung im Jahr 2012

verbessert wurde, jedoch eine Insolvenz des Unternehmens nicht ausschließen.

Die Hansestadt Stendal hatte in den „Festlegungen zum Bewertungsverfahren - Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen, Investmentzertifikate“ der AG Beteiligungen der Hansestadt Stendal vom 07.06.2013 folgendes festgelegt: *„Die Beteiligungen, die Verluste erwirtschaften, werden nur mit der Höhe des Stammkapitals erfasst.“*

Hierbei wurde insbesondere die Grundstücksverwaltung Uchtsprünge GmbH benannt.

Bei der Bewertung der Gesellschaft für die EÖB hätte die Hansestadt Stendal aus Sicht des Landesrechnungshofes die AHK bzw. die nachträglichen AHK ansetzen müssen. Dies sind das gezeichnete Kapital und die Kapitalrücklage.

Die Hansestadt Stendal hat zu klären, wofür die „Kapitaleinlage der Stadt“ vorgesehen war und ob diese ggf. auch bei der Bewertung der Gesellschaft zu berücksichtigen ist.

Für den Landesrechnungshof ist auch nicht nachvollziehbar, warum die Kapitalzuweisung nicht zur Tilgung des Restbetrages des Darlehens eingesetzt wurde und seit dem Jahr 2006 in der Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ausgewiesen wird.

In Anbetracht der angespannten finanziellen Situation der Gesellschaft sollte die Hansestadt Stendal prüfen, wie die Verluste der Gesellschaft entstanden und ob diese finanzwirksam sind. Auch sollte die Hansestadt Stendal ermitteln, inwieweit eine dauerhafte Wertminderung der Gesellschaft vorliegt und wie die Verluste - ggf. unter Verwendung der Kapitalrücklage - gedeckt werden können.

2.3.2 Beteiligungen

Unter der Position werden alle Unternehmen aufgeführt, an denen die Hansestadt Stendal einen Anteil am Stammkapital i. H. v. 20 % bis 50 % hält. Die Bewertung von Beteiligungen ist in § 53 Abs. 1 und 3 GemHVO Doppik sowie in Nr. 5.11 BewertRL geregelt. Hiernach sind die Beteiligungen vorrangig mit den AHK anzusetzen.

In dieser Bilanzposition hat die Hansestadt Stendal vier Beteiligungen zum Stichtag 31.12.2012 mit insgesamt 4.060.708,15 Euro wertmäßig aktiviert:

Beteiligungen	Stammkapital in Euro	Kapitalrücklage in Euro	Anteil v. H.	Wert in der EÖB in Euro
Stadtwerke-Altmarkische Gas, Wasser- und Elektrizitäts- werke GmbH Stendal (SWS)	5.000.000,00	11.083.710,39	25,1	4.037.011,31
Innovations- und Gründerzent- rum BIC Altmark GmbH (BIC)	25.000,00	0,00	44,0	11.000,00
Flugplatzgesellschaft Stendal- Borstel mbH (FSB)	25.564,59	0,00	40,0	10.225,84
Gesellschaft für Arbeitsförde- rung und Sanierung des Land- kreises Stendal mbH (Arbeitsförderung mbH)	49.420,00	0,00	5,0	2.471,00

Weiterhin hat die Hansestadt 585 Aktien mit einer Beteiligung von 0,1 % an der Kommunalwirtschaft Sachsen-Anhalt GmbH & Co. KG mit einem Wert von 70.059,60 Euro ausgewiesen.

Gesellschaft für Arbeitsförderung und Sanierung des Landkreises Stendal mbH

Die Hansestadt Stendal hat ihre Beteiligung durch die im Jahr 2010 erfolgte Eingemeindung der Gemeinden Dahlen, Groß Schwechten, Möringen, Uchtspringe und Uenglingen zur Hansestadt erworben. Die Gesellschaft finanziert sich auch durch Umlagen der Gesellschafter.

Zur Gewährung der Umlagen veranschlagt die Hansestadt Stendal jährlich Mittel im Haushalt. Diese Mittel fordert die Gesellschaft etwa quartalsweise ab und verbucht sie erfolgswirksam als Zuschüsse.

Die o. g. Gemeinden hatten insgesamt Anteile an der Gesellschaft i. H. v. 5 %. Zwischenzeitlich waren (andere) Gemeinden als Gesellschafter aus der Gesellschaft ausgeschieden. Da diese Anteile nicht vollständig durch andere Gesellschafter übernommen wurden, hat die Gesellschaft selbst Anteile i. H. v. 20 % von den ausgeschiedenen Kommunen übernommen.

In der Bilanz der Gesellschaft zum 31.12.2012 ist ein Stammkapital i. H. v. 49.420 Euro ausgewiesen. Die Hansestadt Stendal hat in der EÖB einen Anteil i. H. v. 5 % und damit 2.471 Euro bilanziert.

Werden die eigenen Anteile der Gesellschaft i. H. v. 20 % auf alle Gesellschafter gleichmäßig verteilt, hält die Hansestadt Stendal insgesamt Anteile i. H. v. 6,25 %. Es ergibt sich ein anteiliges Stammkapital i. H. v. 3.088,75 Euro.

Nach der Verteilung der Stimmrechte der Gesellschafter (Aufstellung zum 31.12.2010) hat die Hansestadt Stendal Stimmrechte i. H. v. 7 %.

Aus den eingesehenen Bewertungsunterlagen war für den Landesrechnungshof nicht erkennbar, wie die anderen Gesellschafter ihre Anteile in den jeweiligen EÖB bilanziert haben.

Nach Ansicht des Landesrechnungshofes ist für eine einheitliche Bewertung eine Absprache mit allen anderen Gesellschaftern erforderlich. Er weist darauf hin, dass insgesamt 100 % der Gesellschafteranteile durch alle Gesellschafter zusammen zu bilanzieren sind.

Mitgliedschaft in Verbänden

Die Hansestadt Stendal hat in ihrer BewertRL festgelegt, dass die Mitgliedschaften in den Unterhaltungsverbänden (Uchte“, „Tanger“, „Milde Biese“ und „Untere Ohre“), im Wasserverband Stendal-Osterburg sowie in weiteren Verbänden nicht als Beteiligungen zu aktivieren sind.

Diese Mitgliedschaften hat die Hansestadt Stendal in der EÖB nicht berücksichtigt. Nach Ansicht des Landesrechnungshofes ist eine Bilanzierung der Mitgliedschaft in den Unterhaltungsverbänden nicht erforderlich.

Im Finanzanlagevermögen sind unter der Bilanzunterposition Beteiligungen jedoch die Mitgliedschaften in den Zweckverbänden auszuweisen.

Die Hansestadt Stendal war zum Stichtag der Erstellung der EÖB Mitglied im Wasserverband Stendal-Osterburg. „Mitgliedsgemeinden“ in diesem Zweckverband sind von der Hansestadt Stendal folgende Ortschaften und Ortsteile: Arnim, Bindfelde, Börgitz, Buchholz, Charlottenhof, Dahlen, Dahrenstedt, Döbbelin, Gohre, Groß Schwechten, Heeren, Insel, Jarchau, Klein Möringen, Möringen, Nahrstedt, Neuendorf am Speck, Peulingen, Staats, Staffelde, Tornau, Uchtsprunge, Uenglingen, Vinzelberg, Volgfelde, Vollenschier, Welle, Wilhelmshof und Wittenmoor. Der Wasserverband Stendal-Osterburg erfüllt für seine Mitgliedsgemeinden die Aufgaben der Trinkwasserver- und Abwasserentsorgung nach dem Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GKG-LSA).

Das Landesverwaltungsamt hat allen Landkreisen und kreisfreien Städten den RdErl. des MI „Bilanzierung von Zweckverbänden“ vom 17. März 2014 zur Kenntnisnahme übergeben.

Der Landesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Hansestadt Stendal alle Mitgliedschaften in Zweckverbänden im Anhang zur EÖB ausweist und bilanziell darstellt. Zukünftig hat die Hansestadt Stendal den RdErl. des MI vom 17.03.2014 „Bilanzierung von Zweckverbänden“ zu beachten.

2.3.3 Sondervermögen

Bei der Bewertung des Sondervermögens gilt gemäß Nr. 5.11 BewertRL der gleiche Bewertungsmaßstab wie bei den Beteiligungen. Hiernach sind für das Vermögen der rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen und Eigenbetriebe sowie der rechtlich unselbständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen vorrangig die AHK anzusetzen.

Die Aufgabe des im Jahr 1992 gegründeten Eigenbetriebes Technologiepark Altmark war nach der Fertigstellung des Umbaus zweier ehemaliger Speicherhäuser in der Arneburger Straße in Stendal die Vermietung an die Innovations- und Gründerzentrum BIC Altmark GmbH Stendal als Generalmieter.

Die Hansestadt Stendal hat in der EÖB ihren Eigenbetrieb als Sondervermögen mit einem Stammkapital i. H. v. 55.000 Euro und einer Kapitalrücklage i. H. v. 1.582.354,11 Euro bilanziert.

Auf Nachfrage hat die Hansestadt dem Landesrechnungshof neben der Dokumentation weitere Unterlagen bereitgestellt. Damit konnte der Landesrechnungshof die Bewertung des Eigenbetriebes nachvollziehen.

2.3.4 Ausleihungen

Die Hansestadt Stendal hat in der EÖB folgende Ausleihungen aktiviert:

- Darlehen an die Stendaler Wohnungsbaugesellschaft mbH i. H. v. 2.410.902,07 Euro,
- Darlehen an die Grundstücksverwaltung Uchtsprünge GmbH i. H. v. 708.612,62 Euro und
- Baukostenzuschuss gegenüber der Abwassergesellschaft Stendal mbH i. H. v. 680.855,87 Euro.

Die vorgenommene Bewertung konnte der Landesrechnungshof anhand der eingesehenen Unterlagen nachvollziehen.

2.3.5 Wertpapiere

Die Hansestadt Stendal hält 1.507 Stückaktien an der E.ON Avacon AG, die aus den Eingemeindungen der Ortschaften Heeren, Möringen, Staats, Uchtspringe und Uenglingen resultieren. Hierfür hat die Hansestadt Stendal 180.478,32 Euro aktiviert.

Der Landesrechnungshof hat zu dieser Bewertung keine Feststellungen getroffen.

2.4 Umlaufvermögen

Der Wertumfang des in der EÖB ausgewiesenen Umlaufvermögens beträgt 9.216.908,72 Euro. Hierin sind folgende Bilanzunterpositionen erfasst:

- Vorräte i. H. v. 0 Euro,
- öffentlich-rechtliche Forderungen i. H. v. 3.916.841,79 Euro,
- privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände i. H. v. 772.007,14 Euro und
- liquide Mittel i. H. v. 4.528.059,79 Euro.

2.4.1 Vorräte - Grundstücke in Entwicklung

1. Grundstücke in Entwicklung der Hansestadt Stendal

Die Hansestadt Stendal hat im Umlaufvermögen „Grundstücke in Entwicklung“ für

- unbebaute Grundstücke i. H. v. 2.321.649,80 Euro und
- bebaute Grundstücke i. H. v. 153.972,25 Euro

in der EÖB erfasst und bewertet.

Die Hansestadt Stendal hat in beiden Fassungen ihrer BewertRL keine Festlegungen für die Erfassung und Bewertung von Grundstücken in Entwicklung getroffen.

Der Landesrechnungshof verweist auf die Ausführungen unter Pkt. 1.2 und hält es für erforderlich, dass die Stadt entsprechende Regelungen in eine neu zu erstellende Bewertungs-/Aktivierungsrichtlinie aufnimmt.

Die Hansestadt hat unter dieser Bilanzposition Grundstücke in Erschließungsgebieten gem. § 123 ff BauGB (Teile des Gewerbegebietes Süd-Ost II und Grundstücke zur Eigenheimbebauung u. a. in der Stadtseeallee) und bebaute Grundstücke zur Veräußerung in der Innenstadt ausgewiesen.

Die Liste der Vermögensgegenstände (155210) nennt hier neun bebaute Grundstücke, die zum Verkauf vorgesehen sind oder waren, davon ist mindestens ein Gebäude (Kornmarkt 8) bereits verkauft. Die weiteren Gebäude stehen zum Verkauf.

Des Weiteren hat die Hansestadt im Umlaufvermögen unter „Sonstige Vermögensgegenstände“ (179150) zur Veräußerung vorgesehene Gebäude i. H. v. 218.027,40 Euro in der EÖB gebucht.

Nach den vorgelegten Unterlagen und der Buchung der Grundstücke in der EÖB unter „Grundstücke in Entwicklung“ im Umlaufvermögen ist erkennbar, dass diese Grundstücke als Industrie- und Gewerbeflächen zur Veräußerung vorgesehen sind.

Die Hansestadt Stendal hat für die Grundstücke im Akazienweg (Gewerbegebiet neues Lager) einen Preis von 8,00 Euro/m² festgelegt. Als Begründung wird eine Abstimmung zwischen dem Oberbürgermeister, dem Amt 80 und dem Amt 20.4 angegeben. Handschriftlich wurde der Hinweis auf § 40 Abs. 5 GemHVO hinzugefügt (Niederstwertprinzip).

Aus einem Fortführungsbeleg ist erkennbar, dass die Hansestadt einzelne Flurstücke bereits zu einem Preis von 8,00 Euro/m² verkauft hat.

Den vorgelegten Unterlagen konnte der Landesrechnungshof keine Kalkulation der Erschließungskosten entnehmen.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes sind im Falle der kommunalen Erschließung von Gewerbeflächen gemäß § 123 ff. BauGB die anfallenden Erschließungskosten des Gewerbegebietes, insbesondere die Herstellungskosten der Erschließungsanlagen, unter Beachtung der für die Kalkulation maßgeblichen Vorgaben des BauGB und unter Abzug von erhaltenen Fördermitteln sowie anderen Zuschüssen auf die Preise der veräußerbaren Gewerbeflächen umzulegen. Die Kalkulation sollte mit Fertigstellung der Erschließung vorliegen.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass auf Grundlage von § 127 BauGB i. V. m. § 6 KAG LSA die Veräußerung von erschlossenen Gewerbeflächen grundsätzlich kostendeckend zu erfolgen hat. Es können jedoch auch nach Auffassung des Landesrechnungshofes Gründe vorliegen, wie z. B. die mit der Ansiedlung von Unternehmen zu erwartende Steigerung der Gewerbesteuererinnahmen, die rechtfertigen, dass die Kommunen die Gewerbeflächen nicht zu kostendeckenden Preisen veräußern. Die nicht über die kalkulierten Grundstückspreise erzielten Beitragsanteile stellen dann eine Zuwendung der kommunalen Gebietskörperschaften an den potentiellen Investor dar.

Für den Fall, dass ein Grundstück nicht mit dem kostendeckend kalkulierten Veräußerungspreis durch Kommune veräußert wird, stellt die Differenz des tatsächlichen Veräußerungspreises zum kostendeckenden Preis eine Zuwendung der Kommune an das erwerbende Unternehmen dar. Der Landesrechnungshof hält es in diesem Zusammenhang für erforderlich, dass diese Zuwendung verbunden mit einer entsprechenden Zweckbindung für das Unternehmen als immaterieller Vermögensgegenstand gemäß § 34 Abs. 6 KomHVO aktiviert wird. Dieser ist entsprechend über die vereinbarte Zweckbindungsdauer aufwandswirksam abzuschreiben bzw. aufzulösen. Auf diesem Weg werden die nicht über den Veräußerungspreis erzielten Erschließungsbeiträge transparent bilanziell nachgewiesen und periodengerecht zur vereinbarten Zweckbindungsdauer erfolgswirksam aufgelöst. Der mit der Auflösung verbundene Aufwand (bzw. eventuelle Verluste) ist durch entsprechende finanzwirksame Erträge in der Ergebnisrechnung der Kommune (z. B. aus Gewerbesteuermehrereinnahmen aufgrund der Unternehmensansiedlungen und der damit begründeten Förderung) zu decken. Die Summe der zum Ansatz gebrachten immateriellen Vermögensgegenstände und deren Auflösungsbeträge sollten nach Auffassung des Landesrechnungshofes aus Transparenzgründen im Anhang zur Bilanz zusätzlich erläutert werden.

Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass die Hansestadt Stendal die Differenz zwischen dem kostendeckenden Preis und dem Verkaufspreis gemäß § 34 Abs. 6 KomHVO als immateriellen Vermögensgegenstand aktiviert sowie alle betroffenen Grundstücke überprüft und auftretende Differenzen ebenfalls korrigiert.

Hinsichtlich der Bilanzierung von Grundstücken in Erschließungsgebieten (insbesondere Gewerbegebieten) gemäß §§ 123 ff. BauGB verweist der Landesrechnungshof auf die Anlage 3 zum Prüfungsbericht. Diese Empfehlungen zum Ausweis von Grundstücken in Erschließungsgebieten (insbesondere Gewerbegebieten) unter Berücksichtigung der zu beachtenden bau- und zuwendungsrechtlichen Vorgaben befinden sich derzeit in Abstimmung mit dem zuständigen Ministerium für Inneres und Sport. Im Vorgriff auf eine zu erwartende Regelung empfiehlt der Landesrechnungshof der Hansestadt Stendal, diese Empfehlungen zu beachten und die entsprechenden Korrekturen vorzunehmen.

2. Dokumentation

Stichprobenhaft prüfte der Landesrechnungshof die Bewertungsakten der folgenden Gebäude/Grundstücke

- das Gebäude der ehemalige Verkaufsstelle im Ortsteil Möringen
- Industrie- und Gewerbeflächen Akazienweg, Teil des GW Neues Lager und

- Gebäude Kornmarkt 8.

Für das Gebäude der ehemaligen Verkaufsstelle im Ortsteil Möringen war eine aussagekräftige Dokumentation vorhanden. Mit einer handschriftlichen Notiz wird darauf hingewiesen, dass das Gebäude zum Verkauf steht und deshalb in das Umlaufvermögen umgebucht wurde.

Das Gebäude Kornmarkt 8 unterlag der Erfassung und Bewertung nach AHK. Die geflossenen Fördermittel wurden als Sonderposten passiviert. Das Gebäude wurde im Jahr 2013 (nach dem Stichtag der EÖB) verkauft.

Zur Dokumentation der beiden Gebäude hat der Landesrechnungshof keine Beanstandungen.

Die Dokumentation zu den Flächen des Gewerbegebietes Akazienweg/Neues Lager besteht aus:

- PC-Ausdrucken des Liegenschaftsamtes mit handschriftlicher Notiz zur Aufteilung der Fläche in 9.901 m² Industrie- und Gewerbefläche und 6.728 m² Straße,
- Auszug des Liegenschaftskatasters vom 01.11.2007 für „Neues Lager, Teil des (südl.)“, Maßstab 1:5000,
- Deckblatt zur Bewertung des Grund und Bodens vom 14.11.2007 für Neues Lager Flur 3, FS 306 (Bewertung nach 5.3 g der BewertRL i. H. v. 5,00 Euro/m²),
- Ausdruck zum Bodenrichtwert vom 31.03. 2008,
- Auszug des Liegenschaftskatasters vom 09.11.2007 für Flur 3, FS 306, Maßstab 1:1000 (Akazienweg ist als Straße erkennbar),
- Deckblatt zur Bewertung des Grund und Bodens vom 14.11.2007 mit handschriftlichen Notizen zur Berechnung einer Grunddienstbarkeit und der Bewertung von G+B nach 5.3 e BRW 10 Euro/m² vom 14.11 2007,
- Aktualisierung Liegenschaftsdaten für VMB vom 18.05.2010,
- Sonderausfertigung einer Liegenschaftskarte Flur 3, FS 348, 349,
- Auszug aus Liegenschaftsbuch vom 27.02.2012,
- Deckblatt zur Bewertung des Grund und Bodens vom 21.05.2013 (Bemerkung von OB Schmotz zur Festlegung des Preises/m² i. H. v. 8,00 Euro),
- Auszug Liegenschaftskarte vom 03.04.2014 Flur 3, FS364, 365, 366 und 367,
- 2 Auszüge Liegenschaftsbuch vom 01.04.2014 für Flur 3, FS 348 und FS 366,
- Fortführungsbeleg Grund und Boden vom 04.05.2016 Flur 3, FS 366,
- Gegenüberstellung „Vor der Fortführung“ und „Nach der Fortführung“ (Teilung des Flurstücks 366 in drei Teile: FS 814, 815 und 816) ohne Datum,
- Fortführungsbeleg Grund und Boden vom 13.10.2017, Verkauf FS 814.

Diese Dokumentation ist im Vergleich zur Erfassung und Bewertung der Gebäude unübersichtlich. Auch für einen sachverständigen Dritten ist diese Bewertungsakte nicht ohne Schwierigkeiten nachzuvollziehen.

Bei den ausgewählten Stichproben war die Dokumentation nicht umfassend transparent und detailliert genug, um die durchgeführten Bewertungen nachzuvollziehen. Der Landesrechnungshof hält eine Überarbeitung der jeweiligen Dokumentationsakten für erforderlich.

2.4.2 Forderungen

Die bestehenden Forderungen sind gemäß Nr. 5.14 BewertRL mit ihrem Nennwert anzusetzen. Dabei sind zweifelhafte Forderungen unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände und eingeräumter Sicherheiten mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen.

Die Hansestadt Stendal hat in der EÖB Forderungen in folgender Höhe bilanziert:

Art der Forderungen	Bewertungsbetrag in Euro
1. öffentlich-rechtliche Forderungen	4.338.816,33
1.1 öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	898.742,93
1.2 sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (insbesondere aus Steuern, Transferleistungen)	3.440.073,40
2. privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	374.458,99
2.1 privatrechtliche Forderungen aus LuL	132.418,97
2.2 sonstige privatrechtliche Forderungen	18.504,07
2.3 sonstige Vermögensgegenstände	223.535,95
Summe aller Forderungen	4.713.275,32

Die „Bewertungsrichtlinie der Stadt Stendal zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushaltsrecht (NKHR)“, Stand April 2009 (DS 792/2009 vom 25.05.2009), enthielt keine Regelungen zur Bewertung der Forderungen.

Die „Bewertungsrichtlinie der Hansestadt Stendal zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen“, Stand August 2013 (DS 727/2013), wurde rückwirkend zum 01.01.2011 in Kraft gesetzt. In ihr hat die

Hansestadt Stendal einige Vorgaben zur Bewertung der Forderungen aufgenommen. Diese beinhalten, dass die Forderungen grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen sind und die Bilanzierung grundsätzlich zum Zeitpunkt ihrer Entstehung zu erfolgen hat. Zweifelhafte Forderungen sind jeweils unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen. Im Bilanzanhang sind eingeräumte Sicherheiten nachrichtlich zu berücksichtigen. Weiterhin erfolgte die Festlegung, dass Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die nicht einer besonderen Bilanzposition nach § 46 Abs. 3 Nr. 2 GemHVO Doppik zugeordnet werden können, unter der Bilanzposition „Sonstige Vermögensgegenstände“ unter Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung anzusetzen sind.

Im Anhang zur EÖB hat die Hansestadt Stendal dargelegt, dass Forderungen Ansprüche der Kommune gegenüber einem Dritten sind, welche auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen werden. Uneinbringliche Forderungen oder Forderungen, bei denen mit einer Zahlung in voller Höhe nicht mehr zu rechnen ist, sind in Höhe des entsprechenden Wertes abzuschreiben. Weiterhin sollte eine Differenzierung in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen sowie sonstige Vermögensgegenstände vorgenommen werden.

Die Hansestadt Stendal hat eine „Arbeitsanweisung Bewertung von Forderungen der Hansestadt Stendal“ vom 28.11.2014 erstellt. Weiterhin befanden sich in der Dokumentation zur EÖB mehrere Listen mit Umgliederungen von negativen Verbindlichkeiten, negativen Forderungen und Ist-Überzahlungen.

Für die Bewertung der Forderungen hatte die Hansestadt Stendal zunächst keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Der Landesrechnungshof wurde darauf verwiesen, dass die Hansestadt Stendal auch im Rahmen der kamerale Haushaltsführung schon Einzelwertberichtigungen durchgeführt hatte. Die offenen Beträge aus der Jahresrechnung 2012 hatte sie gesichtet und ggf. wertberichtigt. Diese einzelwertberichtigten Beträge aus der Jahresrechnung 2012 wurden bei der Erstellung der EÖB berücksichtigt. Pauschale Wertberichtigungen hatte die Hansestadt im Rahmen der kamerale Haushaltsrechnung nicht vorgenommen. Die Jahresrechnung 2012 wurde dem Landesrechnungshof übergeben.

Nach einigen Rückfragen erhielt der Landesrechnungshof von der Stadtkasse zwei Aktenordner zur Bewertung der Forderungen. Der eine Aktenordner enthielt zahlreiche Listen zum Abgleich des Jahresabschlusses 2012 mit der EÖB, mit unerledigten

Vorschüssen und Verwahrgeldern sowie mit Überträgen zum Kassenabschluss am 10.04.2013. In einem weiteren Aktenordner waren zahlreiche Listen mit Kassenresten von den einzelnen Fachämtern bzw. Einrichtungen und Schriftverkehr zur Forderungsbewertung enthalten.

In der „Arbeitsanweisung Bewertung von Forderungen der Hansestadt Stendal“ vom 28.11.2014 hat die Hansestadt aufgeführt, dass zur Darstellung realistischer Jahresabschlussergebnisse die genannten Forderungen als Teile des Umlaufvermögens zum jeweiligen Bilanzstichtag auf die Werthaltigkeit zu überprüfen sind. Die Forderungen sind in der EÖB mit ihrem Nennwert anzusetzen, wobei das strenge Niederstwertprinzip gemäß § 40 Abs. 5 GemHVO Doppik anzuwenden ist. Hierbei sind bei der Forderungsbewertung sowohl Einzelwertberichtigungen als auch Pauschalwertberichtigungen anzuwenden.

Die Hansestadt Stendal hat den Landesrechnungshof darauf hingewiesen, dass sie zunächst recherchiert hatte, wie andere Kommunen die Pauschalwertberichtigungen durchgeführt haben. In der Hansestadt wurde dann festgelegt, dass für die Bewertung zur EÖB die bestehenden Kasseneinnahmereste bzw. Forderungen auf der Grundlage der seitens der Stadtkasse vorgenommenen Auswertung der kasseninternen Unterlagen per 31.12.2012 heranzuziehen sind. Diese Vorgehensweise hat die Hansestadt in der „Arbeitsanweisung Bewertung von Forderungen der Hansestadt Stendal“ vom 28.11.2014 aufgenommen. Folgende Pauschalwertberichtigungen hat die Hansestadt Stendal festgelegt:

- öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	30,00 %,
- Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (brutto)	15,00 %,
- Grundsteuer B	65,00 %,
- Gewerbesteuer	20,00 %,
- Hundesteuer	40,00 % und
- Bußgelder	45,00 %.

Diese Prozentsätze hat die Hansestadt Stendal bei der Pauschalwertberichtigung der Forderungen zur EÖB angewendet. Die wertberichtigten Forderungen hat die Hansestadt Stendal gemeinsam mit der Firma AKDB in die Software eingepflegt.

Das RPA hat im „Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Hansestadt Stendal zum 01.01.2013“ bereits auf Schwierigkeiten bei der Nachprüfbarkeit der

Berichtigungsquote mangels einer unzureichenden Dokumentation der vorgenommenen Wertberichtigungen hingewiesen.

Die Hansestadt Stendal hat gegenüber dem Landesrechnungshof dargestellt, dass bereits im Rahmen der kameralen Haushaltsführung Wertberichtigungen bei einzelnen Kasseneinnahmeresten vorgenommen wurden und so die Herangehensweise für die Stadtverwaltung bei Einzelwertberichtigungen – wenn auch mit kameraler Sichtweise – grundsätzlich nicht neu war. So hat die Hansestadt bei der Erstellung der Jahresrechnung für das Jahr 2012 Wertberichtigungen bei einzelnen Kasseneinnahmeresten wie in den Vorjahren durch manuelle Prüfung der einzelnen offenen Beträge durchgeführt. Die Pauschalwertberichtigungen wurden hingegen erst bei der Erstellung der EÖB ermittelt.

Nach mündlicher Information wurden bei der Erstellung des ersten doppelten Jahresabschlusses die gleichen Prozentsätze bei den Pauschalwertberichtigungen der Forderungen wie bei der Erstellung der EÖB angewendet. Hierbei soll die Hansestadt beim Jahresabschluss 2013 wie in der EÖB auch keine Pauschalwertberichtigungen bei privatrechtlichen Forderungen vorgenommen haben.

Während der örtlichen Erhebungen lag der verwaltungsinterne Bericht zur Prüfung des Jahresabschlusses 2013 durch das RPA im Amt für Finanzwesen vor. Dem Landesrechnungshof wurde mitgeteilt, dass das RPA die vorgenommene Pauschalwertberichtigung mit den gleichen Prozentsätzen wie in der EÖB beanstandet hat.

Während der örtlichen Erhebungen räumte die Verwaltung Stendal ein, dass sie ihr Verfahren der Wertberichtigung für die Erstellung der Jahresabschlüsse überprüft.

Der Landesrechnungshof hält die vorgenommene Pauschalwertberichtigung für nicht sachgerecht, da diese Werte nur auf der Grundlage der letzten kameralen Jahresrechnung festgelegt wurden. Aus den in den vorhergehenden Prüfungen erworbenen Erfahrungen zur Herangehensweise bei Einzel- sowie Pauschalwertberichtigungen empfiehlt er der Hansestadt Stendal, pauschale Wertberichtigungen

- **für öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen**
- **mindestens gestaffelt nach den Restlaufzeiten der Forderungen**
 - o **bis zu einem Jahr,**
 - o **von mehr als einem bis zu fünf Jahren und**
 - o **von mehr als fünf Jahren**

vorzunehmen. Der Landesrechnungshof verweist auf das verbindliche Muster zu § 49 Abs. 2 KomHVO (RdErl. des MI vom 12.12.2016). Darüber hinaus hat die Hansestadt bezüglich der Pauschalwertberichtigung zu beachten, dass es insbesondere im öffentlich-rechtlichen Bereich Forderungen gibt, die grundsätzlich werthaltig sind. Dies sind z. B. Beitragsforderungen, die mit einer Grundschuld gesichert und somit auch nicht pauschal Wert zu berichtigen sind.

Die Hansestadt Stendal hat bei den zukünftigen Jahresabschlüssen die vorgenommenen Einzel- und Pauschalwertberichtigungen nachvollziehbar zu dokumentieren.

2.4.3 Liquide Mittel

Die Bar- und Buchgeldguthaben sind gemäß Nr. 5.15 BewertRL zum Nennwert zu bilanzieren.

Die Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten umfassten 903.699,62 Euro. Die sonstigen Einlagen betragen 11.269.062,87 Euro. Als Bargeld waren 8.338,25 Euro ausgewiesen.

Die Hansestadt Stendal hat in der Dokumentation sämtliche Beträge der liquiden Mittel mit Jahreskontoauszügen und Aufstellungen aller Einnahmekassen nachgewiesen. Hingegen wären insbesondere in der Dokumentation bei den Nachlässen einige Erläuterungen zur Zweckbindung dieser Mittel zum besseren Verständnis hilfreich gewesen. Für die Erbschaften bzw. die Verwendung der Zinsen aus diesen Nachlässen konnte die Hansestadt Stendal dem Landesrechnungshof umfangreiche Unterlagen vorlegen.

Der Landesrechnungshof hat keine Feststellung zu dieser Bilanzposition.

3. Passivpositionen der EÖB der Stadt Stendal

3.1 Eigenkapital

Als Eigenkapital ist der Überschuss der Aktivposten über die Passivposten auszuweisen. Die Hansestadt Stendal hat

- eine Rücklage aus der EÖB i. H. v. 110.093.219,08 Euro und
- Sonderrücklagen i. H. v. insgesamt 3.677.445,94 Euro

bilanziert.

Die Sonderrücklagen setzen sich aus

- Sonderrücklagen für sieben eingemeindete Ortschaften i. H. v. insgesamt 550.632,58 Euro,
- Brückenrücklagen für fünf Brückenbauwerke i. H. v. insgesamt 2.590.296,30 Euro und
- Sonderrücklagen aus drei Nachlässen i. H. v. insgesamt 536.517,07 Euro

zusammen.

Rücklage aus der EÖB

In der EÖB hat die Hansestadt Stendal eine Rücklage aus der EÖB i. H. v. 110.093.219,08 Euro ausgewiesen.

In einer detaillierten EÖB, in der alle einzelnen Unterkonten mit ihren Gesamtbeträgen dargestellt sind, hat die Hansestadt die Unterkonten

- 201000 Rücklage aus der Eröffnungsbilanz i. H. v. 97.014.819,08 Euro und
- 201001 Rücklage aus der Eröffnungsbilanz (RdErl. des MI vom 22.11.2013) i. H. v. 13.078.400,00 Euro

ausgewiesen.

Nach dem RdErl. des MI vom 22.11.2013 besteht für alle Kommunen begrenzt bis zum Haushaltsjahr 2016 die Möglichkeit, bei der Haushaltsplanung die negativen Jahresergebnisse mit der Rücklage aus der EÖB in Höhe der bilanziellen Abschreibungen und Wertberichtigungen sowie der außerplanmäßigen Aufwendungen abzüglich des Wertes an Erträgen aus der Auflösung von korrespondierenden Sonderposten für investive Zuwendungen zu verrechnen. Weiterhin ist es auch möglich, die negativen Jahresergebnisse sowie den Fehlbetragsvortrag mit der Rücklage aus der EÖB zu verrechnen.

Die Hansestadt Stendal hat bezüglich der Unterkontenbildung auf die Anwendung dieser Regelung bei der Erstellung der Haushaltspläne hingewiesen. Sie hat nach ihren Angaben ihre Haushaltspläne stets mit negativen Jahresergebnissen erstellt. Deshalb hat die Hansestadt für eventuelle Verrechnungen ein Unterkonto zur besseren Übersichtlichkeit gebildet. Dabei wurden die

- planmäßigen Abschreibungen des Jahres 2013 i. H. v. 5.866.500 Euro und
- planmäßige Auflösung der Sonderposten des Jahres 2013 i. H. v. 2.596.900 Euro berücksichtigt. Sie hat eine planmäßige mögliche Inanspruchnahme im Jahr 2013 i. H. v. 3.269.600 Euro herangezogen. Dieser Betrag wurde pauschal auch für die Jahre 2014 bis 2016 angenommen, woraus die Hansestadt eine Gesamtsumme i. H. v. 13.078.400 Euro ermittelt hat. Die Hansestadt wollte „keinen Minusbetrag bei Verrechnungsbuchungen“ ausweisen und hat so einen pauschalen Wert ausgewiesen. In der Anlage zur Umbuchung hat sie diese Vorgehensweise erläutert.

Eine Verrechnung der negativen Jahresergebnisse und der Fehlbetragsvorträge mit der Rücklage aus der EÖB ist in den ersten Jahren nach der Erstellung der EÖB möglich. Der Landesrechnungshof weist jedoch darauf hin, dass hierdurch - wie im RdErl. des MI dargestellt - lediglich die Haushaltssituation positiver dargestellt wird, die strukturellen Probleme selbst jedoch bleiben und erst in den späteren Jahren offenkundig werden. Die Hansestadt muss deshalb daran arbeiten, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlicher zu planen und durchzuführen, um auf Dauer die Höhe ihres Eigenkapitals zu sichern.

Brückenrücklage

Der Landesrechnungshof hat stichprobenweise die Sonderrücklagen für die Brückenbauwerke geprüft.

- Brücke Bindfelde

Die Vereinbarung über eine Maßnahme an dem Bahnübergang zwischen der Planungsgesellschaft Schnellbahnbau Hannover - Berlin mbH (PGS), Hannover und der (ehemaligen) Gemeinde Bindfelde vom 11./29.11.1993 lag dem Landesrechnungshof vor (siehe auch Pkt. 3.2). Hiernach wurde eine Straßenbrücke (Beton) einschließlich der erforderlichen Rampen über die Schnellbahnstrecke Hannover - Berlin in km 101,786 durch die PGS und auf deren Kosten gebaut. Der bisherige Bahnübergang wurde durch eine Straßenbrücke ersetzt. Die Straßenanlagen sollten nach dieser Vereinbarung in das Eigentum der ehemaligen Gemeinde Bindfelde übergehen. Die PGS wollte weiterhin der ehemaligen Gemeinde die durch die Herstellung der Straßenüberquerung verursachten Erhaltungs- und Betriebskosten erstatten bzw. ablösen. Die Vereinbarung sah einen vorläufigen Ablösebetrag i. H. v. 532.178,15 Euro (1.040.850 DM) vor.

Die PGS hat mit Schreiben vom 02.12.1997 einen neu ermittelten Ablösebetrag i. H. v. 350.286,07 Euro (685.100 DM) bei einer Abschlagszahlung i. H. v. 383.468,91 Euro (750.000 DM) mitgeteilt.

Der Landesrechnungshof hat die Fertigstellung bzw. die Übertragung der Brückenbauwerke nicht vertieft geprüft. Die Hansestadt Stendal hat in der EÖB einen Betrag für eine Sonderrücklage „Brückenrücklage Bindfelde“ i. H. v. 471.150,96 Euro ausgewiesen.

- Brücke Staffelfelde

Weiterhin hat der Landesrechnungshof die Vereinbarung über die Herstellung einer neuen Kreuzung gemäß § 11 EKrG zwischen der Deutschen Bahn AG, Berlin, vertreten durch den Geschäftsbereich Netz Regionalbereich Halle, Halle (Saale) und der (ehemaligen) Gemeinde Staffelfelde vom 20./28.10.1994 geprüft (siehe auch Pkt. 3.2). Gegenstand der Vereinbarung war auch die Erstellung einer Straßenüberquerung (Beton) einschließlich der erforderlichen Straßenrampen und der Straßendammverbindung auf der Hochgeschwindigkeitsstrecke Hannover - Berlin in km 98,040. Die ehemalige Gemeinde Staffelfelde als Straßenbaulastträger sollte die Straßenanlagen, insbesondere die Straßenbrücke mit Berührungsschutzanlagen sowie den dazugehörigen Straßenrampen einschließlich der Anschlüsse an die bestehenden Wege und Straßen, erhalten. Die ehemalige Gemeinde Staffelfelde sollte nach dieser Vereinbarung für die durch die Kreuzungsherstellung verursachten Erhaltungs- und Betriebskosten einen Ablösebetrag i. H. v. von vorläufig ermittelten 720.410,26 Euro (1.409.000 DM) erhalten. Für diese Brücke ermittelte die PGS mit Schreiben vom 02.12.1997 einen neuen Ablösebetrag i. H. v. 361.934,65 Euro (708.000 DM) bei einer Abschlagszahlung i. H. v. 396.251,21 Euro (775.000 DM).

In der EÖB hat die Hansestadt Stendal einen Betrag i. H. v. 486.046,11 Euro als Sonderrücklage „Brückenrücklage Staffelfelde aktiviert.

Die Ablösebeträge für anstehende Erhaltungs- und Betriebskosten stellen Einzahlungen dar, deren Verwendung für die Unterhaltung bzw. die Betriebskosten in späteren Haushaltsjahren vorgesehen ist. Sie sind nach Ansicht des Landesrechnungshofes als passive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren.

Die Hansestadt Stendal hat zu überprüfen, ob die Mittel der Brückenrücklage bei den anderen Brücken auch für Erhaltungs- und Betriebskosten vorgesehen sind. Die Bilanzierung dieser Mittel ist ggf. auch zu korrigieren.

3.2 Sonderposten

Erhaltene Zuwendungen (Ertragszuschüsse) und Beiträge sind gemäß Nr. 5.19 BewertRL des Landes als Sonderposten in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie für investive Maßnahmen gezahlt wurden und nicht frei verwendet werden dürfen. Neben der

Aktivierung der AHK des Anlagegutes müssen diese Mittel auf der Grundlage des Vollständigkeitsprinzips als Sonderposten passiviert werden. Sie sind über die Nutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes gleichmäßig ertragswirksam aufzulösen. Sonderposten sind grundsätzlich einzeln und korrespondierend zum Vermögensgegenstand auszuweisen.

Die Hansestadt Stendal hat Sonderposten i. H. v. 103.425.832,03 Euro wie folgt ausgewiesen:

- Sonderposten aus Zuwendungen	94.757.842,67 Euro,
- Sonderposten aus Beiträgen	8.667.989,36 Euro,
- Sonderposten aus Gebührenaussgleich	0,00 Euro,
- Sonstige Sonderposten	0,00 Euro.

Sonderposten aus Zuwendungen sind überwiegend Zuwendungen des Bundes und des Landes in Form von Fördermitteln. Einen großen Teil bilden dabei die städtebaulichen Fördermittel (siehe auch Pkt. 4). Weitere wichtige Zuwendungen sind die Investitionszuschüsse nach §§ 14 und 15 FAG i. H. v. 17.890.594,15 Euro und Zuwendungen des Landes für Schulen und Kitas. Hier hat die Hansestadt die Investpauschale der Jahre 2001 bis 2012 pauschal als Sonderposten passiviert.

Beispielhaft für die Bildung von Sonderposten im Bereich der Gebäude ist das Rathaus. Hier hat die Hansestadt Investitionsmittel Dritter aus Fördermitteln des städtebaulichen Denkmalschutzes und der Investpauschale i. H. v. 735.537,61 Euro in die Bewertung einbezogen. Nach Abzug der Alterswertminderung sind Sonderposten i. H. v. 504.368,65 Euro in der EÖB passiviert.

Ein weiteres Beispiel für die Bildung von Sonderposten ist die Sanierung „Breite Straße“. Die Hansestadt hatte hier für die Abschnitte 1-6 Fördermittel i. H. v. 1.356.538,76 Euro zum 15.12.2011 festgestellt und dafür Sonderposten in der EÖB i. H. v. insgesamt 846.554,48 Euro eingestellt. Für die Abschnitte 7-11 der Straße wurden weitere Sonderposten i. H. v. 1.126.659,56 Euro in der EÖB gebildet.

Sonderposten aus Investitionspauschale

Nach dem RdErl. des MI vom 20.12.2013 erfolgt für die Bildung des Sonderpostens „Pauschale Zuwendungen“ eine jahresweise Erfassung aller nicht an einzelne Investitionsobjekte gekoppelten pauschalen Zuwendungen aus dem FAG, dem IfG u. ä. aus den Jahresrechnungen von 1991 bis zum Stichtag der EÖB.

Die Hansestadt Stendal hat von dieser Sonderregelung Gebrauch gemacht.

Nach den vorgelegten Unterlagen für die Jahre 2001 bis 2012 hat die Hansestadt Stendal eine Zuordnung der Investitionspauschale nach Hoch- und Tiefbaumaßnahmen jahresweise vorgenommen, jedoch nicht zu den einzelnen Baumaßnahmen zugeordnet.

Für die Jahre 1991 bis 2000 hat die Hansestadt Stendal die Investitionspauschale den einzelnen Objekten zugeordnet und entsprechend abgeschrieben.

Zum Beispiel hat die Hansestadt bei dem Objekt „Altmärkisches Museum“ die Investitionspauschale aus dem Jahr 1991 i. H. v. 250.533 Euro, beim Verwaltungsgebäude Markt 7 aus dem Jahr 1992 i. H. v. 51.001,50 Euro und bei der Kindertagesstätte „Nordspitzen“ i. H. v. 138.790,18 Euro im Jahr 1993/2000 zugeordnet und als Sonderposten passiviert. Weiterhin wurde für diese Kindertagesstätte in den Jahren 2009-2011 eine Investuzuweisung i. H. v. 15.882,36 Euro verbucht.

Der Landesrechnungshof kann nicht nachvollziehen, warum die Hansestadt ab dem Jahr 2001 eine konkrete Zuordnung der Investitionspauschale nicht durchgeführt hat. Dieses Versäumnis entspricht nicht dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.

Die Hansestadt sollte prüfen, ob eine objektbezogene Zuordnung der Investitionspauschale ab dem Jahr 2001 möglich ist.

Des Weiteren hat die Hansestadt im Bewertungsbericht bei einigen Objekten, z. B. bei der Verkaufsstelle im Ortsteil Möringen, beim Sportlerheim und beim Heizhaus im OT Uchtsprunge, dargestellt, dass „die Verwendung der Investitionspauschale gemäß FAG LSA nach umfangreichen Recherchen nur für die Jahre 1993, 1995 und 1996 dokumentiert werden kann. Für die Jahre von 1991-1992, 1994 und von 1997-2000 kann die Verwendung der Mittel nicht nachvollzogen werden, im Stadtarchiv wurden keine entsprechenden Unterlagen gesichtet.“

Ein entsprechender Sonderposten wurde für das Objekt nicht gebildet.

Der Landesrechnungshof empfiehlt die objektbezogene Zuordnung der Investitionspauschale und die entsprechende Passivierung der Sonderposten.

ICE-Brücken

Der Landesrechnungshof hat stichprobenhaft die Bilanzierung der Brücken über die Schnellbahnstrecke Hannover - Berlin anhand der Brückenbauwerke der Ortschaften Bindfelde und Staffelfelde geprüft. (siehe auch Pkt. 3.1). In die Hansestadt Stendal wurden die Gemeinde Bindfelde zum 01.01.1998 und die Gemeinde Staffelfelde zum 30.04.1999 eingemeindet.

Die PGS hat eine Straßenbrücke einschließlich der erforderlichen Rampen über die Schnellbahnstrecke Hannover - Berlin in km 101,786 (Brückenbauwerk IV, Gemarkung 0354 Bindfelde, Flur 3, Flurstück 346) gebaut und diese nach der Fertigstellung an die ehemalige Gemeinde Bindfelde übertragen.

Die Firma 1 hat für diese Brücke eine Bewertung erstellt. Nach der „Monetären Bewertung von Ingenieurbauwerken im Rahmen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens“ der Firma 1 vom 24.04.2008 wurden zum 01.01.2011 Herstellungskosten i. H. v. 621.062 Euro bei einer Restnutzungsdauer von 45 Jahren ermittelt. Bei dieser Bewertung wurde die Zustandsnote 1,6 aus der Brückenhauptprüfung aus dem Jahr 2004 berücksichtigt. Die Hansestadt Stendal hat bei der Bewertung des Brückenbauwerkes für die EÖB die letzte Hauptprüfung aus dem Jahr 2010 mit einer Zustandsnote 1,9 zugrunde gelegt. Hiernach wurde bei der Bewertung der Brücke ein Abschlag i. H. v. 30 % gemäß den Festlegungen der BewertRL der Hansestadt herangezogen. Dieser Abschlag umfasst 186.318,60 Euro, wodurch ein Restwert für die Brücke i. H. v. 434.743,40 Euro zum 01.01.2011 ermittelt wurde. Unter Berücksichtigung von Absetzungen für Abschreibung i. H. v. 19.321,92 Euro hat die Hansestadt Stendal in der EÖB für diese Brücke (VMGS 11.122) 415.421,48 Euro aktiviert. Einen Sonderposten hat die Hansestadt bei einer kostenlosen Übertragung der Brücke an die ehemalige Gemeinde Bindfelde nicht passiviert.

Weiterhin hat die Deutsche Bahn AG, Berlin eine Straßenüberquerung einschließlich der erforderlichen Straßenrampen und der Straßendammverbindung auf der Hochgeschwindigkeitsstrecke Hannover - Berlin in km 98,040 (Brückenbauwerk I, Gemarkung 0403 Staffelfelde, Flur 4, Flurstück 27/29) errichtet. Auch diese Brücke hat die Deutsche Bahn AG, Berlin nach der Fertigstellung der ehemaligen Gemeinde Staffelfelde kostenlos übertragen. Die Hansestadt Stendal hat auf der Grundlage der Bewertung der Firma 1 vom 24.04.2008 für diese Brücke in Staffelfelde (VMGS 11.119) in der EÖB 347.702,24 Euro aktiviert. Ein Sonderposten wurde nicht gebildet.

Die PGS bzw. die Deutsche Bahn AG, Berlin haben beide Brücken auf eigene Kosten erstellt und nach der Fertigstellung auf die ehemaligen Gemeinden Bindfelde und

Staffelfelde übertragen. Aus Sicht des Landesrechnungshofes liegen unentgeltliche Übertragungen der Brücken vor.

Wird einer Gemeinde ein für die Aufgabenerledigung notwendiger Gegenstand unentgeltlich übertragen, für welchen ein Zeitwert von mehr als 410 Euro ermittelt wurde, ist der Gegenstand zum Zeitwert zu aktivieren und für die Refinanzierung des Gegenstandes eine Sonderrücklage nach Nr. 4.2.7 BewertRL des Landes zu bilden. Mit dem RdErl. des MI vom 20.12.2013 „Bilanzierung von Sonderposten“ ist bei Schenkungen gemäß Nr. 4.2.7 BewertRL des Landes abweichend von einer Sonderrücklage ein Sonderposten zu bilden, welcher entsprechend den allgemeinen Bestimmungen aufzulösen ist. Dies gilt auch für einen sonstigen unentgeltlichen Erwerb. Der aktuelle RdErl. des MI vom 11.10.2018, der eine Ausnahme für die Bilanzierung des unentgeltlichen Vermögensübergangs zwischen Kommunen, dem Land oder dem Bund aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Bestimmung regelt, findet auf den vorliegenden Fall keine Anwendung.

Die Hansestadt Stendal hat zum Vermögensgegenstand ICE-Brücke Bindfelde (VMGS 11.122) und zum Vermögensgegenstand ICE-Brücke Staffelfelde (VMGS 11.119) keine Sonderposten gebildet, obwohl die Brückenbauwerke den damaligen Gemeinden kostenlos übertragen wurden und nach den Eingemeindungen nun zum Vermögen der Hansestadt Stendal gehören.

Zur Bilanzierung der weiteren ICE-Brücken hat der Landesrechnungshof keine weiteren Prüfungshandlungen durchgeführt. In der Übersicht „Vermögensgegenstände Eröffnungsbilanz Aktiva und Passiva“ waren für diese Vermögensgegenstände auch keine Sonderposten ausgewiesen.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass grundsätzlich beim unentgeltlichen Erwerb von Vermögen neben der Bilanzierung der Vermögensgegenstände gemäß dem RdErl. des MI vom 20.12.2013 jeweils ein Sonderposten zu bilden ist. Die Hansestadt Stendal hat zu überprüfen, welche weiteren Brücken ihr kostenlos übertragen wurden. Auch für diese Vermögensgegenstände hat die Hansestadt jeweils Sonderposten zu bilden.

3.3 Rückstellungen

Rückstellungen sind Verbindlichkeiten und Aufwendungen, die wegen ihres Entstehungszeitpunktes oder ihrer Höhe noch ungewiss sind. Durch die Bildung von Rückstellungen sollen die zu einem späteren Zeitpunkt zu leistenden Auszahlungen aufwandsmäßig periodengenau zugerechnet werden können.

Die Hansestadt Stendal hat in der EÖB folgende Rückstellungen gebildet:

- Rückstellungen für Pensionen und Beihilfen i. H. v. 236.211,00 Euro und
- sonstige Rückstellungen i. H. v. 11.383.237,80 Euro.

Die sonstigen Rückstellungen umfassen:

- Verdienstzahlungen in der Freistellungsphase im Rahmen der Altersteilzeit, abzugeltender Urlaubsanspruch aufgrund längerer Erkrankung und ähnlicher Maßnahmen
i. H. v. 8.935.953,32 Euro,
- drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren i. H. v. 11.700,00 Euro und
- sonstige Verpflichtungen gegenüber Dritten oder aufgrund von Rechtsvorschriften
i. H. v. 2.435.584,48 Euro.

Die BewertRL der Hansestadt und der Anhang zur EÖB enthalten Ausführungen, was unter einer Rückstellung zu verstehen ist und unter welchen allgemeinen Voraussetzungen diese zu bilden sind.

Die Hansestadt Stendal hat in den Festlegungen zum Bewertungsverfahren „Bewertung von Rückstellungen in der Hansestadt Stendal - Altersteilzeit, abzugeltender Urlaubsanspruch, Pensionsverpflichtungen und Abfindungen“ vom 24./25./30.06.2014 einige konkrete Vorgaben für die Bildung von diesen Rückstellungen vorgegeben.

Die Dokumentation zur EÖB enthielt für alle Rückstellungen Unterlagen für deren Bildung. Diese waren jedoch nicht für alle Rückstellungen im erforderlichen Umfang vorhanden.

Aus dem „Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Hansestadt Stendal zum 01.01.2013“ konnte der Landesrechnungshof entnehmen, dass schon das RPA die Bildung der Rückstellungen umfangreich geprüft hat.

Der Landesrechnungshof hat sich stichprobenweise die Bildung von verschiedenen Rückstellungen angesehen und verschiedene Unterlagen nachgefordert. Für die Bildung von Rückstellungen hat er folgende Feststellungen:

Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten

In der Dokumentation zur EÖB waren lediglich die passivierten Einzelbeträge auf dem Sachkonto 262100 ausgewiesen. Erläuterungen, warum die Hansestadt Stendal diese i. H. v. insgesamt 911.785,08 Euro gebildet hat, konnte der Landesrechnungshof aus

dem „Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Hansestadt Stendal zum 01.01.2013“ entnehmen. Dieser Prüfbericht enthält auch die Feststellung, dass nach Einschätzung des RPA diese Rückstellung für die Altlastensanierung für das Areal der ehemaligen Schwellentränke zu erhöhen ist.

Der Grund und die Höhe für die Bildung dieser Rückstellung waren im Anhang bzw. in der Dokumentation zur EÖB unzureichend dokumentiert.

Verdienstzahlungen in der Freistellungsphase im Rahmen der Altersteilzeit, abzugel-
tender Urlaubsanspruch aufgrund längerfristiger Erkrankung und ähnliche Maßnahmen

In der Dokumentation zur EÖB hat die Hansestadt Stendal ihr Vorgehen bei der Bildung der Rückstellung für die Altersteilzeit anhand von mehreren Aufstellungen und Tabellen nachgewiesen. Dem Landesrechnungshof wurden einzelne Vereinbarungen zur Gewährung von Altersteilzeit zwischen der Hansestadt Stendal und den Arbeitnehmern zur Einsichtnahme übergeben.

Die Hansestadt Stendal bildete in einer Aufstellung die „Arbeitgeberanteile zur Berechnung der Rückstellung für Altersteilzeit“ ab. Hierin waren der zu berücksichtigende Anteil für die Rentenversicherung, die Arbeitslosenversicherung, die Pflegeversicherung, die Krankenversicherung, der Zusatzbeitrag zur Zusatzversorgungskasse (ZVK) bzw. die Summe des Arbeitgeberanteils einzeln für die Jahre 2003 bis 2012 aufgelistet. Diese Anteile wurden dann in Abhängigkeit des mit jedem einzelnen Arbeitnehmer abgeschlossenen zeitlichen Rahmens jahresweise berücksichtigt. Hierzu erstellte die Hansestadt Stendal eine umfangreiche Tabelle „Zuführung/Entnahme von Wertguthaben und Aufstockung“. Für den Landesrechnungshof war ersichtlich, dass die letzten Vereinbarungen der Hansestadt Stendal mit Arbeitnehmern im Jahr 2024 mit der Beendigung der Freistellungsphase enden. Weiterhin waren in der Dokumentation je ein „Aktivierungsblatt – Rückstellungen für Altersteilzeit der Hansestadt Stendal (Wertguthaben)“ und ein „Aktivierungsblatt – Rückstellungen für Altersteilzeit der Hansestadt Stendal (Aufstockungsbetrag)“ beigelegt.

Nach der Aufstellung der „Arbeitgeberanteile zur Berechnung der Rückstellung für Altersteilzeit“ wurden bei der Berechnung der Rückstellungsbeträge der Zusatzbeitrag an die ZVK, jedoch nicht die Umlage an die ZVK berücksichtigt.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes sind sowohl die Zusatzbeiträge gemäß § 64 Abs. 1 Satzung-ZVK als auch die Umlagen nach §§ 60 Abs. 1 i. V. m. 62 Abs. 1 Satzung-ZVK bei der Bildung der Rückstellung für die Verdienstzahlungen in der

Freistellungsphase im Rahmen der Altersteilzeit gemäß § 35 Abs. 1 Nr. 6a GemHVO-Doppik zu berücksichtigen. Für die Berechnung des Rückstellungsanteils ist ferner § 62 Abs. 3 Satzung-ZVK zu beachten. Den Grund für die Einbeziehung der Umlage zur ZVK in die Berechnung der Rückstellung sieht der Landesrechnungshof darin, dass es sich bei diesen Nebenleistungen um tarifvertragliche Bestandteile handelt, die sich in ihrer Höhe durch die Satzung der ZVK bestimmen und die der Arbeitgeber über den gesamten Zeitraum der Altersteilzeit (Blockmodell) an die ZVK zu entrichten hat. Da diese an die Höhe des sozialversicherungspflichtigen Entgelts (gehaltsabhängig) gebunden sind, baut sich parallel zu diesem während der Beschäftigungsphase ein Erfüllungsrückstand auf. Mit der entsprechenden Rückstellungsbildung wird dem Vorsichtsprinzip sowie der Periodengerechtigkeit entsprochen.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass das MI im Mai 2015 die Auffassung des Landesrechnungshofes zur Einbeziehung insbesondere des Zusatzbeitrages und der Arbeitgeberumlage zur ZVK bestätigt hat.

Der Landesrechnungshof empfiehlt der Hansestadt Stendal, auf dieser Grundlage die Umlagen zur ZVK in die Rückstellungsbildung zur EÖB und für die Jahresabschlüsse einzubeziehen.

Rückstellungen für Ermächtigungen aus Vorjahren

Der Dokumentation zur EÖB waren die „Ermächtigungsübertragungen aus Vorjahren“ für das Haushaltsjahr 2013 (Stand 28.10.2013) beigefügt. In dieser waren für die einzelnen Teilhaushalte die Ermächtigungsübertragungen den Produkten und den entsprechenden Sachkonten zugeordnet. Hiernach wurden insgesamt Ermächtigungen i. H. v. 1.779.308,40 Euro in die EÖB übertragen. Diese Ermächtigungen wurden zum großen Teil für die Unterhaltung der Gebäude und baulichen Anlagen und zur Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens gebildet. Hierbei wurde lediglich bei einzelnen Maßnahmen eine konkrete Verwendung im Teilhaushalt „Gestaltung der Umwelt“ für den Scheunenweg i. H. v. 1.472,60 Euro und die Straße zum Schäferhof Wittenmoor i. H. v. 1.375,45 Euro ausgewiesen. Weitere Ermächtigungen waren beim Teilhaushalt „Soziales und Jugend“ für Zuschüsse an übrige Bereiche i. H. v. 352.000 Euro und im Teilhaushalt „Gestaltung der Umwelt“ für den Verfügungsfonds für das Stadtteilmanagement (Finanzierung Kleinstprojekte) i. H. v. 2.397,06 Euro und den Druck und die Verteilung der Stadtteilzeitung i. H. v. 916,61 Euro vorgesehen. Außerdem waren Ermächtigungsübertragungen für Sachverständigen-, Gerichts- und ähnliche Aufwendungen i. H. v. insgesamt 93.964,08 Euro gebildet worden.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die Gemeinden zu Instandhaltungsmaßnahmen gemäß § 112 Abs. 2 KVG LSA (vormals § 104 Abs. 2 GO LSA) verpflichtet sind. Unterlassen sie diese ausnahmsweise, so sind Rückstellungen gemäß Pkt. 5.20 der BewertRL des Landes zu bilden. Werden notwendige Instandhaltungsmaßnahmen am Sachanlagevermögen nicht durchgeführt, sind im Rahmen der Erstellung der EÖB bei der Bewertung von diesen Vermögensgegenständen Wertminderungen in Form von Abwertungen (Abschlägen) zu berücksichtigen.

Die Passivierung von Ermächtigungen aus dem Vorjahr ist nur zulässig, wenn die Realisierung oder Beschaffung im laufenden Jahr konkret beabsichtigt war, die Durchführung oder Fortführung der Maßnahme jedoch nicht realisiert oder abgerechnet werden kann und/oder deren Durchführung im Rahmen der Haushaltsplanung des darauf folgenden Jahres tatsächlich beabsichtigt ist. Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass im bisherigen kameralen Haushalt der Ausweis eines Aufwandes nicht vorgesehen war, die Auflösung einer nicht konkreten Rückstellungsbildung aber zum Ertrag führen würde.

Der Landesrechnungshof ist daher der Auffassung, dass die Hansestadt Stendal die Notwendigkeit der Bildung der Ermächtigungen aus Vorjahren für die einzelnen Maßnahmen nicht konkret für jedes Vorhaben begründet hat. So wären für jede Maßnahme Gründe auszuweisen gewesen, warum bis zum Jahresende diese Mittel nicht ausgegeben werden konnten und diese Ermächtigungen in das nächste Jahr übertragen werden mussten. Eine Übertragung von Ausgabeermächtigungen von der kameralen Haushaltsführung in die doppische Haushaltsführung erfordert eine nachvollziehbare Begründung, warum diese Ermächtigungen nicht im laufenden Haushaltsjahr in Anspruch genommen werden konnten. Auf dieser Grundlage hält der Landesrechnungshof die Bildung der Rückstellungen für Ermächtigungen für nicht zulässig.

3.4 Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind Zahlungsverpflichtungen, die am Bilanzstichtag hinsichtlich ihres Eintritts, ihrer Höhe und ihrer Fälligkeit feststehen. Sie sind durch eine Erfassung aller zum Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen zu ermitteln und mit ihrem Rückzahlungsbetrag gemäß § 104 a Abs. 2 Nr. 2 GO LSA i. V. m. Nr. 5.21 BewertRL anzusetzen.

Die Hansestadt Stendal hat in der EÖB Verbindlichkeiten i. H. v. insgesamt 19.653.845,81 Euro ausgewiesen:

- Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen gemäß § 41 Abs. 4 S. 2 GemHVO Doppik i. H. v. 17.119.456,69 Euro,
- Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit i. H. v. 0,00 Euro,
- Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen i. H. v. 0,00 Euro,
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen i. H. v. 832.858,23 Euro,
- Verbindlichkeiten aus Transferleistungen i. H. v. 647.454,60 Euro und
- sonstige Verbindlichkeiten i. H. v. 1.054.076,29 Euro.

Die Hansestadt Stendal hat in ihrer BewertRL festgelegt, welche Zahlungsverpflichtungen bei den Verbindlichkeiten zu berücksichtigen sind. Entsprechend dem Vollständigkeitsprinzip sind alle am Stichtag bestehenden Schulden vollständig zu passivieren. Im Anhang zur EÖB hat die Hansestadt Stendal darauf hingewiesen, dass die aufgenommenen Kredite für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen mit 87 % den größten Anteil der Verbindlichkeiten darstellen.

Die Dokumentation für die Bewertung der Verbindlichkeiten enthielt lediglich eine Aufstellung „Schulden der Kommunalen Haushalte einschließlich Mandant 1 Hansestadt Stendal“ mit den Beträgen zum 31.12.2012 und eine Auflistung „Eröffnungsbilanzbuchungen (Verwahr- und Vorschussgelder) mit den Anfangsbeständen 2013.“

Der Landesrechnungshof wurde von der Hansestadt Stendal darauf hingewiesen, dass für einen Teil der Verbindlichkeiten keine weiteren separaten Unterlagen vorliegen, da diese Verbindlichkeiten aus der Jahresrechnung 2012 übernommen und in die EÖB eingebucht wurden. Die Jahresrechnung 2012 wurde dem Landesrechnungshof übergeben. Im Verlauf der örtlichen Erhebungen wurde weiterhin ein „Aktivierungsblatt Rückstellungen – Anteil an Eigenmitteln der Treuhandkontenbestände per 01.01.2013“ überreicht, aus dem der Anteil der Fördermittel hervorgeht, welche als „Passiva Sonstige Verbindlichkeiten“ ausgewiesen wurden. In die EÖB sind diese Mittel als „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ eingegangen.

Dem Landesrechnungshof wurde die Möglichkeit eingeräumt, entsprechend der abgeforderten Stichprobe Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen einzusehen. Weiterhin hat die Hansestadt Stendal eingeräumt, archivierte Rechnungen bzw. Buchungsanordnungen für die gebildeten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zur Einsichtnahme bereitzustellen.

Aufgrund der knappen Dokumentation bei verschiedenen Verbindlichkeiten war eine umfassende Prüfung durch den Landesrechnungshof nur eingeschränkt möglich. Diese führte zu keinen Feststellungen.

3.5 Rechnungsabgrenzungsposten

Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten werden gemäß Nr. 5.16 BewertRL die vor dem Bilanzstichtag geleisteten Auszahlungen angesetzt, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Passive Rechnungsabgrenzungsposten umfassen die vor dem Bilanzstichtag erhaltenen Einnahmen, wenn sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten hat die Hansestadt Stendal nicht gebildet. Die Hansestadt Stendal hat in ihrer BewertRL festgelegt, dass für bestimmte Aufwandsarten, wie beispielsweise Versicherungsleistungen, Mieten, Pachten, Mitgliedsbeiträge u. ä., auf die Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten verzichtet werden kann. Das RPA hat bereits im „Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Hansestadt Stendal zum 01.01.2013“ darauf hingewiesen, dass für die Beamtenbesoldung für den Monat Januar 2013 kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet wurde, und die Empfehlung gegeben, dass eine einheitliche Wesentlichkeitsgrenze unter Beachtung des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes festzulegen sei.

Der passive Rechnungsabgrenzungsposten umfasst 2.513.401,57 Euro. Hiervon wurden gebildet:

- 2.479.059,19 Euro für Grabnutzungsgebühren der Hansestadt (Altfälle) und
- 34.342,36 Euro für Grabnutzungsgebühren der Ortsteile (Altfälle).

Die Hansestadt Stendal hat für die Ermittlung der Rechnungsabgrenzungsposten für Grabnutzungsgebühren gemäß den Empfehlungen im RdErl. des MI „Behandlung von Grabnutzungsgebühren“ vom 02.10.2012 den Durchschnitt der letzten fünf Jahre berücksichtigt. Hierbei hat die Hansestadt Stendal die Anzahl der Bestattungen der Jahre 2007 bis 2011 zu Grunde gelegt. Dem Landesrechnungshof wurden verschiedene Tabellen zur Ermittlung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens vorgelegt. Fragen zu einzelnen Beträgen hat die Hansestadt Stendal umgehend beantwortet und weitere Unterlagen, insbesondere zahlreiche Friedhofssatzungen, Gebührensatzungen, Änderungssatzungen und Tabellen mit Anzahlen der Bestattungen bzw. Berechnungen, bereitgestellt.

Die Dokumentation zu den gebildeten Rechnungsabgrenzungsposten für die Grabnutzungsgebühren konnte durch den Landesrechnungshof nachvollzogen werden.

Mit den Eingemeindungen der Gemeinde Möringen mit dem Ortsteil Klein Möringen und der Gemeinde Uchtspringe mit den Ortsteilen Börgitz und Wilhelmshof zum 01.01.2010 bzw. der Gemeinde Dahlen mit den Ortsteilen Dahrenstedt, Gohre, Welle und Dahrenstedt zum 01.09.2010 gingen die gemeindeeigenen Friedhöfe in Klein Möringen, Uchtspringe und Welle in die Hansestadt Stendal über.

Für Verlängerungen der Nutzungsdauer wurde auf dem Friedhof in Uchtspringe eine Friedhofsunterhaltungsgebühr einschließlich Wassergeld je Grab und Jahr für die gesamte Nutzungs- und Ruhezeit i. H. v. 15 Euro von den Nutzungsberechtigten erhoben. Hierfür wurde ein entsprechender Gebührenbescheid jedem Nutzungsberechtigten bis spätestens 15.05. des laufenden Jahres gemäß der 1. Änderungssatzung der Gebührensatzung für den gemeindeeigenen Friedhof Uchtspringe vom 10.07.2002, 2. Änderung vom 11.09.2002 bzw. 3. Änderung der Gebührensatzung für den gemeindeeigenen Friedhof Uchtspringe vom 04.01.2006 zugesandt.

Auch auf dem Friedhof in Klein Möringen wurde eine Friedhofsunterhaltungsgebühr i. H. v. 5 Euro je Jahr mit einem jährlichem Gebührenbescheid dem Nutzungsberechtigten gemäß der Gebührensatzung der Gemeinde Möringen für den gemeindeeigenen Friedhof im Ortsteil Klein Möringen vom 29.04.2003 zugeschickt.

Auf dem Friedhof in Dahlen wurde jährlich ein Gebührenbescheid für eine Friedhofsunterhaltungsgebühr i. H. v. 3 Euro je Grabstätte und Jahr gemäß der Gebührensatzung für den gemeindeeigenen Friedhof Welle der Gemeinde Dahlen vom 01.09.2003 und der 1. Änderung der Gebührensatzung für den gemeindeeigenen Friedhof Welle der Gemeinde Dahlen vom 14.02.2005 erstellt.

Die Hansestadt Stendal hat eine Fortgeltungssatzung für Friedhofsrecht in den Ortschaften Möringen und Uchtspringe vom 10.10.2014 und eine Fortgeltungssatzung für Friedhofsrecht in den Ortschaften Dahlen, Möringen und Uchtspringe vom 07.12.2015 erlassen.

Mit dem Inkrafttreten der Friedhofssatzung der Hansestadt Stendal vom 11.07.2016 und der Friedhofsgebührensatzung der Hansestadt Stendal von 11.07.2016, beide gültig ab 01.01.2016, gab es keine Regelungen zur Friedhofsunterhaltungsgebühr mehr, welche bislang in den Ortsteilen erhoben wurde. Dies wurde dem Landesrechnungshof vom Amt für Technische Dienste Friedhof und Grünflächen bestätigt.

Die umfangreichen Bemühungen der Hansestadt Stendal bei der Ermittlung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens für die Grabstellen auf den städtischen

Friedhöfen erkennt der Landesrechnungshof an. Der Landesrechnungshof konnte jedoch nicht vollständig nachvollziehen, welcher Umfang an Friedhofsunterhaltungsgebühren für die Friedhöfe in den Ortschaften Dahlen, Möringen und Uchtsprunge zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Friedhofssatzung bzw. Friedhofsgebührensatzung noch bestanden hat, der zukünftig aus dem Haushalt der Hansestadt zu decken ist.

Der Landesrechnungshof schließt sich der Feststellung des RPA an, dass für die Bildung von aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten Wesentlichkeitsgrenzen für die von der Hansestadt Stendal festgelegten Aufwands- und Ertragsarten festgelegt werden und nicht generell bei diesen auf die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten verzichtet werden sollten.

4. Bilanzierung städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen

4.1 Rechtliche Vorgaben bei der Bilanzierung von Städtebaumaßnahmen

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes sind aufgrund nicht vorhandener abweichender Vorgaben die allgemein im Rahmen des NKHR zu beachtenden Bilanzierungsvorschriften für die Vermögens- und Schuldpositionen auf die städtebaulichen Maßnahmen anzuwenden. Somit sind grundsätzlich die folgenden Bilanzierungsgrundsätze zu beachten. Diese sollen insbesondere gewährleisten, dass die EÖB hinsichtlich der in einer Stadt durchgeführten städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Stadt widerspiegelt, die von einem fachkundigen Dritten in angemessener Zeit nachvollzogen werden können.

1. Wirtschaftliches Eigentum

Gemäß aktueller Regelung in § 34 Abs. 1 Satz 2 KomHVO ist ein Vermögensgegenstand in die (EÖB-) Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist. Somit hat die Kommune grundsätzlich alle im städtebaulichen Sanierungs- bzw. Entwicklungsgebiet gelegenen Vermögensgegenstände in ihrem wirtschaftlichen Eigentum zu bilanzieren.

Dieses umfasst auch das Treuhandvermögen, wenn sich die Kommune zur Abwicklung der Maßnahme eines treuhänderisch tätig werdenden Sanierungs- oder Entwicklungsträgers bedient. Das wirtschaftliche Eigentum am Treuhandvermögen liegt gemäß § 160 BauGB bei der Kommune. Insofern hat diese die Vermögensgegenstände des Treuhandvermögens gemäß § 34 Abs. 1 Satz 2 KomHVO in ihre Vermögensrechnung

aufzunehmen. Das Treuhandvermögen ist wirtschaftliches Eigentum der Kommune und muss sich in der Bilanz wiederfinden.

Weiterhin sind Zuwendungen, welche die Kommune im Rahmen des Städtebaus an Dritte leistet (Investitionsfördermaßnahmen), gemäß § 34 Abs. 6 KomHVO in der Bilanz als immaterielle Vermögensgegenstände zu berücksichtigen. Dieses gilt, sofern für die Stadt eine mehrjährige Zweckbindung oder eine Gegenleistung vereinbart wurde, die nachhaltig der kommunalen Aufgabenerfüllung dient.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes trifft das auf an Dritte ausgereichte städtebauliche Sanierungsmittel zu.

2. Beachtung des Vollständigkeitsprinzips

Gemäß § 104b Abs. 1 GO LSA i. V. m. § 34 Abs. 1 GemHVO Doppik sind in der EÖB und in allen Folgebilanzen grundsätzlich alle Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten darzustellen. Dabei sind insbesondere alle kommunal genutzten Vermögensgegenstände im Anlagevermögen, alle für die Veräußerung vorgesehenen Vermögensgegenstände (Grundstücke) im Umlaufvermögen, alle an Dritte geleistete investive Zuwendungen als immaterielle Vermögensgegenstände und alle Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen in der Vermögensrechnung (EÖB und Folgebilanzen) zu bilanzieren. Weiterhin sind in den Folgebilanzen alle ergebnis- und finanzwirksamen Geschäftsvorfälle darzustellen.

Der Landesrechnungshof hält es mit Blick auf das Vollständigkeitsprinzip insbesondere auch für erforderlich, dass die einzelnen durchgeführten Sanierungsmaßnahmen als entsprechende Zugänge im Anlagevermögen (AHK) bei den sanierten Vermögensgegenständen erfasst werden.

3. Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung sowie -erfassung

Gemäß § 37 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO Doppik sind alle Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten grundsätzlich einzeln zu bewerten und dementsprechend auszuweisen. Die Beachtung des Grundsatzes erachtet der Landesrechnungshof aus Gründen der Transparenz und des bilanziellen Nachweises der in die städtebaulichen Maßnahmen geflossenen Haushaltsmittel für notwendig. Die Fördermittel sind dem Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung folgend grundsätzlich einzeln und korrespondierend zum finanzierten Vermögensgegenstand zu erfassen und in den Bilanzen als Sonderposten auszuweisen.

4. Zusammenhängende Darstellung der städtebaulichen Maßnahmen sowie Grundsatz der Transparenz und Bilanzklarheit

Alle relevanten Bilanzpositionen und Geschäftsvorfälle müssen nach Auffassung des Landesrechnungshofes der jeweiligen Sanierungs- bzw. Entwicklungsmaßnahme eindeutig zuordenbar sein. Die Aufbereitung der städtischen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen sollte dabei so erfolgen, dass ein zusammenhängender Gesamtüberblick über die einzelnen Maßnahmen in der EÖB sowie in den folgenden Jahresabschlüssen gegeben wird. Dieser Anforderung werden nach Auffassung des Landesrechnungshofes insbesondere folgende Dokumentationsansätze gerecht, die der Transparenz und Bilanzklarheit dienen:

- separate Festlegungen zur Bewertung und zum Ausweis von städtebaulichen Maßnahmen in der kommunalen BewertRL,
- beigelegte, erläuternde Übersichten zu einzelnen Bilanzpositionen, wie z. B. Übersichten mit geleisteten investiven Zuwendungen an Dritte oder in den einzelnen städtebaulichen Maßnahmen sanierte kommunale Vermögensgegenstände sowie
- Erläuterungen in den Anhängen zur EÖB und zu den nachfolgenden Jahresabschlüssen.

Die bilanzielle Darstellung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen sollte nach Auffassung des Landesrechnungshofes letztlich dazu führen, dass sich ein fachkundiger Dritter ohne erheblichen Aufwand einen Gesamtüberblick über die bis zum Bilanzstichtag durch die Kommune durchgeführten städtebaulichen Maßnahmen verschaffen kann. Es sollten alle für die Beurteilung der Maßnahme notwendigen Informationen vermittelt werden.

5. Städtebauliche Maßnahmen als investive Gesamtmaßnahmen

Die mit der Durchführung städtebaulicher Maßnahmen verbundene Zielstellung liegt in der Aufwertung eines städtischen Gebietes. Die städtebauliche Gesamtmaßnahme ist dabei die Summe unterschiedlicher Teilmaßnahmen, die in der Summe der Erneuerung eines Stadtgebietes dienen. Nach Auffassung des Landesrechnungshofes ist somit die städtebauliche Gesamtmaßnahme insgesamt als investiv einzustufen. Dieses spiegelt sich u. a. auch in der Zweckbindung der von Bund und Land ausgereichten städtebaulichen Förderungsmittel wider, die investiv zu verwenden sind. Dieses hat nach Auffassung des Landesrechnungshofes zur Folge, dass alle im Sanierungsgebiet durchgeführten Maßnahmen zu Anlage- bzw. Umlaufvermögen auf der Aktivseite der kommunalen EÖB und aller Folgebilanzen führen.

Auf dieser Grundlage sind nach Auffassung des Landesrechnungshofes alle im Rahmen von Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen durchgeführten Einzelmaßnahmen am kommunalen Vermögen oder am Vermögen Dritter (durch die Gewährung von investiven

Zuwendungen) als entsprechende Ansätze auf der Aktivseite der Bilanz zu berücksichtigen. Dieses gilt dabei unabhängig davon, ob es sich bei der einzelnen (Bau-)Maßnahme gemäß den maßgeblichen Vorgaben des NKHR um Herstellungs- oder Unterhaltungsaufwendungen handelt. Im Ergebnis dienen diese der städtebaulichen Zielstellung der Aufwertung bzw. Erneuerung des Stadtgebietes.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes folgt hieraus insbesondere für die EÖB und alle Folgebilanzen der Kommunen, dass alle im Rahmen des Städtebaus an Dritte geleisteten Zuwendungen grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände ausgewiesen werden. Dies gilt ebenfalls für alle anderen im Rahmen der Sanierung bzw. Entwicklung eines Gebietes durchgeführten Baumaßnahmen, die zu AHK für bebaute und unbebaute Grundstücke sowie für das Infrastrukturvermögen führen.

4.2 Überblick über städtebauliche Maßnahmen der Hansestadt Stendal

Die Hansestadt Stendal erhielt in den Jahren seit 1991 Fördermittel der Stadtsanierung für folgende Programme:

- Städtebauliche Sanierung „Altstadt“,
- Städtebaulicher Denkmalschutz „Altstadt und Bahnhofsvorstadt“,
- Stadtumbau Ost Rückbau und Aufwertung,
- Soziale Stadt „Gebietskulisse Stadtsee“,
- Aktive Stadt- und Ortsteilzentren und
- Städtebauliche Erneuerung und Weiterentwicklung großer Neubaugebiete.

Für die Durchführung der ersten drei genannten Programme hat die Hansestadt als Sanierungsträger die Deutsche Stadtentwicklungsgesellschaft mbH (DSK) beauftragt.

Die DSK hat zur Durchführung der städtebaulichen Sanierung drei Treuhandkonten eingerichtet. Die Treuhandkonten weist die Hansestadt unter der Bilanzposition geleistete Anzahlungen aus.

Kommunale Bewertungsrichtlinie

Die geltende BewertRL der Hansestadt und ihre ursprüngliche Fassung enthalten keine Festlegungen und Erläuterungen zur Bilanzierung städtebaulicher Maßnahmen. Es fehlen in der Richtlinie insbesondere Festlegungen zur Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens, des Infrastrukturvermögens und weiterer im Zusammenhang mit dem Städtebau maßgeblicher Bilanzpositionen.

Sie enthält lediglich eine Festlegung zur Bewertung von Grundstücken im Sanierungsgebiet. Diese legt fest, dass die Grundstücke als wirtschaftliches Eigentum der Kommune bei der Hansestadt Stendal zu bilanzieren sind.

Der Anhang zur EÖB der Hansestadt Stendal enthielt keine Erläuterungen zur Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken im Sanierungsgebiet sowie zu Ausleihungen, zum Bankbestand Sanierungsträger und hiermit im Zusammenhang stehenden sonstigen Verbindlichkeiten.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes sind hier die entsprechenden Bilanzpositionen zu erläutern, so dass ein sachverständiger Dritter einen Überblick über die Erfassung und Bewertung von städtebaulichen Maßnahmen in der EÖB der Hansestadt bekommt und die Wertansätze in der EÖB nachvollziehbar sind.

Übersichten zu sanierten Immobilien und Infrastrukturvermögen aus städtebaulichen Mitteln sind ebenfalls weder als Anlage noch als Dokumentation zur EÖB vorhanden. Darüber hinaus sind keine Erläuterungen enthalten.

Der Landesrechnungshof sieht es als notwendig an, dass die Hansestadt die zurzeit gültige Bewertungsrichtlinie in Bezug auf die städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen überarbeitet bzw. die entsprechenden Regelungen zur Erfassung und Bewertung städtebaulicher Maßnahmen in eine neue kommunale Bewertungsrichtlinie aufnimmt und in den Anlagen zur EÖB ergänzt.

Handhabung der Treuhandkonten

Mit Schreiben vom 20.11.2013 hat das Amt für Stadtumbau und Sanierung eine Maßnahmenliste erstellt, welche die investiven und nichtinvestiven (konsumtiven) Maßnahmen der Fördermittelprogramme Städtebauliche Sanierung, Städtebaulicher Denkmalschutz und Stadtumbau Ost darstellte.

Die nichtinvestiven Einzelmaßnahmen (Objekte) hat die Hansestadt als Aufwand gebucht.

Eine Begründung, wieso die Einzelmaßnahmen als nichtinvestiv eingeschätzt wurden, konnte der Maßnahmenliste nicht entnommen werden.

Im Folgenden hat die Hansestadt die drei Treuhandkonten jeweils in investiven und konsumtiven (nichtinvestiven) Anteil aufgeteilt. Die Berechnung erfolgte über prozentuale Anteile für Fördermittel (2/3) und Eigenmittel (1/3). Auf der Aktivseite der EÖB verbuchte sie die Gesamtsumme auf geleistete Anzahlungen/Anlagen im Bau.

Auf der Passivseite der EÖB verbuchte sie den konsumtiven Anteil der Eigenmittel der Hansestadt unter „Rückstellungen“, den Anteil Fördermittel zusammen mit dem Anteil der investiven Fördermittel unter „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“.

Den investiven Anteil der Eigenmittel bezeichnet die Hansestadt als „auf Passiva nicht einzustellenden investiven Anteil“.

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass die Hansestadt hierzu keine Festlegungen in ihrer BewertRL getroffen bzw. auch nicht ihre Vorgehensweise im Anhang zur EÖB erläutert hat.

Eine Aufteilung der Fördermittel in investiv und konsumtiv kann erst nach Abschluss der Maßnahme nach Abrechnung durch den Sanierungsträger/Treuhänder erfolgen.

Nach dem RdErl. des MI vom 20.12.2013 (Sonderpostenerlass) sind die Fördermittel bis zur Aktivierung des finanzierten Vermögensgegenstandes insgesamt als „Sonderposten aus Anzahlungen“ und die Eigenmittel als Eigenkapital darzustellen.

Auch ist eine Bildung von Rückstellungen aus einem vorher festgelegten konsumtiven Anteil nicht zulässig. Rückstellungen zur Eröffnungsbilanz sind ausschließlich für die in § 35 KomHVO aufgeführten Zwecke zu bilden.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass der Ausweis einer Rückstellung für die zum Eröffnungsbilanzstichtag nicht verausgabten konsumtiven Förderungsmittel auf dem Treuhandkonto nicht zulässig ist. Diese „nicht verbrauchten“ Mittel sind insgesamt als „Sonderposten aus Anzahlungen“ zu passivieren. Die Hansestadt hat eine Korrektur der EÖB vorzunehmen und eine entsprechende Festlegung in ihre BewertRL bzw. künftige Aktivierungsrichtlinie aufzunehmen.

Ausgleichsbeträge

Die Hansestadt Stendal hat Ausgleichsbeträge nach § 154 BauGB mit Stand zum 31.12.2012 i. H. v. 529.183,25 Euro, davon im Jahr 2012 i. H. v. 107.769,40 Euro, eingenommen.

Diese Mittel sind auf den Treuhandkonten der DSK eingegangen.

In der EÖB hat die Hansestadt diese Mittel auf der Aktivseite zusammen mit den Förder- und Eigenmitteln unter „Geleistete Anzahlungen/Anlagen im Bau“ gebucht.

Auf der Passivseite der EÖB hat die Hansestadt unter „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ die noch nicht verbrauchten Fördermittel, Eigenmittel und Ausgleichsbeträge passiviert.

Nach Angaben der Hansestadt war das Konto 2341 „Anzahlung auf Sonderposten“ zum Zeitpunkt der Erstellung der EÖB noch nicht im Kontenrahmenplan LSA ausgewiesen.

Aus diesem Grund hatte die Hansestadt die Buchungen auf „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ vorgenommen. Die Hansestadt wies darauf hin, dass zukünftig die Buchungen auf „Anzahlung auf Sonderposten“ vorgenommen werden.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass der Sonderpostenerlass und somit das Konto 2341 mit dem RdErl. vom 20.12.2013 zur Verfügung standen. Die EÖB der Hansestadt lag erst am 30.11.2015 vor. Somit wäre der korrekte Ausweis der Fördermittel möglich gewesen.

Bei den wieder städtebaulich verwendeten Ausgleichsbeträgen gemäß Förderrichtlinie (RLStäBauF) handelt es sich zumindest i. H. des Bundes- und Landesanteils um erhaltene Fördermittel. Somit sind diese als Anzahlungen aus Sonderposten (sofern noch nicht verwendet) bzw. Sonderposten aus Zuwendungen (sofern verwendet) zu bilanzieren.

Ein pauschaler Ansatz ist daher nicht möglich, da die Mittel nicht als AHK auf der Aktivseite der EÖB zum Ansatz kamen.

In ihrer BewertRL hat die Hansestadt zu den Ausgleichsbeträgen keine Festlegungen getroffen (siehe auch Pkt. 1.2).

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass Regelungen zur Verwendung der Ausgleichsbeträge in die BewertRL oder in ähnliche Richtlinien analog zur Bilanzierung anderer städtebaulichen Maßnahmen aufgenommen werden sollten.

4.3 Bilanzierung der städtebaulichen Maßnahmen in der EÖB

4.3.1 Aktivpositionen

1. Immaterielle Vermögensgegenstände

Für die Bilanzierung der immateriellen Vermögensgegenstände hat die Hansestadt Stendal die GemHVO Doppik in der Fassung vom 22.12.2010 zu beachten. Gemäß § 41 Abs. 4 Satz 2 bis 4 GemHVO Doppik sind die „Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsfördermaßnahmen) bei der Gemeinde als immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren, wenn die Gemeinde ein konkretes Recht an dem geförderten Vermögensgegenstand erlangt hat.“

Die Hansestadt Stendal hat in ihrer Bewertungsrichtlinie zur Erfassung und Bewertung des Vermögens im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) vom April 2009 und vom August 2013 keine Regelungen und Festlegungen in Bezug auf die Erfassung und Bewertung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen als immaterielle Vermögensgegenstände getroffen.

Die Hansestadt Stendal hat unter den immateriellen Vermögensgegenständen die entgeltlich erworbene Software, Konzessionen und Lizenzen bilanziert.

Die an Dritte aus städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen geleisteten Zuwendungen hat sie nicht als immaterielle Vermögensgegenstände in der EÖB zum Ansatz gebracht.

Nach der Arbeitsgrundlage „Bewertung von Investitionsfördermaßnahmen“ verweist sie darauf, dass „in den Bereichen der Städtebauförderung sowie der Sportförderung

Zuwendungen an Dritte geleistet (wurden). Stichproben ergaben, dass weder mehrjährige Zweckbindungen noch Gegenleistung in den vor dem Eröffnungsbilanzstichtag gefassten Fördermittelvereinbarungen bzw. Zuwendungsbescheiden festgehalten wurden.“

In einer Maßnahmenliste vom 20.11.2013 sind mehrere Objekte der drei städtebaulichen Programme aufgeführt, die durch die Hansestadt als konsumtiv, also als Erhaltungsaufwand, eingeschätzt wurden.

Dies betrifft Baumaßnahmen an verschiedenen Einzelobjekten, u.a. auch am „Uenglinger Tor“, sowie die aus dem Programm „Stadtumbau Ost Aufwertung“ im Jahr 2012 ausgereichten Mittel an die Johanniter zum „Neubau eines Senioren- und Pflegeheims in der Upstallstraße“ in Höhe von 145 T€, die als Aufwand gebucht wurden.

Aus dem Zwischenverwendungsnachweis 2012 für das Programm Stadtumbau Ost ist erkennbar, dass die Hansestadt den Bau des Seniorenzentrums mit 3.954 T€ gefördert hat.

Eine Begründung für die Höhe der als Aufwand gebuchten Mittel war in den Unterlagen nicht vorhanden.

Auch ein entsprechender Ansatz als Sonderposten konnte nicht festgestellt werden.

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass die Hansestadt für die immateriellen Vermögensgegenstände der EÖB keine entsprechenden Wertansätze vorgenommen und die an Dritte weitergereichten städtebaulichen Fördermittel nicht als Sonderposten passiviert hat.

Im Rahmen der städtebaulichen Sanierung an Dritte geleistete investive Zuwendungen, insbesondere an Dritte weitergereichte Fördermittel, sind aufgrund ihrer städtebaulichen Zweckbindung und der hiermit verbundenen Auflagen als immaterielle Vermögensgegenstände in die EÖB aufzunehmen und als Sonderposten zu passivieren.

Die Zuwendungen für Investitionen Dritter waren aufgrund von § 41 Abs. 4 GemHVO Doppik und der in der Folgefassung in § 34 Abs. 6 KomHVO vorgenommenen Konkretisierung der Vorgabe zu bilanzieren.

Auf dieser Grundlage empfiehlt der Landesrechnungshof die entsprechende Berücksichtigung als immaterielle Vermögensgegenstände in der EÖB. Er weist darauf hin, dass der Ausweis der Zuwendungen für Investitionen Dritter in den folgenden Jahresabschlüssen entsprechend § 34 Abs. 6 KomHVO zu erfolgen hat.

2. Sachanlagevermögen

2.1 Unbebaute Grundstücke

Der Landesrechnungshof prüfte stichprobenhaft die Bewertungen von unbebauten Grundstücken (siehe auch Pkt. 2.2.1)

Das Objekt „Mönchskirchhof –Stadtseeallee (Westwall)“ hat die Hansestadt Stendal unter Wall-, Park- und Grünanlagen nach AHK bewertet.

Dieser Bereich wurde 1995/1996 mit Fördermitteln des städtebaulichen Denkmalschutzes saniert und aufgewertet. Für die Fördermittel hat die Hansestadt Sonderposten passiviert.

Hierzu hat der Landesrechnungshof keine Beanstandung.

Die „Wasserfläche des Stadtsees“ hat die Hansestadt mit 0,10 Euro/m² bewertet. Aus weiteren vorgelegten Unterlagen zur Bewertung von Grünanlagen ist ersichtlich, dass die Hansestadt die Entschlammung des Stadtsees mit Fördermitteln des städtebaulichen Programms „Stadtteile mit besonderem Entwicklungsbedarf – die soziale Stadt“ Programmjahr 2000 i. H. v. 261.345,01 Euro zuzüglich eines Eigenanteils finanziert hat. Der Durchführungszeitraum ist mit den Jahren 2000 bis 2003 angegeben.

Einen Sonderposten für die Fördermittel hat die Hansestadt nicht gebildet. Der Landesrechnungshof hält es für erforderlich, dass eine Korrektur des Sonderpostens erfolgt.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, die Bewertung des Vermögensgegenstandes Stadtsee zu überarbeiten und die erhaltenen Zuwendungen als AHK oder nachträgliche AHK in die Bewertung einzubeziehen.

2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Die Hansestadt Stendal bilanzierte im Sachanlagevermögen die im Rahmen der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen sanierten bebauten Grundstücke sowie Infrastrukturmaßnahmen.

Aus den nachgereichten Unterlagen zur EÖB (Verwendungsnachweise mit den durchgeführten städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen aus dem Fachamt sowie den einzelnen Bewertungsakten) war für den Landesrechnungshof nachvollziehbar, welche Sanierungsmaßnahmen in den einzelnen Vermögensgegenständen berücksichtigt waren.

In den Bewertungsakten hatte die Hansestadt die Zuwendungen als „Investitionszuwendungen“ tabellarisch aufgeführt.

Der Landesrechnungshof prüfte stichprobenhaft die Erfassung und Bewertung von städtebaulich sanierten bebauten Grundstücken und hat Feststellungen zu folgendem Objekt:

Uenglinger Tor

Das Baudenkmal „Uenglinger Tor“ hat die Hansestadt gemäß BewertRL des Landes und nach Pkt. 5.4.5 der geltenden BewertRL der Hansestadt bzw. Pkt. 3.2.3 der ursprünglichen Fassung der BewertRL der Hansestadt mit 1 Euro bewertet.

Auf Nachfrage des Landesrechnungshofes, warum die Hansestadt die sanierten Türme mit je 1 Euro bewertete, verwies diese auf ihre eigene und die BewertRL des Landes.

Diesen Stadtturm hat die Hansestadt im Laufe der Jahre mit städtebaulichen Fördermitteln des Programms „Städtebaulicher Denkmalschutz“ im erheblichen Umfang saniert.

Gemäß einer Kostenzusammenstellung „Summen Pro Kosten-/Einnahmegruppe vom 01.01.1990 bis 31.12.2012“ flossen 196.968,24 Euro Objekt in das.

Diese Zuwendungen, die für die Sanierung der Stadttürme geflossen sind, sind als (nachträgliche) Herstellungskosten anzusetzen.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes hat die Hansestadt die Bewertung der Stadttürme nachzuholen und in der EÖB entsprechend zu berücksichtigen.

Die Hansestadt Stendal hat die Bewertungen für alle geförderten Einzelmaßnahmen der städtebaulichen Sanierung im Hinblick auf nachträgliche AHK und die Passivierung der Fördermittel als Sonderposten zu überprüfen und zu korrigieren.

Entsprechend dem RdErl. des MI vom 12.01.2011 ist die Verwendung von Zuwendungen für diese Maßnahmen den aktivierten Herstellungskosten für dieses Anlagegut zuzuordnen. Die Zuwendungen sind als Sonderposten zu passivieren und über die Nutzungsdauer gleichmäßig aufzulösen.

2.3 Infrastrukturvermögen

Im Bereich der Infrastrukturmaßnahmen hat die Hansestadt im Sanierungsgebiet „Altstadt“ und im gesamten Stadtgebiet zahlreiche Straßen, Gehwege und mehrere Spielplätze mit Städtebaufördermitteln saniert.

Die Bewertung dieser Infrastrukturmaßnahmen erfolgte bei den vom Landesrechnungshof geprüften Stichproben nach Herstellungskosten. Die Fördermittel wurden als Sonderposten angesetzt.

In der Dokumentation zur EÖB lagen keine Übersichten der sanierten Infrastrukturmaßnahmen vor.

Die Darstellung des im Rahmen des Städtebaus sanierten Infrastrukturvermögens entspricht somit nicht im vollen Umfang den Dokumentationsanforderungen sowie den Grundsätzen der Transparenz und Bilanzklarheit.

2.4 Anlagen im Bau/Geleistete Anzahlungen

Die Hansestadt Stendal hat für die Durchführung von drei städtebaulichen Programmen den Sanierungsträger DSK beauftragt. Die DSK hat zur Erfüllung ihrer Aufgaben drei Treuhandkonten eingerichtet, mit denen sie die städtebaulichen Fördermittel einschließlich des Eigenanteils der Hansestadt verwaltet.

Der Kontostand der Treuhandkonten hatte zum Stichtag der EÖB folgenden Stand:

- Konto für städtebaulichen Denkmalschutz: 163.927,42 Euro,
- Konto für städtebauliche Sanierung: 553.499,81 Euro und
- Konto für Stadtumbau Ost Aufwertung: 291.529,97 Euro.

In dieser Höhe wurden diese Mittel unter „Geleistete Anzahlungen“ in die EÖB aufgenommen. (siehe auch Pkt. 2.2.6).

2.5 Ausleihungen

Die Bilanzierung von Ausleihungen im Bereich der städtebaulichen Sanierungsprogramme wird notwendig, wenn die Hansestadt Darlehen an Grundstückseigentümer vergeben hatte und diese zurückgezahlt werden.

Nach Aussage der Hansestadt fanden keine Darlehensvergaben an Grundstückseigentümer statt. Demzufolge gab es keine Rückzahlungen.

Der Landesrechnungshof hat hierzu keine Beanstandungen.

3. Umlaufvermögen/Grundstücke in Entwicklung

Die Hansestadt Stendal hat in ihrer EÖB insgesamt 2.475.622,05 Euro für bebaute und unbebaute Grundstücke in Entwicklung sowie für zur Veräußerung vorgesehene Gebäude bilanziert. Das sind bebaute und unbebaute Grundstücke, die zum Verkauf angeboten werden.

Der Sanierungsträger DSK führt zwei Listen mit Grundstücken (Liste A und B des Zwischenverwendungsnachweises), die treuhänderisch verwaltet werden. Die

Grundstücke, für die Veräußerungsabsicht besteht, wurden durch die DSK in den Listen markiert. So konnte die Hansestadt sie im Umlaufvermögen der EÖB ausweisen.

Aus den vorgelegten Unterlagen ließ sich jedoch nicht erkennen, ob die Grundstücke für städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen eingesetzt wurden und ob dafür Fördermittel der verschiedenen Programme geflossen sind.

Auf Nachfrage bestätigte die Hansestadt, dass nicht der Sanierungsträger DSK, sondern die Hansestadt selbst die Veräußerung vornimmt.

Demgegenüber sind im Zwischenverwendungsnachweis der städtebaulichen Sanierung bis 31.12.2012 Einnahmen i. H. v. 417.060,67 Euro als Grundstückserlöse aufgeführt. Um welche Grundstücke es sich dabei handelt, konnte den Unterlagen nicht entnommen werden.

Des Weiteren hat die Hansestadt Stendal unter den sonstigen Vermögensgegenständen weitere bebaute Grundstücke (mit Außenanlagen) im Wert von 218.027,40 Euro, die zur Veräußerung vorgesehen sind, in der EÖB bilanziert.

Einige dieser Grundstücke, z. B. „Kornmarkt 8“ und „Bruchstraße 7 und 8“, liegen im Sanierungs- bzw. Erhaltungssatzungsgebiet.

Aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass das Objekt „Kornmarkt 8“ bereits verkauft wurde.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes sollte die Dokumentation zweifelsfrei darstellen, welche Grundstücke sich im Treuhandvermögen befinden und welche Grundstücke durch die Hansestadt verwaltet und ggf. veräußert werden.

Der Landesrechnungshof empfiehlt der Hansestadt, die Grundstückslisten in Zusammenarbeit mit dem Sanierungsträger auf Grundstücke in Entwicklung zu überprüfen und eine nachvollziehbare Dokumentation hierzu zu erstellen.

4.3.2 Passivpositionen

1. Sonderposten

Die Hansestadt hat in den Bewertungsakten der Einzelobjekte die Sonderposten der städtebaulichen Sanierung dokumentiert.

Rathaus, Markt 1

Es handelt sich um ein denkmalgeschütztes Gebäude aus dem 15./16. Jahrhundert.

Seit 1991 wurde das Gebäude mit Fördermitteln (Städtebaulicher Denkmalschutz, Aktive Stadt- und Ortsteilzentren und IVP) saniert. Die Hansestadt Stendal nahm aus diesem Grund eine Bewertung nach AHK vor.

Herstellungskosten wurden i. H. v. 4.206.631,54 Euro ermittelt. Nach der BewertRL der Hansestadt wurde eine Nutzungsdauer von 70 Jahren ab Baujahr 1991 festgelegt. Das Baujahr 1991 wurde nach Angaben der Hansestadt aufgrund des Beginns der Baumaßnahmen festgelegt.

Hieraus ergab sich eine Abschreibung i. H. v. 54.482,52 Euro/Jahr.

Die Hansestadt hat in der EÖB hierfür Sonderposten gebildet (siehe auch Pkt. 3.2).

Im Bewertungsbericht zum Objekt „Rathaus Markt 1“ führte sie auf, dass „alle Maßnahmen als investiv berücksichtigt werden, die über 100.000 Euro liegen.“

Auch bei weiteren Objekten, wie z. B. bei dem „Verwaltungsgebäude Markt 7“ und dem „Altmärkischem Museum“, hat die Hansestadt festgelegt, dass nur „Maßnahmen als investiv berücksichtigt werden, die deutlich über 10.000 Euro liegen.“

Damit hat die Hansestadt an diesen beiden Objekten mindestens Fördermittel in Höhe der baulichen Maßnahmen unter 100.000 Euro bzw. unter 10.000 Euro nicht als Sonderposten passiviert, da sie diese als Unterhaltungsaufwand gebucht hat.

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass die Hansestadt die Abgrenzung von AHK zu Instandhaltungsaufwendungen bei den angeführten Beispielen auf Grundlage unterschiedliche Kriterien vorgenommen hat. Die Bewertung erfolgte somit nicht stetig.

In ihrer BewertRL hat die Hansestadt hierzu keine Festlegungen getroffen.

Der Landesrechnungshof weist auf die Grundsätze der Bilanzierung – hier Bewertungsstetigkeit – hin. Danach ist eine einheitliche Abgrenzung von AHK zu Instandhaltungsaufwendungen vorzunehmen. Dabei kommt es nicht auf die Höhe der eingesetzten Fördermittel an, sondern darauf, ob die Baumaßnahme zu einer wesentlichen Verlängerung der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes (RdErl. des MI vom 12.01.2011 und § 11 KomHVO) geführt hat.

Des Weiteren ist nicht sichergestellt, dass alle Fördermittel der städtebaulichen Sanierung als Sonderposten passiviert wurden.

Eine entsprechende Dokumentation (Übersicht) zur Buchung der gesamten Fördermittel aller städtebaulichen Programme war nicht vorhanden. Es ist daher und aus den unter Pkt. 3.2 getroffenen Feststellungen nicht erkennbar, ob die Zuwendungen im vollen Umfang in die EÖB eingeflossen sind.

In Bezug auf die insgesamt durchgeführten städtebaulichen Sanierungen ist nicht erkennbar, welcher Anteil der verausgabten Fördermittel in der Summe in der EÖB berücksichtigt worden ist.

Die Hansestadt sollte entsprechende Abgrenzungskriterien in ihre BewertRL bzw. in eine künftige Aktivierungsrichtlinie aufnehmen, um eine Stetigkeit der Bewertung zu sichern, und die Bewertung der betroffenen Objekte korrigieren.

Die Buchung der Sonderposten für die städtebaulichen Fördermittel entspricht nicht den Dokumentationsanforderungen sowie den Grundsätzen der Transparenz und Bilanzklarheit.

Der Landesrechnungshof kann auf dieser Grundlage insbesondere nicht nachvollziehen, welcher Anteil der verausgabten städtebaulichen Fördermittel als Sonderposten in der EÖB zum Ansatz gebracht wurde.

2. Rückstellungen

Die Hansestadt Stendal hat unter dieser Bilanzposition zwei Rückstellungen gebildet, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen betreffen:

1. Aufwandsanteil Treuhandkonten und
2. Rückstellungen für Zinsforderungen.

Zu 1)

Als Aufwandsanteil Treuhandkonten bezeichnet die Hansestadt den nichtinvestiven Eigenanteil am Kontostand des Sanierungsträgers DSK.

Der Landesrechnungshof verweist auf die Ausführungen unter Pkt. 4.2. „Treuhandkonten“, wonach die Rückstellungsbildung für diesen Zweck nicht zulässig ist. Die Hansestadt hat eine entsprechende Korrektur der EÖB vorzunehmen.

Zu 2)

In den Rückstellungen wurden zu erwartende Zinszahlungen aufgrund eines Bescheides des Landesverwaltungsamtes bilanziert. Diese ergaben sich aus der Prüfung der Zwischennachweise der Jahre 1991 bis 2008 durch das Land. Das Land Sachsen-Anhalt begründet den Zinsanspruch damit, dass die Zuwendungen nicht zeitnah nach ihrer Auszahlung für fällige Zahlungen gemäß Nr. 8.3.1 ANBestGk verwendet wurden.

Die Hansestadt Stendal hat hier Rückstellungen i. H. v. 79.500Euro gebildet. Die Hansestadt hatte hierfür die möglichen Zinsforderungen aller Programme der städtebaulichen Sanierung berechnet und in die EÖB aufgenommen.

Der Landesrechnungshof konnte für diese Bilanzposition Ordnungsmäßigkeit feststellen.

3. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Die Hansestadt hat hier jeweils die zum Zeitpunkt der Erstellung der EÖB noch auf dem Treuhandkonto vorhandenen investiven und nichtinvestiven Fördermittel (ohne Eigenmittel der Hansestadt) auf Verbindlichkeiten aus Transferleistungen gebucht.

Nach Erläuterung der Hansestadt hatte sie nur in der EÖB die erhaltenen Fördermittel auf Verbindlichkeiten aus Transferleistungen gebucht, weil nach Angaben der Hansestadt das Konto 2341 noch nicht im Kontenrahmen eingeführt war (siehe auch Pkt. 4.2). Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass der Sonderpostenerlass und somit das Konto 2341 mit dem RdErl. vom 20.12.2013 zur Verfügung standen. Die EÖB der Hansestadt lag erst am 30.11.2015 vor. Somit wäre der korrekte Ausweis der Fördermittel möglich gewesen.

Zukünftig sollten die erhaltenen Fördermittel der städtebaulichen Sanierung unter Anzahlung auf Sonderposten gebucht werden.

Der Landesrechnungshof hat hierzu keine weitere Feststellung.

4.4 Zusammenfassung der Feststellungen und Empfehlungen

Die Hansestadt Stendal hat in den verschiedenen Fassungen ihrer BewertRL keine konkreten Festlegungen zu städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen getroffen.

Der Anhang zur EÖB der Hansestadt Stendal enthält keine Erläuterungen zur Bewertung und zum Ansatz der städtebaulichen Maßnahmen der Hansestadt. Erläuterungen zur Bilanzierung der städtebaulichen Sanierung im Anlagevermögen sind nur bei Anlagen im Bau (Hinweis auf das Treuhandkonto) zu finden.

Die Übersichten zu den aus städtebaulichen Mitteln sanierten Immobilien und Infrastrukturvermögen sind nicht als Anlage oder als Dokumentation zur EÖB vorhanden.

Die Bilanzierung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen in der EÖB der Hansestadt Stendal entspricht nach Auffassung des Landesrechnungshofes nicht den zu beachtenden Bilanzierungsgrundsätzen (Aktiva und Passiva) im Allgemeinen und für städtebauliche Sanierungsmaßnahmen im Speziellen. Dies betrifft insbesondere folgende Dokumentations-, Bilanzierungs- sowie Bewertungssachverhalte:

- keine separaten Festlegungen zu städtebaulichen Maßnahmen sowie keine separaten Erläuterungen im Anhang zur EÖB,
- keine erläuternden Übersichten bzw. zusammenhängende Darstellungen zu den durchgeführten Maßnahmen,
- Dokumentationsdefizite bei der Bewertung des Anlagevermögens im Hinblick auf durchgeführte städtebauliche Maßnahmen sowie die hieraus resultierenden AHK,

- kein Ansatz der an Dritte geleisteten investiven Zuwendungen als immaterielle Vermögensgegenstände,
- keine dokumentierte Berücksichtigung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen für die Bewertung des Anlagevermögens,
- kein insgesamt nachvollziehbarer Ansatz der Städtebauförderungsmittel in den Sonderposten, korrespondierend zu den zum Ansatz kommenden AHK aus städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen, somit kein Nachweis der städtebaulichen Fördermittel von Bund und Land und
- somit keine Übereinstimmung zwischen verausgabten investiven Städtebauförderungsmitteln (Passiva) und geschaffenen Vermögensgegenständen (Aktiva).

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass die Bilanzierung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen in der EÖB der Hansestadt kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage vermittelt. Insbesondere verstößt es gegen die Bilanzierungsgrundsätze der Vollständigkeit, der Einzelerfassung und -bewertung, der Bilanzklarheit sowie gegen das Transparenzgebot.

4.5 Klarstellende Regelung durch MI im Einvernehmen mit dem MLV

Bei der Darstellung städtebaulicher Sanierungsmaßnahmen gemäß §§ 136 bis 164 BauGB sowie städtebaulicher Entwicklungsmaßnahmen gemäß §§ 165 bis 171 BauGB in der EÖB und insbesondere auch in den folgenden Jahresabschlüssen handelt es sich um sehr komplexe Bilanzierungssachverhalte. Diese gehen mit entsprechenden Anforderungen für die Erfassung, Bewertung und nachfolgende Rechnungslegung einher, um den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung gerecht werden zu können. Dieses bedarf nach Auffassung des Landesrechnungshofes eindeutiger Festlegungen durch den Gesetz- oder Verordnungsgeber bzw. Vorgaben durch den Richtliniengeber, wie die Erfassung und Bewertung sowie die nachfolgende Rechnungslegung durch die Kommunen vorzunehmen ist. Dies ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes auch eine wesentliche Voraussetzung dafür, dass alle Kommunen diese Sachverhalte einheitlich darstellen und somit eine Vergleichbarkeit der Maßnahmen und in der Folge auch der kommunalen Bilanzen gewährleisten.

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass eindeutige Regelungen für die Darstellung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen gemäß BauGB im Land Sachsen-Anhalt nicht vorhanden sind.

Das vorliegende Beispiel der nicht ordnungsgemäßen Bilanzierung der städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen der Hansestadt Stendal verdeutlicht nach Auffassung des Landesrechnungshofes, dass konkrete Vorgaben zur Darstellung derartiger Maßnahmen durch das MI in enger Abstimmung mit dem MLV notwendig sind. Weder die KomHVO noch die BewertRL enthalten spezielle Vorgaben zur Darstellung städtebaulicher Maßnahmen. Dies führt nach den bisherigen Prüfungserfahrungen des Landesrechnungshofes zu einer nicht ordnungsgemäßen Darstellung von städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen in den kommunalen Eröffnungsbilanzen.

Der Landesrechnungshof hält eine klare Regelung zur Bilanzierung von städtebaulichen Maßnahmen für zwingend erforderlich und empfiehlt dem MI, eine derartige Regelung in enger Abstimmung mit dem MLV den Kommunen mit der BewertRL oder einem entsprechenden Runderlass vorzugeben.

Vor dem Hintergrund dieses Regelungsbedarfs empfiehlt der Landesrechnungshof der Hansestadt, sich mit dem MI in Bezug auf künftige Festlegungen zur Bilanzierung städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen abzustimmen. Diese könnten mit entsprechenden Anpassungen die Grundlage für landeseinheitliche Regelungen darstellen.

5. Fazit

Der Landesrechnungshof hat im Ergebnis der Prüfung der EÖB in der Hansestadt Stendal überwiegend Ordnungsmäßigkeit gemäß § 104 b Abs. 4 GO LSA festgestellt. Abgesehen hiervon gab es Einzelfeststellungen, die im Bericht zu den betreffenden Bilanzpositionen dargestellt wurden. Die Hansestadt Stendal hat einen Teil der Bewertungen nach Ansicht des Landesrechnungshofes nicht ausreichend dokumentiert, so dass diese Bewertungen nicht detailliert nachvollzogen werden konnten. Bei anderen Bilanzpositionen wurden Unterlagen nachgereicht, um die Bewertung nachvollziehen zu können. Die stichprobenweise Prüfung der Bewertung einzelner Bilanzpositionen hat ergeben, dass ein Überprüfungs- bzw. Korrekturbedarf bei einzelnen Bilanzpositionen besteht.

Die Hansestadt Stendal hat die Hinweise des Landesrechnungshofes während der örtlichen Erhebungen aufgenommen und teilweise den erforderlichen Korrekturen bei verschiedenen Bilanzpositionen zugestimmt. Sollte die Hansestadt Stendal zukünftig Projekte durchführen, sind diese während des gesamten Prozesses nachvollziehbar zu dokumentieren. Weitere Feststellungen, Hinweise und Empfehlungen des Landesrechnungshofes bedürfen der Beachtung und Umsetzung.

Es verbleiben aus der Sicht des Landesrechnungshofes noch offene Bewertungsproblematiken, die einer Klärung durch die oberste Kommunalaufsichtsbehörde bedürfen. Auf diese betreffenden Erfassungs- und Bewertungsproblematiken hat der Landesrechnungshof bereits in zuvor erstellten Prüfungsberichten anderer überörtlicher Prüfungen hingewiesen.



Barthel
Präsident



Philipp
Mitglied des Senats

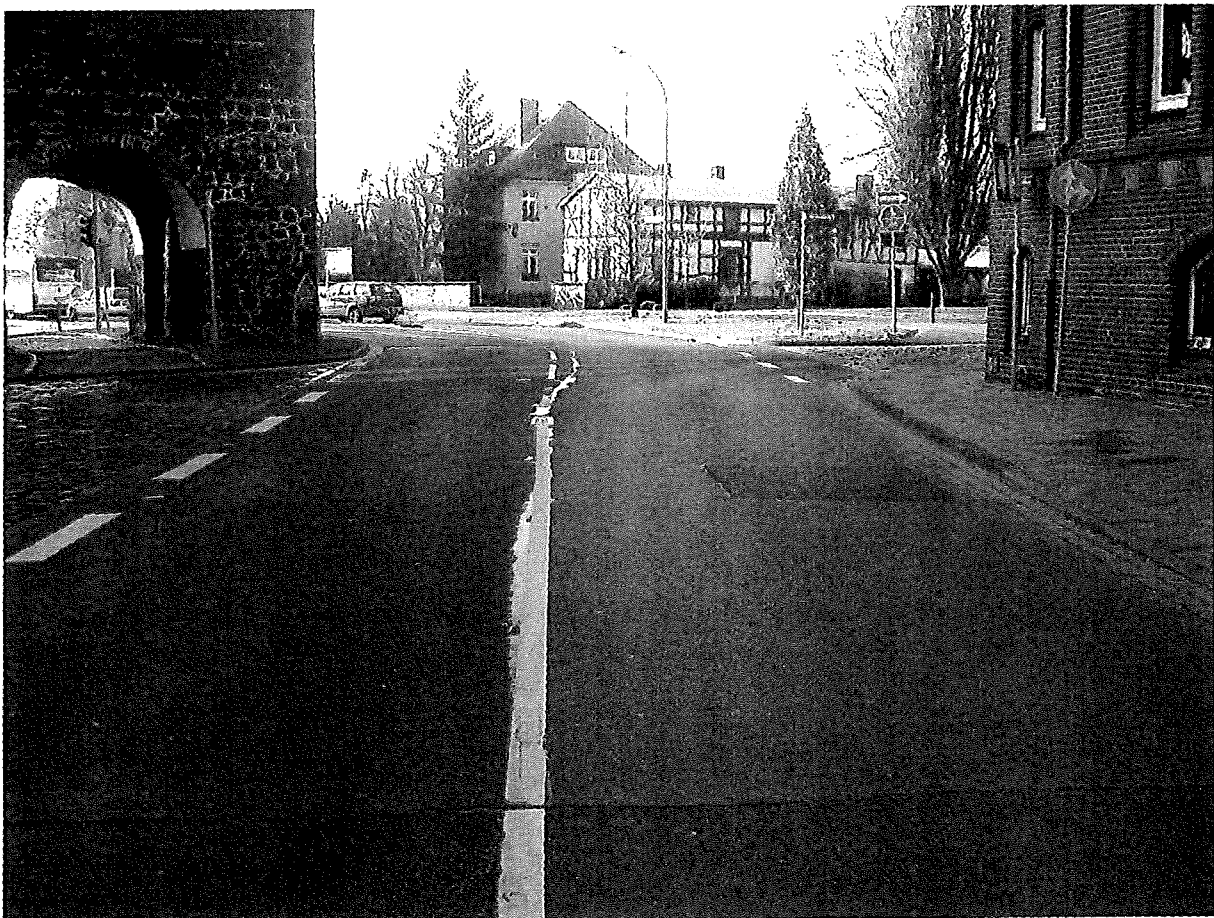
Anlage 1

AKTIVA		Eröffnungsbilanz zum 01.01.2013		PASSIVA	
A1.	Anlagevermögen	232.522.980,21	P1.	Eigenkapital	113.770.665,03
A1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	201.671,89	P1.1	Rücklagen	110.093.219,08
A1.2	Sachanlagen	209.171.535,59	P1.2	Sonderrücklagen	3.677.445,95
A1.2.1	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	19.063.857,83	P1.3	Ergebnisvortrag	0,00
A1.2.2	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	90.367.667,76	P1.4	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0,00
A1.2.3	Infrastrukturvermögen	92.897.655,86	P2.	Sonderposten	103.425.832,03
A1.2.4	Bauten auf fremdem Grund und Boden	0,00	P2.1	Sonderposten aus Zuwendungen	94.757.842,67
A1.2.5	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	1.103.925,00	P2.2	Sonderposten aus Beiträgen	8.667.989,36
A1.2.6	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	2.546.049,14	P2.3	Sonderposten für den Gebührenaussgleich	0,00
A1.2.7	Betriebsvorrichtungen, BGA, Nutzpflanzen, Nutztiere	592.284,21	P2.4	sonstige Sonderposten	0,00
A1.2.8	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	2.600.095,79	P3.	Rückstellungen	12.531.233,88
A1.3	Finanzanlagevermögen	23.149.772,73	P3.1	Rückstellungen f. Pensionen und ähnl. Verpflichtungen	236.211,00
A1.3.1	Anteile an verbundenen Unternehmen	13.400.801,99	P3.2	Rückstellungen f. Rekultivier. und Nachsorge v. Deponien	0,00
A1.3.2	Beteiligungen	4.130.767,75	P3.3	Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten	911.785,08
A1.3.3	Sondervermögen	1.637.354,11	P3.4	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen	0,00
A1.3.4	Ausleihungen	3.800.370,56	P3.5	sonstige Rückstellungen	11.383.287,80
A1.3.5	Wertpapiere	180.478,32	P4.	Verbindlichkeiten	19.653.845,81
A2.	Umlaufvermögen	19.371.998,11	P4.1	Anleihen	0,00
A2.1	Vorräte	2.475.622,05	P4.2	Verbindl. aus Kreditaufnahmen für Invest. u. Investförd.	17.119.456,69
A2.2	öffentl.-rechtl. Forderungen und Ford. Transferleistungen	4.338.816,33	P4.3	Verbindl. aus Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit	0,00
A2.2.1	<i>öffentl.-rechtl. Forderungen aus Dienstleistungen</i>	<i>898.742,93</i>	P4.4	Verbindl. aus Vorgängen, ähnlich Kreditaufnahmen	0,00
A2.2.2	<i>sonst. öffentl.-rechtl. Forderungen</i>	<i>3.440.073,40</i>	P4.5	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	832.858,23
A2.3	privatrechtl. Ford., sonst. Vermögensgegenstände	374.458,99	P4.6	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	647.454,60
A2.3.1	<i>privatrechtl. Forderungen aus LuL</i>	<i>132.418,97</i>	P4.7	sonstige Verbindlichkeiten	1.054.076,29
A2.3.2	<i>sonst. privatrechtliche Forderungen</i>	<i>18.504,07</i>	P5.	Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)	2.513.401,57
A2.3.3	<i>Sonst. Vermögensgegenstände</i>	<i>223.535,95</i>			
A2.4	Liquide Mittel	12.183.100,74			
A2.4.1	<i>Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten</i>	<i>903.699,62</i>			
A2.4.2	<i>Sonstige Einlagen</i>	<i>11.269.062,87</i>			
A2.4.3	<i>Bargeld</i>	<i>10.338,25</i>			
A3.	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	0,00			
A4.	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	0,00			
	Bilanzsumme	251.894.978,32		Bilanzsumme	251.894.978,32









Bilanzierungsempfehlungen Grundstücke in Erschließungsgebieten, insbesondere Gewerbegebieten

Den Kommunen in Sachsen-Anhalt obliegt gemäß § 123 Abs. 1 BauGB die Aufgabe der Erschließung von Grundstücken. Dieses trifft insbesondere auch auf die Erschließung und Entwicklung von Grundstücken zur Ansiedlung von Gewerbe (Gewerbegebiete) zu.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass es sich bei der Erschließung und Entwicklung von Grundstücken zur Ansiedlung von Gewerbe (Grundstücke in Gewerbegebieten) um eine kommunale Erschließungsaufgabe nach § 123 BauGB handelt. Auf dieser Grundlage sind für die Bewertung und Bilanzierung der Grundstücke in Erschließungs- und somit auch in Gewerbegebieten neben den allgemeinen Vorgaben des NKHR auch die speziellen Vorgaben des Baugesetzbuches aus der Aufgabenerfüllung zu beachten.

Der Landesrechnungshof hat bei vorangegangenen Prüfungen von Kommunen, insbesondere auch von Erschließungszweckverbänden, festgestellt, dass der bilanzielle Ausweis der Erschließung von Grundstücken (insbesondere im Bereich der Erschließung von Gewerbegebieten) nach § 123 Abs. 1 BauGB insgesamt zu Problemen führte und teilweise nicht ordnungsgemäß vorgenommen wurde. Insbesondere wurden in diesem Zusammenhang zu beachtende Vorgaben des BauGB und des Zuwendungsrechts oftmals nur unzureichend umgesetzt. Aus diesem Grund geht der Landesrechnungshof im Folgenden auf zu beachtende Grundsätze ein und führt aus seiner Sicht sachgerechte Bilanzierungsempfehlungen für die Eröffnungs- und Folgebilanzen von Kommunen auf.

Zunächst ist aus Sicht des Landesrechnungshofes darauf hinzuweisen, dass für den Ausweis (Anlage- oder Umlaufvermögen) der Grundstücke in Gewerbe- /Erschließungsgebieten entscheidend ist, ob die Erschließung der Gewerbegebiete zum (Eröffnungs-)Bilanzstichtag noch durchgeführt wird oder bereits abgeschlossen ist und die Veräußerung der Grundstücke an ansiedlungswillige Unternehmen beginnt. Hiermit ebenfalls verbunden ist die Fragestellung, wie die im Rahmen der Erschließung/Entwicklung (von Gewerbegebieten) angeschafften Grundstücke haushaltsrechtlich auszuweisen sind (Frage ob Investition oder nicht).

Gemäß Kontenrahmenplan Sachsen-Anhalt sind im Konto „Grundstücke in Entwicklung“ solche Grundstücke auszuweisen, „die nicht auf Dauer der kommunalen Aufgabenerledigung dienen sollen. Die Erlangung des Eigentumsrechts (zugeordnetes Vermögen, Erwerb, Schenkung u. Ä.) einerseits und die Dauer der ausgeübten Eigentümerschaft andererseits haben untergeordnete Bedeutung. Von Bedeutung ist die Absicht, das betreffende Grundstück zu entwickeln und zu gegebener Zeit zu veräußern.“ Weiterhin definiert § 11 Abs. 1 KomHVO,

dass „Investitionen Auszahlungen für die Veränderung des Anlagevermögens sind, die Anschaffungs- und Herstellungskosten darstellen“.

Gemäß der Definition des Kontenrahmenplans sind Grundstücke, die zur Erschließung und Entwicklung und mit dem Ziel der anschließenden Veräußerung angeschafft werden (z. B. zur Entwicklung eines Gewerbegebietes) im Konto „Grundstücke in Entwicklung“ und im Umlaufvermögen darzustellen. Auf dieser Grundlage stellt die Anschaffung der Grundstücke für die Erschließung gemäß § 11 Abs. 1 KomHVO keine Investition dar, da die hierfür vorzunehmenden Auszahlungen zu keiner Änderung des Anlagevermögens, sondern nur des Umlaufvermögens, führen würde. Eine Darstellung der Auszahlungen im Investitionsplan (Finanzrechnung) und eine etwaige Finanzierung durch Investitionskredite wäre auf Grundlage der Definition in § 11 Abs. 1 KomHVO ebenfalls auszuschließen.

Der Landesrechnungshof weist an dieser Stelle ergänzend darauf hin, dass eine Buchung der Anschaffung als Aufwand im Ergebnishaushalt nicht in Betracht kommt, da es sich bei der Auszahlung für die Anschaffung der Grundstücke um Anschaffungskosten für einen Vermögensgegenstand handelt, die aufgrund der Definition des Kontenrahmenplans unter der Bilanzposition Vorräte im Konto „Grundstücke in Entwicklung“ (Umlaufvermögen) auszuweisen sind. Eine Darstellung im Ergebnishaushalt käme erst in Betracht, wenn eine außerplanmäßige Abschreibung aufgrund des strengen Niederstwertprinzips für das Umlaufvermögen für die betreffenden Grundstücke vorzunehmen wäre.

Der Landesrechnungshof hält die derzeitige Vorgabe des Kontenrahmenplans, wonach zu erschließende bzw. zu entwickelnde Grundstücke bereits nach ihrem Erwerb im Umlaufvermögen als „Grundstücke in Entwicklung“ und nicht investiv auszuweisen sind, für nicht sachgerecht. Der Landesrechnungshof stellt heraus, dass es sich, wie bereits einleitend zu diesem Punkt angeführt, bei der Erschließung von Grundstücken gemäß § 123 Abs. 1 BauGB um eine Pflichtaufgabe der Kommunen handelt. Für die Erfüllung der Aufgabe ist es erforderlich, dass die Kommune die zu erschließenden Grundstücke erwirbt, um sie dann zu erschließen bzw. zu entwickeln und nach Abschluss der Erschließung bzw. der Entwicklung zu veräußern. Vermögensgegenstände, die (dauerhaft) der Aufgabenerfüllung der Kommune dienen, sind grundsätzlich im Anlagevermögen auszuweisen. Deren Erwerb ist demnach investiv. Zwar kann für die Erschließung bzw. Entwicklung festgestellt werden, dass die erworbenen Grundstücke überwiegend nicht über einen längeren Zeitraum (im Vergleich zu anderen Vermögensgegenständen) im wirtschaftlichen Eigentum der Kommune verbleiben und nach Erschließung veräußert werden. Dieses trifft jedoch nur teilweise zu und liegt insbesondere darin begründet, dass mit Abschluss der Erschließung grundsätzlich auch die Aufgabenerfüllung (Erschließung Grundstücke) für die Kommune abgeschlossen ist. Zum anderen werden auch nicht alle Grundstücke, die für die Entwicklung erworben wurden, anschließend veräußert. Einige

Grundstücke, auf denen sich Erschließungsanlagen befinden, verbleiben im wirtschaftlichen Eigentum der Kommune und werden nicht veräußert.

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass Grundstücke, die zum Zwecke der Erschließung bzw. Entwicklung erworben wurden, grundsätzlich für die Dauer der Erschließung (und dauerhaft im Sinne der Aufgabe) der Aufgabenerfüllung dienen. Dem folgend erachtet es der Landesrechnungshof aus Gründen der Bilanzstetigkeit und Bilanzklarheit für sachgerecht, diese Grundstücke für die Dauer der Erschließung im Anlagevermögen auszuweisen. Die Auszahlungen für die Anschaffung der Grundstücke führen zu einer Änderung des Anlagevermögens und sind entsprechend im Haushalt der Kommune als Investition darzustellen. Eine diesbezügliche Klarstellung und Regelung des Ministeriums für Inneres und Sport erachtet der Landesrechnungshof für notwendig.

Erst mit Fertigstellung der Erschließungsanlagen und Beendigung der Erschließung sind die Grundstücke, die zur Veräußerung vorgesehen sind, in das Umlaufvermögen in das Konto „Grundstücke in Entwicklung“ umzubuchen. Für die Umbuchung weist der Landesrechnungshof auf die im Nachgang aufgeführten Bilanzierungsempfehlungen hin.

Der Landesrechnungshof hält es in diesem Zusammenhang für notwendig, dass das MI den Kontenrahmenplan für das Konto 1552 - „Grundstücke in Entwicklung“ anpasst und den Kommunen gegebenenfalls ergänzende Erläuterungen zur Bilanzierung von zu erschließenden bzw. zu entwickelnden Grundstücken zur Verfügung stellt. In diesem Zuge sollte auch die Bezeichnung des Kontos 1552 geändert werden, z. B. in „Entwickelte/Erschlossene Grundstücke zur Veräußerung“. Dieses ist aus Sicht des Landesrechnungshofes erforderlich, um einen einheitlichen, den Bilanzierungsgrundsätzen entsprechenden bilanziellen Ausweis dieses Sachverhaltes durch die Kommunen in Sachsen-Anhalt zu gewährleisten.

Kommunen sollten auf dieser Grundlage die unter der Bilanzposition bilanzierten Grundstücke in Entwicklung in Gewerbegebieten, aber auch andere Grundstücke in Erschließungsgebieten, dahingehend überprüfen, ob die Erschließung bereits abgeschlossen ist und ob für die Grundstücke eine konkretisierbare Veräußerungsabsicht besteht. Grundstücke, für die dieses nicht zutrifft, empfiehlt der Landesrechnungshof auf Grundlage der vorhergehenden Hinweise in das Anlagevermögen umzubuchen.

Weiterhin sollten sie die folgenden Hinweise zum Ausweis von Erschließungsgrundstücken und mit diesen im Zusammenhang stehenden Bilanzierungssachverhalten beachten.

Gemäß § 127 Abs. 1 BauGB i. V. m. § 6 KAG LSA bedingt die Erschließung von Grundstücken (Gewerbeflächen) als kommunale Aufgabe grundsätzlich die Kalkulation und die Erhebung eines kostendeckenden Erschließungsbeitrags „zur Deckung des anderweitig nicht gedeckten Aufwands für Erschließungsanlagen“. Die dem § 127 BauGB folgenden Regelungen des BauGB spezifizieren, was in der Kalkulation in welchem Umfang in Ansatz gebracht werden kann.

Hierbei sind nach Auffassung des Landesrechnungshofes im Falle der kommunalen Erschließung von Gewerbeflächen die anfallenden Erschließungskosten des Gewerbegebietes, insbesondere die Herstellungskosten der Erschließungsanlagen, unter Beachtung der für die Kalkulation maßgeblichen Vorgaben des BauGB und unter Abzug von erhaltenen Fördermitteln sowie anderen Zuschüssen auf die Preise der veräußerbaren Gewerbeflächen umzulegen. Die Kalkulation sollte mit Fertigstellung der Erschließung vorliegen.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass auf Grundlage von § 127 BauGB i. V. m. § 6 KAG LSA die Veräußerung von erschlossenen Gewerbeflächen grundsätzlich kostendeckend zu erfolgen hat. Es können jedoch auch nach Auffassung des Landesrechnungshofes Gründe vorliegen, wie z. B. die mit der Ansiedlung von Unternehmen zu erwartende Steigerung der Gewerbesteuererinnahmen, die rechtfertigen, dass die Kommunen die Gewerbeflächen nicht zu kostendeckenden Preisen veräußern. Die nicht über die kalkulierten Grundstückspreise erzielten Beitragsanteile stellen dann eine Zuwendung der kommunalen Gebietskörperschaften an den potentiellen Investor dar.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes müssen jedoch die nicht kostendeckende Veräußerung und die hiermit einhergehenden Finanzierungslücken und deren Auswirkungen über die Buchführung oder anderweitig (z. B. Übersicht über die erzielte Kostendeckung bei der Grundstücksveräußerung) transparent und für Dritte nachvollziehbar dargestellt werden.

Die folgenden Bilanzierungsempfehlungen werden nach Auffassung des Landesrechnungshofes den angeführten Anforderungen gerecht.

Auf der Aktivseite im Anlagevermögen der (Eröffnungs-)Bilanz sind die zur Erschließung der Grundstücke notwendigen Erschließungsanlagen, die auf Grundlage der Bestimmungen des BauGB wirtschaftliches Eigentum der Kommune darstellen, mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten abzubilden. Mit Fertigstellung werden diese aufwandswirksam abgeschrieben. Ebenfalls im Anlagevermögen sind, wie zuvor festgestellt, die für die Erschließung des Gewerbegebietes insgesamt erworbenen Grundstücke bis zur Fertigstellung der Erschließung darzustellen. Mit Abschluss der Erschließung (Fertigstellung Erschließungsanlagen) werden die zur Veräußerung bestimmten Grundstücke mit den kostendeckenden Grundstücksveräußerungspreisen in das Umlaufvermögen („Grundstücke in Entwicklung“) umgebucht und sind dort bis zu ihrer Veräußerung auszuweisen. Die nicht veräußerbaren Grundstücke werden

weiterhin im Anlagevermögen bilanziert, da diese im wirtschaftlichen Eigentum der Kommune verbleiben und der Gesamterschließung und somit der kommunalen Aufgabenerfüllung dienen.

Für die Ermittlung der Grundstücksveräußerungspreise ist die gesetzliche Vorgabe aus § 127 BauGB i. V. m. § 6 KAG LSA für Erschließungsbeiträge maßgeblich. Hierbei werden die Erschließungsbeiträge über den Grundstücksveräußerungspreis erhoben. Ferner ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes mit Blick auf das ansonsten für das Umlaufvermögen geltende strenge Niederstwertprinzip darauf hinzuweisen, dass aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung zur kostendeckenden Veräußerung der Grundstücke (bzw. Erhebung der Erschließungsbeiträge) für die folgenden Jahresabschlüsse keine Verminderung des Wertansatzes aufgrund von tatsächlich erzielbaren Veräußerungspreisen vorzunehmen ist. In diesem Fall tritt die gesetzliche Vorgabe aus dem BauGB vor den handelsrechtlichen Grundsatz des strengen Niederstwertprinzips (*lex specialis*). Dieses ist auch erforderlich, da der kostendeckende Veräußerungspreis u. a. dazu dient, die künftigen Abschreibungen für die Erschließungsanlagen (Ressourcenverbrauch) zu decken.

Auf der Passivseite der Bilanz ist einerseits die Finanzierung der Erschließungsanlagen darzustellen. Hierbei kommen die für die Finanzierung der Erschließungsanlagen erhaltenen Fördermittel als Sonderposten zum Ansatz. Sie werden korrespondierend zu den finanzierten Erschließungsanlagen ertragswirksam aufgelöst und decken einen (geförderten) Anteil der Abschreibungen. Die aufgenommenen Investitionsdarlehen für die Finanzierung der Erschließungsanlagen werden als langfristige Verbindlichkeiten dargestellt. Die Tilgung sollte dabei fristenkongruent zu den finanzierten Erschließungsanlagen erfolgen. Hierbei stellen die aus der Grundstücksveräußerung finanzierten Abschreibungen die erforderliche Liquidität zur Tilgung der Verbindlichkeiten dar. Ferner befinden sich im Eigenkapital der Bilanz (Rücklagen) die eventuell durch die Kommune zur Finanzierung aufgebrauchten Eigenanteile.

Andererseits sind die mit Einstellung der veräußerbaren Grundstücke einhergehenden Erschließungsbeiträge auf der Passivseite als entsprechender Sonderposten parallel zur Umbuchung der Grundstücke in das Umlaufvermögen zu bilanzieren. In anderen Erschließungsfällen, z. B. Straßenbau, wären die Sonderposten erst mit erstelltem Beitragsbescheid korrespondierend zur entstehenden Beitragsforderung zu passivieren. Da der Beitragsschuldner und die Beitragsforderung erst mit Veräußerung des Grundstücks feststehen, wird im Falle der Erschließungsbeiträge für Gewerbeflächen als Pendant zur Beitragsforderung der Grundstücksveräußerungspreis angesetzt, welcher die Beitragsforderungen enthält. Die Sonderposten aus Beiträgen werden ebenfalls korrespondierend zu den Abschreibungen der Erschließungsanlagen aufgelöst. Sie decken den nicht geförderten Anteil der Abschreibungen.

Für den Fall, dass ein Grundstück nicht mit dem kostendeckend kalkulierten Veräußerungspreis durch die Kommune veräußert wird, stellt die Differenz des tatsächlichen Veräußerungspreises zum kostendeckenden Preis eine Zuwendung der Kommune an das erwerbende Unternehmen dar. Der Landesrechnungshof hält es in diesem Zusammenhang für erforderlich, dass diese Zuwendung verbunden mit einer entsprechenden Zweckbindung für das Unternehmen als immaterieller Vermögensgegenstand gemäß § 34 Abs. 6 KomHVO aktiviert wird. Dieser ist entsprechend über die vereinbarte Zweckbindungsdauer aufwandswirksam abzuschreiben bzw. aufzulösen. Auf diesem Weg werden die nicht über den Veräußerungspreis erzielten Erschließungsbeiträge transparent bilanziell nachgewiesen und periodengerecht zur vereinbarten Zweckbindungsdauer erfolgswirksam aufgelöst. Die mit der Auflösung verbundenen Aufwendungen (bzw. eventuelle Verluste) sind durch entsprechende finanzwirksame Erträge in der Ergebnisrechnung der Kommune (z. B. aus Gewerbesteuerermehreinnahmen aufgrund der Unternehmensansiedlungen und der damit begründeten Förderung) zu decken. Die Summe der zum Ansatz gebrachten immateriellen Vermögensgegenstände und deren Auflösungsbeträge sollten nach Auffassung des Landesrechnungshofes aus Transparenzgründen im Anhang zur Bilanz zusätzlich erläutert werden.

Die Veräußerung von Vermögensgegenständen aus dem Umlaufvermögen wäre zwar nach der derzeitigen Definition von Investitionen in § 11 KomHVO grundsätzlich als nicht investiv zu betrachten. Das dürfte für diese entwickelten/erschlossenen Grundstücke gerade nicht gelten. Der Landesrechnungshof ist der Auffassung, dass die Einzahlungen aus dem Verkauf der Grundstücke für investive Zwecke zur Verfügung stehen müssen. Er weist darauf hin, dass es zur Erarbeitung einer Lösung zu dieser Frage einer abgestimmten und einheitlichen Regelung für alle Kommunen in Sachsen-Anhalt bedarf. Der Landesrechnungshof hat aus diesem Grund das zuständige Ministerium für Inneres und Sport über das Problem informiert und die Vorgabe einer einheitlichen und abgestimmten Regelung für alle Kommunen in Sachsen-Anhalt ange-regt.