

Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt

Bericht über Angelegenheiten von besonderer Bedeutung

nach § 99 Abs. 1

und Beratende Äußerung

nach § 88 Abs. 2

Landeshaushaltsordnung des Landes Sachsen-Anhalt



**Hinweise und Empfehlungen zur Umstellung
des kommunalen Haushalts- und Rechnungs-
wesens auf die Doppik**

Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt

Dienstgebäude

Kavalierstraße 31, 06844 Dessau-Roßlau

Telefon: 0340 2510-0

Fax: 0340 2510-310

Ernst-Reuter-Allee 34 - 36, 39104 Magdeburg

Telefon: 0391 567-7001

Fax: 0391 567-7005

E-Mail: poststelle@lrh.sachsen-anhalt.de

Internet: www.lrh.sachsen-anhalt.de

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	II
1 Vorbemerkungen	1
2 Einführung	3
3 Ausgewählte Problemfelder	9
3.1 Erstellung einer eigenen Inventur- und Bewertungsrichtlinie	9
3.2 Abgrenzung von Herstellungskosten zu Erhaltungsaufwand bei Baumaßnahmen	12
3.3 Anpassung der Regelung zur Bilanzierung von Zuwendungen der Kommune für Investitionen Dritter	20
3.4 Erarbeitung einer Regelung zur Bilanzierung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen	26
3.5 Relevanz der Abschreibungen für die Aufrechterhaltung der dauernden kommunalen Leistungsfähigkeit	29
4 Fazit	39
Anhang	44
1 Gesetzliche Grundlagen und Erlasse zum NKHR	44
2 Bilanzielle Auswirkungen des erleichterten Haushaltsausgleichs anhand eines Beispiels	49
3 Übersicht Anfragen an den Landesrechnungshof mit zusammenfassender Antwort	55
Zuständigkeit des Senats	75

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	-	alte Fassung
BauGB	-	Baugesetzbuch
BMF	-	Bundesministerium der Finanzen
EU	-	Europäische Union
FAG	-	Finanzausgleichsgesetz
GemHVO Doppik	-	Gemeindehaushaltsverordnung Doppik
GO LSA	-	Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt
HGrG	-	Haushaltsgrundsätzegesetz
i. d. F.	-	in der Fassung
IMK	-	Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren
Kto.	-	Konto
LHO	-	Landeshaushaltsordnung des Landes Sachsen-Anhalt
MBI. LSA	-	Ministerialblatt Sachsen-Anhalt
MI	-	Ministerium für Inneres und Sport des Landes Sachsen-Anhalt
NKHR	-	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
NKHR-MV	-	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen des Landes Mecklenburg-Vorpommern
NHK 2000	-	Normalherstellungskosten 2000
STARK II	-	Teilentschuldungsprogramm für Kommunen im Land Sachsen-Anhalt

1 Vorbemerkungen

Gemäß § 88 Abs. 2 Landeshaushaltsordnung des Landes Sachsen-Anhalt (LHO) kann der Landesrechnungshof „auf Grund von Prüfungserfahrungen den Landtag schriftlich oder in den Sitzungen seiner Ausschüsse mündlich sowie die Landesregierung und einzelne Minister beraten“.

Ein Thema, welches die Kommunen im Land Sachsen-Anhalt in den letzten Jahren zunehmend bewegt, ist die Umstellung ihres Haushalts- und Rechnungswesens von der Kameralistik auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR). Dieser bisher einmalige Prozess wurde durch die Beschlüsse der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren (IMK) im Jahr 2003 angestoßen. Er ist durch die Kommunen im Land Sachsen-Anhalt verpflichtend umzusetzen. Der Umstellungsprozess stellt die Kommunalverwaltungen vor enorme Herausforderungen.

Die Kommunen haben mit der Aufstellung der Eröffnungsbilanz erstmalig ihr gesamtes Vermögen und ihre Schulden zu erfassen und zu bewerten. Dieses bildet die Grundlage für die nachfolgende Darstellung ihrer Geschäftsfälle nach dem System der doppelten Buchführung. Hiermit einher geht die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens der Kommunen weg von der reinen Abbildung des Geldverbrauchs (Kameralistik) hin zu einer vollständigen Abbildung des Ressourcenverbrauchs sowie der periodengerechten Abgrenzung und Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen. Dieses sind die Voraussetzungen, um in einem nächsten Schritt zukünftig die inputorientierte Steuerung der Kameralistik durch die outputorientierte Steuerung der Doppik zu ersetzen. Dieser Prozess führt zu einer Vielzahl von Frage- und Problemstellungen.

Der Landesrechnungshof nimmt im Rahmen seiner Prüfungen, insbesondere der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanzen, und in den regelmäßig stattfindenden Erfahrungsaustauschen mit den Rechnungsprüfungsämtern der Landkreise und Städte seine beratende Tätigkeit gegenüber den Kommunen wahr. Weiterhin ist er aktiv im Lenkungsbeirat bei der Erstellung von wesentlichen Regelungen, welche das NKHR betreffen, beratend vertreten. Darüber hinaus richten Kommunen an den Landesrechnungshof immer wieder Anfragen mit Bezug auf das NKHR. Auch in diesen Fällen wird der Landesrechnungshof beratend tätig.

Die Erfahrungen aus den ersten überörtlichen Prüfungen von kommunalen Eröffnungsbilanzen sowie aus der beratenden Tätigkeit zeigen, dass der Umstellungsprozess komplex ist. Das Ministerium für Inneres und Sport hat seit dem Jahr 2006 eine

Vielzahl von Regelungen erlassen (vgl. Anhang Ziffer 1). Für einige wesentliche Vorschriften im NKHR besteht Klarstellungs-, Konkretisierungs- und Anpassungsbedarf. Viele der Regeln insbesondere des doppelischen Rechnungswesens entstammen dem Handels- und Steuerrecht und wurden teilweise ohne Anpassungen übernommen.

Die Folge hieraus ist aus Sicht des Landesrechnungshofes, dass der Umstellungsprozess somit nicht nur für die Kommunalverwaltungen eine hohe Komplexität aufweist, sondern auch besondere Anforderungen an die örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung stellt. Eine wesentliche Schlussfolgerung für den Landesrechnungshof ist, dass klare und eindeutige gesetzliche Vorgaben und Regelungen im Bereich des NKHR wichtig sind. Dieses erleichtert sowohl die Arbeit für die Kommunen als auch für die Rechnungsprüfung. Der Landesrechnungshof verweist in diesem Zusammenhang auf ein Gutachten¹ von Prof. Dr. Martin Richter im Auftrag des Instituts der Rechnungsprüfer, in welchem ebenfalls die Wichtigkeit klarer gesetzlicher Vorgaben bei zunehmender Komplexität der Normen sowie Normendichte für die Verwaltung insgesamt und die Rechnungsprüfung im speziellen thematisiert wird.

In diesem Zusammenhang weist der Landesrechnungshof mit der beratenden Äußerung auf den Regelungs- bzw. Anpassungsbedarf bei nachfolgenden Problemstellungen im NKHR hin:

- Vorgabe einer verbindlichen Regelung zur Erstellung einer Inventur- und Bewertungsrichtlinie,
- Anpassung der Regelung zur Abgrenzung von Herstellungskosten zu Erhaltungsaufwand,
- Anpassung der Vorschrift zur Bilanzierung von Zuwendungen der Kommune für Investitionen Dritter,
- Erarbeitung von Regelungen zur Bilanzierung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen,
- Klarstellung der Relevanz von Abschreibungen für die Aufrechterhaltung der kommunalen Leistungsfähigkeit.

Der Landesrechnungshof verfolgt mit den nachfolgenden Darstellungen das Ziel, dem Landtag, der Landesregierung und den Entscheidungsträgern vor Ort wichtige Hinwei-

¹ Prof. Dr. Martin Richter; Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung - Gutachten zur Bewertung der Beamtenstellen in der kommunalen Rechnungsprüfung; Gutachten im Auftrag des Instituts der Rechnungsprüfer (IDR); Potsdam 30. Juni 2013

se, Empfehlungen und Anregungen für eine Anpassung und Weiterentwicklung der gesetzlichen Vorschriften des NKHR zu geben.

2 Einführung

Die Kommunen im Land Sachsen-Anhalt haben ab dem 1. Januar 2013 verpflichtend das NKHR anzuwenden. In diesem Zusammenhang haben sie gemäß § 114 Abs. 1 KVG LSA (§ 104b Abs. 1 GO LSA) zum Stichtag der Umstellung eine Eröffnungsbilanz zu erstellen. Diese ist vom zuständigen Rechnungsprüfungsamt örtlich zu prüfen. Außerdem unterliegt die Eröffnungsbilanz der überörtlichen Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises bzw. durch den Landesrechnungshof².

Stand der Umstellung

Gemäß einem Schreiben des Ministeriums für Inneres und Sport vom 25. November 2013 zur Unterrichtung des Ausschusses für Finanzen über den Stand der Einführung des NKHR hatten zum 1. Januar 2013³:

- 170 Kommunen (darunter alle 11 Landkreise und 3 kreisfreien Städte) das NKHR eingeführt;
- 78 Kommunen (darunter 6 Verbandsgemeinden) eine Fristverlängerung zur Einführung des NKHR bis zum 1. Januar 2014 erhalten;
- davon 9 Kommunen erneut einen Antrag auf Fristverlängerung bis zum 1. Januar 2015 gestellt.

Bezüglich der 9 Kommunen wurde mitgeteilt, dass eine formale Fristverlängerung bis zum 1. Januar 2015 nicht erteilt wird. Beim Vorliegen von nachvollziehbaren Gründen, z. B. Hochwasserkatastrophe 2013, wird aber ein vertretbarer Überschreitungszeitraum geduldet.

Aus Sicht des Landesrechnungshofes ist festzustellen, dass die Kommunen im Land bis auf wenige Ausnahmen auf NKHR umgestellt haben. Bei einer Vielzahl dieser Kommunen liegt bisher noch keine gemäß § 114 Abs. 5 KVG LSA (§104b Abs. 5 GO LSA) örtlich geprüfte Eröffnungsbilanz, als Voraussetzung für die überörtliche Prüfung vor.

² gemäß § 137 Abs. 1 KVG LSA für Kommunen mit mehr als 25.000 Einwohnern und Zweckverbände

³ Mit Stand 1. Januar 2014 gab es in Sachsen-Anhalt noch 247 Kommunen (3 kreisfreie Städte, 11 Landkreise, 101 Einheitsgemeinden, 18 Verbandsgemeinden mit 114 Mitgliedsgemeinden).
<http://www.stala.sachsen-anhalt.de/gk/fms/fms110.htm>
Die Abweichung zu den Zahlenangaben des Ministeriums für Inneres und Sport ergeben sich aufgrund von Rechtsstreiten im Zusammenhang mit der Gemeindegebietsreform.

Stand der Prüfungen der Eröffnungsbilanzen

Gemäß den gesetzlichen Vorschriften unterliegen die kommunalen Eröffnungsbilanzen der überörtlichen Prüfung. Der Landesrechnungshof ist für die Prüfung der Eröffnungsbilanzen von Kommunen mit mehr als 25.000 Einwohnern sowie in Zweckverbänden zuständig. Die überörtliche Prüfung der kreisangehörigen Gemeinden und Verbandsgemeinden mit weniger als 25.000 Einwohnern obliegt dem Rechnungsprüfungsamt des Landkreises als zuständiges Gemeindeprüfungsamt.

Hieraus ergibt sich für die überörtliche Kommunalprüfung des Landesrechnungshofes ein Soll von zunächst 31 (20 Städte und 11 Landkreise) kommunalen Eröffnungsbilanzen, die bis zum Jahr 2018 zu prüfen sind. Dieses spiegelt sich in der mittelfristigen Arbeitsplanung des Landesrechnungshofes wider, in der die Eröffnungsbilanzprüfungen einen wesentlichen Prüfungsschwerpunkt darstellen.

Bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Beratenden Äußerung hat der Landesrechnungshof die örtlichen Erhebungen zu fünf überörtlichen Prüfungen der Eröffnungsbilanz durchgeführt. Nachfolgend sind die überörtlichen Prüfungen der Eröffnungsbilanz des Landesrechnungshofes chronologisch dargestellt:

- 2012: Eröffnungsbilanz der Landeshauptstadt Magdeburg (1. Januar 2010) - Prüfung ist abgeschlossen,
- 2013: Eröffnungsbilanz der Stadt Halberstadt (Pilotkommune 1. Januar 2008) - Prüfung ist abgeschlossen,
- 2013/2014: Eröffnungsbilanz der Lutherstadt Eisleben (1. Januar 2010) - Berichtsentwurf liegt der Stadt vor,
- 2013/2014: Eröffnungsbilanz der Stadt Bitterfeld-Wolfen (1. Januar 2008; Pilotkommune Bitterfeld 1. Januar 2005) - Berichtsentwurf liegt der Stadt vor,
- 2014: Eröffnungsbilanz des Landkreises Mansfeld-Südharz (1. Januar 2008; Pilotkommune Mansfelder Land 1. Januar 2005) - der Berichtsentwurf wird derzeit erstellt,
- 2014: Eröffnungsbilanz des Landkreises Wittenberg (1. Januar 2010) - Prüfung begonnen.

Prüfungsansatz und Zielstellung der Prüfung

Die überörtliche Prüfung der kommunalen Eröffnungsbilanzen hat das Ziel, die in § 114 Abs. 4 KVG LSA (§ 104b Abs. 4 GO LSA) definierte Ordnungsmäßigkeit der Eröffnungsbilanz festzustellen. Die Eröffnungsbilanz ist gemäß dieser Regelung dahinge-

hend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der geprüften Kommune unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vermittelt und die maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen bei ihrer Aufstellung beachtet und umgesetzt wurden. Der Ordnungsmäßigkeit der Eröffnungsbilanz ist im Hinblick auf die Umstellung auf NKHR eine besondere Bedeutung dahingehend zuzumessen, dass diese die Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit der Jahresabschlüsse der Folgejahre bildet.

Nicht zuletzt aus diesem Grund besteht gemäß § 114 Abs. 7 KVG LSA (§ 104b Abs. 7 GO LSA) i. V. m § 54 GemHVO Doppik die Möglichkeit, den Wertansatz von Vermögensgegenständen, Sonderposten oder Verbindlichkeiten der Eröffnungsbilanz letztmals mit dem vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss zu berichtigen oder nachzuholen. Somit wird den Kommunen die Möglichkeit eingeräumt, infolge eventueller Feststellungen der nach den ersten Jahresabschlüssen erfolgten überörtlichen Prüfung die Eröffnungsbilanz entsprechend zu korrigieren.

Die überörtliche Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Eröffnungsbilanz erstreckt sich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen. Dieses sind insbesondere die GemHVO-Doppik, die Bewertungsrichtlinie, die Inventurrichtlinie und die maßgeblichen Hinweisschreiben und die Runderlasse des Ministeriums für Inneres und Sport sowie die Rundverfügungen des Landesverwaltungsamtes. Eine entsprechende Auflistung der zu beachtenden Vorschriften und Bestimmungen befindet sich im **Anhang unter Ziffer 1**.

Die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanzen durch den Landesrechnungshof baut auf der örtlichen Prüfung des Rechnungsprüfungsamtes auf. Insbesondere ist dieses wichtig mit Blick auf die Prüfung der Vollständigkeit der Erfassung. Das örtliche Rechnungsprüfungsamt prüft die Eröffnungsbilanz begleitend und dokumentiert dieses entsprechend.

Auf Grundlage eines risikoorientierten Prüfungsansatzes liegt der Schwerpunkt der Prüfung auf einer allgemeinen Systemprüfung, die Aussagen zur Bilanzvollständigkeit, Bilanzwahrheit, Bilanzklarheit sowie zur Bilanzdokumentation zulässt.

Vor diesem Hintergrund prüft der Landesrechnungshof schwerpunktmäßig die folgenden Positionen:

- Planung und Organisation der Umstellung auf NKHR,

- Inventur, Inventurrichtlinie,
- Bewertungsrichtlinie,
- Bewertung des Anlagevermögens,
- Bewertung des Umlaufvermögens,
- Ermittlung des Eigenkapitals,
- Ausweis der Sonderposten,
- Bewertung der Rückstellungen und Verbindlichkeiten,
- Anhang zur Eröffnungsbilanz.

Auswirkungen unzureichender Regelungen

Mit der Eröffnungsbilanz erfassen und bewerten die Kommunen (erstmalig) systematisch ihr sämtliches Vermögen und ihre sämtlichen Schulden und sollen somit zum Stichtag ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild ihrer Vermögenslage vermitteln. Die Eröffnungsbilanz ist gleichzeitig die Grundlage für das zukünftige Haushalts- und Rechnungswesen der Kommunen. Ihre ordnungsgemäße Erstellung besitzt somit eine herausragende Bedeutung, insbesondere auch für das Erreichen der mit dem NKHR verbundenen Zielstellungen.

Diese rechtlichen Vorgaben besitzen einen maßgeblichen Einfluss auf die erstmalige vollständige Darstellung der Vermögenslage der Kommunen. Sie haben aber andererseits auch Auswirkungen auf die zukünftige Abbildung der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der umstellenden Kommunen. Darauf aufbauend bilden sie die Grundlage für die Gewinnung und Anwendung aussagekräftiger und zuverlässiger steuerungsrelevanter Daten als Basis für politische Entscheidungen auf kommunaler Ebene. Zudem gehen die Daten in die Finanzstatistik der Länder und des Bundes ein. Diese Daten sind dann relevant für finanzpolitische Entscheidungen, welche direkte Auswirkungen auf die finanzielle Ausstattung der Kommunen haben (z. B. FAG).

Der Landesrechnungshof hat im Rahmen seiner überörtlichen Prüfungen kommunaler Eröffnungsbilanzen einige grundsätzliche Problemfelder vorgefunden, die teilweise auf fehlende oder nicht eindeutige rechtliche Vorgaben zurückzuführen sind.

Die Zuständigkeit für die Erarbeitung und Anpassung der rechtlichen Vorgaben liegt beim Ministerium für Inneres und Sport. Das Thema der fehlenden oder nicht eindeutigen rechtlichen Vorgaben griff der Landesrechnungshof bereits im Jahresbericht 2012, Teil 2 unter Ziffer 5 auf, in welcher er Hinweise zur Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf die Doppik gab. Darüber hinaus erhielt der Landes-

rechnungshof zum Thema NKHR und Eröffnungsbilanz eine Vielzahl von Anfragen umstellender Kommunen zu Themen, die vor allem auch die ordnungsgemäße Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden betrafen. Eine Übersicht zu wiederkehrenden NKHR-Fragen mit zusammengefassten Antworten enthält der **Anhang unter Ziffer 3**. Diese Anfragen belegen, dass es einige beträchtliche, insbesondere die Bewertung betreffende Probleme gibt, die einer Klarstellung bzw. Anpassung der bestehenden Regelungen bedürfen.

Des Weiteren verweist der Landesrechnungshof diesbezüglich auf Problemstellungen, welche in den Stellungnahmen der kommunalen Spitzenverbände vom 8. August 2014 sowie des Landesrechnungshofes vom 6. Oktober 2014 zum Gesetzentwurf zur Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2015/2016 enthalten sind. Hierin verweisen die kommunalen Spitzenverbände beispielsweise auf Probleme, welche der „Datenmix aus Kameralistik und Doppik“ sowie der hierfür ursächliche noch nicht abgeschlossene Umstellungsprozess auf NKHR in den Kommunen für die Bereitstellung einer plausiblen Datenreihe für die Berechnung des Finanzbedarfs der Kommunen besitzen.

Reformziele

Der Landesrechnungshof unterstreicht an dieser Stelle die Zielstellungen, welche mit der grundlegenden Reform des Gemeindehaushaltsrechts durch die Einführung eines neuen ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesens in den Kommunen Deutschlands durch die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren IMK im Jahr 2003 beschlossen wurden. Die Beschlüsse der IMK fassen dabei die Reformbestrebungen der Kommunen in Deutschland seit den frühen 1990er Jahren zusammen, die Steuerung der Kommunalverwaltungen von der herkömmlichen Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung) auf eine Steuerung nach Zielen für die kommunalen Dienstleistungen (Outputsteuerung) umzustellen. Die Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf die Doppik stellt dabei die Voraussetzung für diese grundlegende Reform der Verwaltungssteuerung dar, da die Kameralistik nur unzureichend die erforderlichen Informationen, insbesondere zum Ressourcenaufkommen und -verbrauch, darstellen kann. Damit die hierfür notwendige Transparenz hergestellt werden kann, werden mit der Umstellung auf die Doppik die nachfolgenden zentralen Zielstellungen verfolgt:

- intergenerative Gerechtigkeit, u. a. durch periodengerechte Abgrenzung und Zuordnung von Erträgen und Aufwand,
- vollständige Abbildung des Ressourcenaufkommens und -verbrauchs,
- Vergleichbarkeit der kommunalen Aufgabenerfüllung,
- kommunaler Gesamtabschluss.

Hierbei baut zur Erreichung dieser Zielstellungen das kommunale Rechnungswesen (Doppik) grundsätzlich auf den Regelungen und Vorschriften des Handels- und Steuerrechts auf (Referenzmodell). Aufgrund der teilweise sehr abweichenden zu beachtenden Rahmenbedingungen für das Rechnungswesen in der Privatwirtschaft und in Kommunen als öffentliche Gebietskörperschaften bedürfen die Regelungen des Handels- und Steuerrechts Anpassungen. Damit muss gewährleistet werden, dass die mit der Einführung verfolgten Zielsetzungen auch erreicht werden. Der zentrale Grundsatz kommunalen Wirtschaftens stellt dabei die Sicherstellung der kommunalen Aufgabenerfüllung gemäß § 98 Abs. 1 KVG LSA dar. Folglich ist für die Beurteilung von Regelungen im NKHR maßgeblich, wie sie geeignet sind, die kommunale Aufgabenerfüllung so realitätsnah wie möglich abzubilden und den mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts verbundenen Zielstellungen insgesamt gerecht zu werden.

Die Erarbeitung und Anpassung von diesen Grundsätzen entsprechenden Regelungen und Vorschriften sollte somit im Eigeninteresse der Kommunen sein, da diese die Voraussetzung für das Gelingen der Gemeindehaushaltsreform als Ganzes bilden. Der Landesrechnungshof stellt allerdings aufgrund seiner Erfahrungen diesbezüglich fest, dass diese Überzeugung noch nicht umfassend geteilt wird. Vielfach werden Regelungen des Handelsrechts nicht im erforderlichen Ausmaß hinterfragt und ohne die erforderlichen Anpassungen in das NKHR übernommen. Dieses betrifft u. a. einige nachfolgend in der Beratenden Äußerung dargestellte Probleme. Dieses führte bereits in der Vergangenheit dazu, dass im NKHR z. B. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte Eingang gefunden haben, die nach Auffassung des Landesrechnungshofes den mit der Einführung des NKHR verfolgten Zielstellungen nicht gerecht werden.

So ist beispielsweise in Folge der Umstellung die Vergleichbarkeit kommunaler Bilanzen nur noch bedingt möglich. Die uneinheitliche Bewertung des Anlagevermögens führt zu unterschiedlichen Ansätzen für gleichartige Vermögensgegenstände in den kommunalen Bilanzen. In der Folge ergeben sich für diese divergierende Abschreibungsbeträge. Diese haben als wesentliche Aufwandspositionen erhebliche Auswir-

kungen auf die Ergebnisrechnung. Diese Unterschiede beeinflussen die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung und haben Auswirkungen auf die Höhe von Gebühren und Entgelten sowie auf sonstige steuerungsrelevante Daten. Unter gleichen Bedingungen weicht somit nur aufgrund der eingeräumten Bewertungsspielräume die Höhe des Aufwands für die Erfüllung einer ansonsten gleichen Aufgabe in den Kommunen voneinander ab.

Die Ergebnisse dieser nicht mehr vergleichbaren Haushalte gehen in die Finanzstatistiken des Landes, des Bundes und der Europäischen Union ein. Die Finanzstatistiken stellen wesentliche Quellen für struktur- und finanzpolitische Entscheidungen der jeweiligen Ebenen dar (EU, Bund, Land). Auf Landesebene sind die Jahresrechnungs- und Kassenstatistiken wesentliche Grundlagen für die Bedarfsermittlung im kommunalen Finanzausgleich. Sie haben somit direkten Einfluss auf die zur Aufgabenerfüllung erforderliche Finanzausstattung der Kommunen (FAG).

Vor dem Hintergrund der gesetzlichen Korrekturfrist von vier Jahren für kommunale Eröffnungsbilanzen sollten nach Ansicht des Landesrechnungshofes die erforderlichen Klarstellungen und Anpassungen der bisherigen Regelungen umgehend erfolgen.

3 Ausgewählte Problemfelder

3.1 Erstellung einer eigenen Inventur- und Bewertungsrichtlinie

Die Vorgaben zum NKHR im Land Sachsen-Anhalt enthalten keine Regelung, welche die Erstellung einer eigenen Inventur- und Bewertungsrichtlinie für die Kommunen sowie deren Beschluss durch die Kommunalvertretung verbindlich festschreibt oder Ausführungen zum Inhalt der Bewertungsrichtlinie macht.

„Mit der eigenen (Inventur-) und Bewertungsrichtlinie legt die einzelne Kommune verbindlich zunächst für die Erstellung der Eröffnungsbilanz und später für die folgenden Jahresabschlüsse fest, wie bei der Erfassung, Bewertung und Fortschreibung des Vermögens vorzugehen ist. Insbesondere sind Festlegungen zur Ausübung der vom Gesetzgeber vorgesehenen Wahlrechte und zur Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren zu treffen. Die Inventur- und Bewertungsrichtlinie gewährleistet die Sicherstellung der Vollständigkeit, von Bewertungsstetigkeit und Bilanzkontinuität. Sie dient den Verwaltungsmitarbeiter/-innen als verbindliche Arbeitsgrundlage. Aufgrund der Auswirkungen auf die Bilanz und den Haushalt sowie als

Grundlage von Einzelentscheidungen sollte die Kommunalvertretung über die Bewertungsrichtlinie einen Beschluss fassen.“⁴

Für den Landesrechnungshof stellt vor dem Hintergrund der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung die Erstellung einer Inventur- und Bewertungsrichtlinie einen entscheidenden Anhaltspunkt für das systematische und organisierte Vorgehen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz und somit für ihre Ordnungsmäßigkeit dar.

Bei den bisher geprüften fünf Eröffnungsbilanzen hatte der Landesrechnungshof in allen Fällen Prüfungsfeststellungen zur Inventur- und Bewertungsrichtlinie der Kommunen getroffen:

- in drei der fünf Fälle fehlte eine eigene Bewertungsrichtlinie zur Eröffnungsbilanz⁵ oder es wurde auf die Bewertungsrichtlinie des Landes verwiesen,
- hierbei lag in einem Fall auch keine eigene Inventurrichtlinie vor,
- in einem Fall wurde ein Entwurf einer Bewertungsrichtlinie mit der Prüfung des Landesrechnungshofes erstellt,
- in einem weiteren Fall, in dem eine Inventur- bzw. Bewertungsrichtlinie vorhanden war, war diese jedoch in Teilen (stark) ergänzungs- bzw. überarbeitungsbedürftig,
- in allen Fällen lag kein Beschluss der zuständigen Vertretung (Gemeinderat oder Kreistag) zur Inventur- und Bewertungsrichtlinie vor.

Als ein positives Beispiel in diesem Zusammenhang stellt sich für den Landesrechnungshof der Landkreis Wittenberg dar. Die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz und somit auch der Inventur- und Bewertungsrichtlinie des Landkreises wird derzeit durchgeführt. Bereits jetzt zeichnet sich ab, dass die vorliegenden Richtlinien im Vergleich zu den anderen Kommunen sehr viele und auch ausführliche Festlegungen zur Inventur und zur Bewertung enthalten. Positiv wertet der Landesrechnungshof in diesem Zusammenhang ebenfalls, dass die Inventur- und die Bewertungsrichtlinie mit dem Anhang zur Eröffnungsbilanz veröffentlicht wurden und insgesamt mit Blick auf die Dokumentation sehr umfangreich ausfielen.

⁴ Die Definition für eine Bilanzierungs- bzw. Bewertungsrichtlinie wurde aufgrund fehlender diesbezüglicher Festlegungen für das Land Sachsen-Anhalt aus dem Land Mecklenburg-Vorpommern vom „Gemeinschaftsprojekt zur Umsetzung des NKHR-MV“ entnommen.

⁵ Anmerkung: In zwei der drei Fälle fusionierten kommunale Gebietskörperschaften, hier lagen zwar Bewertungsrichtlinien der Vorgängerkommunen vor, jedoch keine separate Bewertungsrichtlinie mit einheitlichen Festlegungen zur Eröffnungsbilanz der neuen Gebietskörperschaft.

Mit der Erstellung einer Inventur- und Bewertungsrichtlinie trifft die Kommune verbindliche Festlegungen:

- wie einzelne Vermögens- bzw. Schuldpositionen einheitlich zu bewerten sind, z. B. Abgrenzung von Herstellungskosten zu Erhaltungsaufwendungen,
- welche diesbezüglich eingeräumten Wahlrechte sie einheitlich ausüben will, z. B. Anwendung der Rückindizierung,
- zur Anwendung von Vereinfachungsverfahren und hiermit in Verbindung stehenden Wertgrenzen, z. B. Festlegungen bis zu welcher Wertgrenze Vermögensgegenstände für die Eröffnungsbilanz zu erfassen und zu bewerten sind (3.000-Euro-Regel) und
- zur Dokumentation der Bewertung, wie z. B. Vorgabe von Formblättern für die Gebäudebewertung.

Des Weiteren sollte sie um Festlegungen für die zukünftige Aktivierung und Passivierung von Vermögens- und Schuldpositionen ergänzt werden („Aktivierungsrichtlinie“). Diese Festlegungen bilden eine wesentliche Voraussetzung für die Stetigkeit der Erfassung und Bewertung zur Eröffnungsbilanz und für alle Folgebilanzen sowie für die Bilanzkontinuität.

Im Umkehrschluss lässt das Fehlen der Inventur- und Bewertungsrichtlinie auf Probleme hinsichtlich der Vollständigkeit der Erfassung sowie auch auf eine erhöhte Fehlerhäufigkeit bei der Bewertung schließen. Es besteht keine hinreichende Sicherheit dafür, dass die jeweilige Kommune systematisch bei der Erfassung und Bewertung ihrer Vermögens- und Schuldpositionen vorgegangen ist. Damit einher geht oft eine insgesamt mangelhafte Dokumentation.

Der Landesrechnungshof erachtet es aufgrund der Bedeutung für erforderlich, dass Kommunen eine eigene Inventur- und Bewertungsrichtlinie erstellen bzw. deren Erstellung nachholen. Nur auf diesem Weg können nach Ansicht des Landesrechnungshofes mit Blick auf die zukünftigen Jahresabschlüsse die Grundsätze der Bilanzkontinuität und der Stetigkeit der Bewertung sichergestellt werden.

In diesem Zusammenhang sollte das Ministerium für Inneres und Sport klarstellen, dass eine eigene Inventur- und Bewertungsrichtlinie zu erstellen ist. Aufgrund der Bedeutung und der Auswirkungen auf die derzeitige und zukünftige Vermögens- und Haushaltslage der Kommune sollte diese durch die Vertretung (Gemeinderat oder Kreistag) beschlossen werden.

3.2 Abgrenzung von Herstellungskosten zu Erhaltungsaufwand bei Baumaßnahmen

Auswirkungen der derzeitigen Regelung

Für die Abgrenzung der Herstellungskosten vom Erhaltungsaufwand bei der Berücksichtigung von Baumaßnahmen im NKHR wird bisher grundsätzlich auch im Land Sachsen-Anhalt auf die geltenden steuer- und handelsrechtlichen Regelungen abgestellt. Zur Anwendung kommt dabei das diesbezüglich einschlägige Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 18. Juli 2003, welches die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Thema aufgreift und zusammenfasst.

Anfragen von Kommunen und Prüfungserfahrungen des Landesrechnungshofes belegen, dass die Anwendung dieser sehr stringenten Regelungen auf kommunale Belange und insbesondere mit Bezug auf den öffentlichen Investitionsbegriff zu Problemen führt.

Auf 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.

Unterschiedliche Auffassungen bestehen dabei nur bezüglich des letzten Kriteriums der wesentlichen Verbesserung, welches durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eng an eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts bzw. des Nutzungspotenzials eines Vermögensgegenstandes (Gebäudes) gekoppelt ist.

Der Investitionsbegriff im öffentlichen Bereich auf Ebene des Bundes und der Länder wird hingegen im Wesentlichen durch § 10 Abs. 3 Nr. 2 des Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrG) geprägt. Hiernach sind als Investitionen Baumaßnahmen und der Erwerb von unbeweglichen Sachen, soweit sie nicht als sächliche Verwaltungsausgaben (Unterhaltung) zu veranschlagen sind, definiert. Als Investition im Sinne von Baumaßnahmen wird grundsätzlich der Einsatz von Finanzmitteln zur Schaffung, Erweiterung, zum Erhalt oder zur Verbesserung staatlicher Infrastruktur (soweit sie nicht dem Unterhalt staatlicher Gebäude dienen) verstanden.

Es ist festzustellen, dass der öffentliche Investitionsbegriff weiter gefasst ist als der des Handelsrechtes. Er klassifiziert u. a. auch Baumaßnahmen zum Erhalt staatlicher Infrastruktur als Investition. Nach der handelsrechtlichen Definition stellen diese grundsätzlich Erhaltungsaufwendungen und somit konsumtiven Aufwand dar.

Die im Vergleich zum öffentlichen Investitionsbegriff sehr engen Abgrenzungskriterien des Steuer- und Handelsrechts für Herstellungskosten führen im NKHR dazu, dass viele Baumaßnahmen Unterhaltungsaufwendungen darstellen und nicht mehr als Investition eingestuft werden können. In der Kameralistik galten sie als Investitionen und wurden dementsprechend im Vermögenshaushalt ausgewiesen. Der Investitionsbegriff ist im NKHR an das Vorliegen von Herstellungskosten mit einem entsprechenden bilanziellen Ansatz gebunden. Diese Voraussetzung erfüllen Unterhaltungsaufwendungen nicht, da sie im Ergebnishaushalt abgebildet werden.

Die Folge für diese nichtinvestiven Baumaßnahmen ist, dass die Kommunen ihre Finanzierung grundsätzlich allein aus Mitteln des Ergebnishaushaltes bestreiten. Investive Fördermittel, z. B. auch die Investitionspauschale, und Investitionsdarlehen stehen aufgrund der Zweckbindung der investiven Fördermittel bzw. der gesetzlichen Vorgabe gemäß § 108 Abs. 1 KVG LSA (§ 100 Abs. 1 GO LSA) den Kommunen für diese Aufwendungen nicht zur Verfügung. Eine weitere Folge dieser Vorgehensweise ist, dass kommunale Gebietskörperschaften Schwierigkeiten haben, die jährlich zugewiesene Investitionspauschale zu verwenden. Einerseits werden viele der hiermit zu kameralen Zeiten finanzierten Investitionen nun als Erhaltungsaufwand behandelt. Andererseits besitzen viele Kommunen aufgrund ihrer angespannten Haushaltslage nicht den finanziellen Spielraum zur Realisierung von darüber hinausgehenden Investitionen, z. B. in neues Sachanlagevermögen. Neben der Zuordnungsproblematik ist die angespannte Haushaltslage nach Auffassung des Landesrechnungshofes unter anderem mit verantwortlich dafür, dass im letzten Jahr die Investitionstätigkeit der Kommunen im Vergleich zu den Vorjahren stark rückläufig war.

Der Landesrechnungshof hat auf die rückläufigen Investitionsausgaben und den hiermit verbundenen statistischen Effekt bereits in seinem letzten Jahresbericht 2013, Teil 3 zur Finanzlage der Kommunen hingewiesen.

In der Stellungnahme der Landesregierung zum Jahresbericht 2013, Teil 3 weist das zuständige Ministerium für Inneres und Sport bezüglich der aufgeworfenen Problematik darauf hin, dass es diese Verfahrensweise grundsätzlich als sachgerecht ansieht. Die

Abgrenzung von Investitionen (Herstellungskosten/Erhaltungsaufwand) wird nach der herrschenden Meinung und in den anderen Ländern nach handelsrechtlichen bzw. steuerrechtlichen Grundsätzen vorgenommen. Die hiermit verbundenen Probleme sind seit Längerem bekannt und wurden in der Vergangenheit im Lenkungsbeirat kontrovers diskutiert. An einer Lösung dieser Problematik wird gearbeitet.

Alternative Lösungsansätze und ihre Auswirkungen

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass aus seiner Sicht diese Problematik nicht dadurch gelöst werden kann, dass das Vorliegen von Herstellungskosten an die Finanzierungsform (geplante Finanzierung durch investive Fördermittel oder Aufnahme von Investitionskrediten) gekoppelt wird. Im Ergebnis führt diese auch in anderen Bundesländern (Bayern, Schleswig-Holstein und Niedersachsen) praktizierte Vorgehensweise dazu, dass die Kriterien für das Vorliegen von Herstellungskosten sich an dem Finanzierungsbedarf der jeweiligen Kommune ausrichten. Diese Abgrenzungsmethodik ist zwar nach Auffassung des Landesrechnungshofes hilfreich und zweckmäßig für die Berücksichtigung von Herstellungskosten bei der Erstbewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz, da sie letztlich die kamerale Abgrenzungspraxis berücksichtigt. Mit Blick auf die Abgrenzung von Herstellungskosten zu Erhaltungsaufwendungen ist sie jedoch willkürlich und steht zudem dem Grundsatz der Stetigkeit sowie einheitlichen Bewertungskriterien entgegen.

Eine vergleichbare Baumaßnahme, z. B. im Rahmen der energetischen Sanierung einer Schule, kann nach dieser Abgrenzungsmethodik somit Unterhaltungsaufwand darstellen, weil die Kommune sie komplett aus eigenen Mitteln finanziert. Sie kann jedoch in einer anderen Kommune zu Herstellungskosten führen, nur weil diese Kommune sie z. B. mit investiven Fördermitteln und Investitionskrediten der Investitionsbank Sachsen-Anhalt aus dem Programm STARK III finanziert. Der Landesrechnungshof verweist darauf, dass die durch das Investitionsprogramm STARK III geförderten Maßnahmen, wie z. B. Erneuerung von Heizungsanlagen, Wärmeschutzdämmung sowie Nutzung erneuerbarer Energien, nach den handels- und steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien grundsätzlich als Unterhaltungsaufwand zu klassifizieren sind.

Die Vergleichbarkeit kommunaler Bilanzen wird hierdurch weiter eingeschränkt. Ebenfalls sind nach Auffassung des Landesrechnungshofes bereits Auswirkungen dieser Vorgehensweise auf die Zuverlässigkeit und Aussagekraft der hiermit einhergehenden finanzstatistischen Daten festzustellen. Dieses signalisiert die aufgezeigte Entwicklung der finanzstatistischen Größe der kommunalen Investitionsausgaben.

Ebenfalls in die falsche Richtung führt nach Auffassung des Landesrechnungshofes ein als Alternative diskutierter Lösungsansatz. Der Ansatz basiert auf einer Beibehaltung der handels-/steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien bei gleichzeitiger Öffnung der investiven Fördermittel sowie auch der Investitionskredite für wesentliche Unterhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen. Dieses wird unter anderem im Freistaat Sachsen praktiziert⁶. Mit der Finanzierung von konsumtiven Ausgaben durch investive Finanzmittel werden nach Auffassung des Landesrechnungshofes die Grundsätze des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens durchbrochen.

So dürfen Kommunen gemäß § 108 Abs. 1 KVG LSA Kredite (langfristige Verbindlichkeiten) nur für Investitionen, Investitionsfördermaßnahmen und zur Umschuldung aufnehmen. Die daraus übernommenen Verpflichtungen müssen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Kommune in Einklang stehen.

Vor diesem gesetzlichen Hintergrund hätte die Öffnung der bestehenden Beschränkung der kommunalen Kreditaufnahme für nichtinvestive, konsumtive Unterhaltungsaufwendungen nach Ansicht des Landesrechnungshofes weitreichende Folgen. Insgesamt würde durch den Vorschlag für die Kommunen die Aufnahme von Krediten für Aufwendungen des Ergebnishaushaltes ermöglicht und somit die Kreditaufnahme insgesamt erleichtert. Die kommunale Verschuldungslage würde sich tendenziell verschlechtern. Dies könnte zu einer Gefährdung der finanzpolitischen Zielstellungen führen.

Der Gesamtbestand an (kurzfristigen) Liquiditätskrediten gemäß § 110 KVG LSA würde sich zwar aufgrund dieser Regelung voraussichtlich verringern, da zur Finanzierung vom Betrag her wesentlicher nichtinvestiver Erhaltungsaufwendungen nunmehr auch längerfristige Kreditaufnahmen eingesetzt werden können. Hierdurch wird sich der Bestand an (längerfristigen) Investitionskrediten jedoch erhöhen. Hierbei ist anzumerken, dass grundsätzlich gemäß § 110 KVG LSA auch Liquiditätskredite kein reguläres, vor allem kein längerfristiges Finanzierungsmittel für mit Aufwendungen des Ergebnishaushaltes korrespondierende Auszahlungen darstellen. Diese sind grundsätzlich durch die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit zu decken. Die angespannte Finanzsituation der Kommunen Sachsen-Anhalts hat in der Vergangenheit jedoch

⁶ vgl. hierzu Erlass des Sächsischen Staatsministeriums des Innern vom 17. April 2013 „Inanspruchnahme darlehensweise gewährter Fördermittel auch für Instandsetzungen“

dazu geführt, dass die Liquiditätskredite⁷ stetig angestiegen sind und einen sehr hohen Bestand aufweisen (Kassenkreditbestand aller Kommunen am 31. Dezember 2013: 1.112.817.000 Euro). Liquiditätskredite sind somit faktisch zu einem längerfristigen Finanzierungsinstrument (auch z. B. zur Finanzierung von wesentlichen Unterhaltungsaufwendungen) geworden.

In diesem Zusammenhang ist unter doppelten Gesichtspunkten darauf hinzuweisen, dass in Bezug auf die Finanzrechnung aufgrund der fehlenden Herstellungskosten keine Abschreibungsbeträge zur Verfügung stehen, die die jährlichen Tilgungsbeträge abdecken. Die Tilgungen müssten komplett aus Überschüssen des Ergebnishaushaltes erwirtschaftet werden. Insgesamt steht dieser Lösungsansatz somit auch der intergenerativen Gerechtigkeit entgegen. Die durch zukünftige Generationen zu tragende kommunale Verschuldung wird zu Lasten heutiger konsumtiver Erhaltungsaufwendungen erhöht. Die mit dem kommunalen Entschuldungsprogramm STARK II verfolgten Ziele des Abbaus der kommunalen Verschuldung und der Wiedererlangung der Leistungsfähigkeit würden nicht erreicht werden. Der Bestand an längerfristigen Krediten und mit ihm die kommunale Verschuldung würden vielmehr zunehmen.

Dieser Lösungsansatz würde nach Auffassung des Landesrechnungshofes zu Widersprüchen in der Finanzstatistik auf Bundesebene und auch auf Ebene der EU führen. Vom Grundsatz her müssen vom Bund, von den Ländern und von der EU an die Kommunen ausgereichte Fördermittel für Investitionen durch diese auch für Investitionen verwendet werden. Dieses bedingt den Ansatz von Anschaffungs- und Herstellungskosten, welcher in der kommunalen Bilanz zu einer Mehrung des Sachanlagevermögens führt. In der Finanzstatistik müssten die kommunalen Investitionen sich in den entsprechenden investiven Positionen widerspiegeln. Die diskutierte abweichende Förderpraxis bei den Kommunen führt bereits hinsichtlich der Haushaltssystematik diesbezüglich zu Widersprüchen, da z. B. durch den Bund investiv verausgabte Mittel (Ausweis in Gruppe 883) durch die Kommunen konsumtiv (Ausweis in Kontengruppe 521 Ergebnisrechnung) verwendet würden. Eine investive Verwendung der Mittel kann nicht mehr aus den sich ergebenden statistischen Daten abgeleitet und somit auch nicht nachgewiesen werden. Ähnliches gilt mit Blick auf die Investitionskredite. Die hiermit perspektivisch entstehenden Widersprüche in der Finanzstatistik stehen zudem den Bestrebungen zur Verbesserung der Qualität und Zuverlässigkeit der Finanzstatistik entgegen.

⁷ zum Ausgleich des Verwaltungshaushalts in der Kameralistik/des Finanzplans bzw. der fehlenden Einzahlungen aus der Verwaltungstätigkeit in der Doppik

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes zeigen bereits diese Problemstellungen auf, dass die eng gefassten handels- bzw. steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien für das Vorliegen von Herstellungskosten nur teilweise und bedingt zu den kommunalrechtlichen Zielstellungen des NKHR passen. Mit diesen Abgrenzungskriterien werden andere Zielstellungen wie z. B. der Gläubigerschutz des Handelsrechts oder konjunkturpolitische Gesichtspunkte im Steuerrecht verfolgt. Diese sind im kommunalrechtlichen Zusammenhang nachrangig. Ein Festhalten an diesen Kriterien mit der Folge der Anpassung der kommunalen Finanzierungsgrundsätze ist ebenfalls nicht zweckmäßig.

Empfehlung des Landesrechnungshofes

Nach Ansicht des Landesrechnungshofes liegen Herstellungskosten bereits dann vor, wenn eine wertmäßig wesentliche (Bau-) Maßnahme die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes nicht nur unerheblich verlängert, da dieser der Kommune dann länger zur Aufgabenerfüllung zur Verfügung steht. Eine Erhöhung des Gebrauchswerts ist in Abweichung zum Handels- und Steuerrecht nicht zwingend erforderlich.

Mit diesem nach Auffassung des Landesrechnungshofes an die kommunalen Zielstellungen angepassten Herstellungskostenbegriff und den hieraus abzuleitenden Abgrenzungskriterien zu den Unterhaltungsaufwendungen stellen eine Vielzahl der Baumaßnahmen Investitionen dar und können dementsprechend auch durch investive Fördermittel sowie Investitionsdarlehen ohne Durchbrechung von grundsätzlichen haushaltsrechtlichen Regelungen finanziert werden. Nach Ansicht des Landesrechnungshofes sprechen noch weitere objektive Gründe dafür, die aus dem Handels- bzw. Steuerrecht stammenden Abgrenzungskriterien für Herstellungskosten zum Unterhaltungsaufwand an den kommunalen Haushaltsgrundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung anzupassen.

Das steuerrechtliche Kriterium der deutlichen Erhöhung des Gebrauchswerts führt nach Auffassung des Landesrechnungshofes mit Blick auf die kommunalen Bilanzen dazu, dass die abgebildete Vermögenslage ein nicht zur tatsächlichen Aufgabenerfüllung der Kommune korrespondierendes Bild aufzeigt.

Beispiel:

Nach strenger Auslegung der Kriterien wäre ein historisches Rathaus, welches nach 1990 (finanziert aus investiven Fördermitteln sowie Investitionsdarlehen) aufwendig in mehreren Schritten saniert wurde, in der Bilanz mit 1,00 Euro anzusetzen. Denn nach handelsrechtlichen Grundsätzen würden die einzelnen Baumaßnahmen jeweils Unterhaltungsaufwendungen darstellen. Das Ergebnis der Baumaßnahmen ist ein für den

objektiven Betrachter komplett saniertes Rathaus, welches zukünftig der Stadtverwaltung noch über einen längeren Zeitraum zur Erfüllung von (Verwaltungs-) Aufgaben zur Verfügung steht. Dieser bilanzielle Ansatz vermittelt das Bild, dass das zur Aufgabenerfüllung erforderliche Anlagevermögen verbraucht und eine Reinvestition in das Anlagevermögen notwendig ist. Die Bilanzposition spiegelt nach Auffassung des Landesrechnungshofes kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der zur kommunalen Aufgabenerfüllung erforderlichen Vermögenslage wider.

Nach dem Verfahrensvorschlag des Landesrechnungshofes würde ein Großteil der durchgeführten nachhaltigen Sanierungsmaßnahmen zu Herstellungskosten führen und so den tatsächlichen Wert des Rathauses für die kommunale Aufgabenerfüllung widerspiegeln.

Die strenge Anwendung der Kriterien führt weitergehend nach Ansicht des Landesrechnungshofes dazu, dass zukünftig das bilanzierte kommunale Vermögen abnehmen wird und viele zur Aufgabenerfüllung erforderliche Vermögensgegenstände nur noch mit 1,00 Euro (Erinnerungswert) ausgewiesen werden. Die Finanzlage führt gegenwärtig auch dazu, dass kommunale Baumaßnahmen zur Neuschaffung oder Erweiterung von Immobilien und Infrastrukturvermögen zurückgehen. Ein Großteil der vom Umfang her wesentlichen Baumaßnahmen wäre nach derzeitiger Rechtslage als Unterhaltungsaufwendung zu klassifizieren. Sie führen somit nicht zu Anschaffungs- und Herstellungskosten und gehen damit in die Ergebnisrechnung ein, so dass bei konstantem Ressourcenverbrauch das Anlagevermögen wertmäßig abnimmt. Bei gleichbleibendem kommunalen Aufgabenumfang und gleichbleibender Art der Aufgabenerfüllung führt das durch die kommunale Bilanz vermittelte Bild der Vermögenslage zu einem Widerspruch. Es wird durch die Abnahme des Gesamtbestandes an Anlagevermögen nach Auffassung des Landesrechnungshofes angezeigt, dass entweder eine Verringerung des Aufgabenumfangs oder eine Änderung in der Art der Aufgabenerfüllung (mehr Anmietung, Leasing u. ä. bei weniger Einsatz von eigenem Anlagevermögen) stattgefunden hat. Dieses ist jedoch grundsätzlich nicht der Fall.

Die handels- und steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien führen somit letztlich zu fehlerhaften Bilanzinformationen, auf deren Basis die Verwaltung und die kommunalen Gremien Entscheidungen, z. B. Wirtschaftlichkeitsabwägungen zwischen Maßnahmen treffen sollen. Ergebnis können unwirtschaftliche Entscheidungen sein, die mittel- bzw. langfristig die Kommunen finanziell mehr belasten.

Beispiel:

Die kommunalen Unterhaltungsstrategien im Straßenbau verdeutlichen nach Auffassung des Landesrechnungshofes, dass die starren Abgrenzungskriterien zu unwirtschaftlichen Entscheidungen führen können. Viele kommunale Straßen wurden bereits zur Eröffnungsbilanz mit 1,00 Euro bewertet. Dieser Wert zeigt nach Einschätzung durch den Landesrechnungshof dringenden Handlungsbedarf für Investitionen an, die jedoch nicht geleistet werden, da für eine grundhafte Erneuerung der Straßen (Erneuerung aller drei Schichten) keine finanziellen Mittel zur Verfügung stehen. Bei einem Teil dieser Straßen wäre bereits eine mit geringeren Kosten verbundene Erneuerung der Deckschicht bzw. Deck- und Bindeschicht für eine wesentliche Verbesserung des Straßenzustands und somit eine Verlängerung der tatsächlichen Nutzungsdauer ausreichend.

Diese sind jedoch nach den starren Abgrenzungskriterien des Handels- und Steuerrechts nicht investiv, führen zu keinem bilanziellen Ansatz und belasten direkt den Ergebnishaushalt. Der finanzielle Aufwand im Ergebnishaushalt des betreffenden Jahres für eine Deckschichterneuerung ist zudem im Vergleich zu den alternativ durchgeführten jährlichen kleineren Ausbesserungsarbeiten erheblich höher. Mit Blick auf die angespannte Haushaltslage und die hiermit verbundene Haushaltskonsolidierung in vielen Kommunen werden diese Maßnahmen bevorzugt, da sie den Haushalt auf den ersten Blick weniger belasten. In der Summe über mehrere Haushaltsjahre betrachtet sind sie jedoch meist wesentlich teurer sowie uneffektiver als eine Deckschichterneuerung. Die Entscheidung für diese Ausbesserungsmaßnahmen ist somit nach Bewertung des Landesrechnungshofes oftmals unwirtschaftlich.

Die Wertung der Deckschichterneuerung als Investition gemäß dem Verfahrensvorschlag des Landesrechnungshofes würde dem entgegenwirken. Diese führt zu einem bilanziellen Ansatz der Baumaßnahme als Herstellungskosten sowie einer sich hieraus ergebenden periodengerechten Zuordnung der Abschreibungen entsprechend der Verlängerung der Nutzungsdauer der Straße. Die jährlichen Haushaltsansätze für Abschreibungen für die investive Maßnahme „Deckschichterneuerung“ wären niedriger als der jährliche Haushaltsansatz für die wiederkehrenden Ausbesserungsarbeiten. In der Folge würde transparent, dass im Hinblick auf den Jahresabschluss die Deckschichterneuerung sowohl die nachhaltigere als auch die wirtschaftlichere Entscheidung darstellt. Darüber hinaus würde über den Ansatz als Herstellungskosten der Ressourcenverbrauch periodengerecht zugeordnet und somit dem Grundsatz der Generationengerechtigkeit überhaupt erst Rechnung getragen.

Der Landesrechnungshof hält eine Anpassung des Herstellungskosten- und des eng hiermit verbundenen Investitionsbegriffs an den für die kommunale Haushaltsführung maßgeblichen Grundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung gemäß § 98 Abs. 1 KVG LSA für erforderlich und zweckmäßig.

Das Handelsrecht hingegen stellt den für die kommunale Haushaltsführung nachrangigen Gläubigerschutz in den Vordergrund. Eine angepasste Regelung soll vor diesem Hintergrund gewährleisten, dass die Vermögensrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des zur Aufgabenerfüllung erforderlichen kommunalen Vermögens vermittelt. Investive Maßnahmen schaffen in diesem Zusammenhang Vermögen, mit welchem die Kommunen ihre Aufgaben erfüllen bzw. länger erfüllen können. Dieses muss sich in der Vermögensrechnung widerspiegeln.

Dem Grundsatz folgend sind nach Ansicht des Landesrechnungshofes Herstellungskosten im NKHR im Unterschied zum Handels- und Steuerrecht gegeben, wenn eine wertmäßig wesentliche (Bau-) Maßnahme die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes nicht nur unerheblich verlängert. Dieser steht dann der Kommune länger zur Aufgabenerfüllung zur Verfügung.

Diesbezüglich empfiehlt der Landesrechnungshof eine Konkretisierung durch das Ministerium für Inneres und Sport in Abstimmung mit den Kommunen.

3.3 Anpassung der Regelung zur Bilanzierung von Zuwendungen der Kommune für Investitionen Dritter

Übersicht Regelungsansätze

Die Kommunen gewähren Dritten für verschiedenartige Zwecke Zuwendungen. Im Falle der Bilanzierung von investiven Zuwendungen der Kommune an private Dritte sieht das NKHR bereits mit § 41 Abs. 4 GemHVO Doppik eine Regelung vor. Hiernach sind *„Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsfördermaßnahmen) ausnahmsweise bei der Gemeinde als immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren, wenn die Gemeinde als Zuwendungsgeber ein konkretes Recht an dem geförderten Vermögensgegenstand erlangt hat. Im Übrigen sind diese Zuwendungen als Transferaufwand zu behandeln. Besteht für die Gemeinde darüber hinaus ein mehrjähriger Gegenleistungsanspruch, ist dieser als Rechnungsabgrenzungsposten gemäß § 42 Abs. 1 auszuweisen.“*

Die Anwendung dieser Regelung wirft bei den Kommunen immer wieder Fragen auf, wie diese im Einzelfall auszulegen und entsprechend anzuwenden ist. Insbesondere bereiten folgende Fragen aufgrund fehlender Erläuterungen in diesem Zusammenhang Schwierigkeiten:

- In welchen Fällen erlangt der Zuwendungsgeber ein konkretes Recht am Vermögensgegenstand?
- Wie erfolgt die Abgrenzung zwischen konkretem Recht und mehrjährigem Gegenleistungsanspruch und welches sind die Voraussetzungen für die Buchung als Transferaufwand?
- Wie sind in diesem Zusammenhang die weitergereichten Fördermittel der EU, des Bundes und des Landes darzustellen?
- Wie ist die Regelung insgesamt im Zusammenhang mit städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen anzuwenden?

Darüber hinaus wird die Erforderlichkeit zur bilanziellen Abbildung von Investitionsfördermaßnahmen sehr kontrovers, z. B. auch unter den Mitgliedern des Lenkungsbeirates, diskutiert. Hierbei vertreten kommunale Vertreter teilweise die Auffassung, dass die Abbildung in der Bilanz (Vermögensrechnung) nicht notwendig sei. Insbesondere mit Blick auf die weitergereichten Fördermittel von Bund und Land handele es sich um „durchlaufende Mittel“ und somit um typischen Transferaufwand, der im Ergebnishaushalt zu buchen sei. Eine Darstellung in der kommunalen Bilanz und beim Zuwendungsempfänger (geschaffener Vermögensgegenstand) würde zudem zu einer Doppelbilanzierung führen.

Der Landesrechnungshof verweist darauf, dass eine Aktivierung von Zuwendungen der Gemeinde für Investitionen Dritter als immaterieller Vermögensgegenstand bzw. als Rechnungsabgrenzungsposten auch nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung grundsätzlich zu prüfen ist. Derartige Zuwendungen sind nicht von vornherein als Transferaufwand zu behandeln. Er verweist in diesem Zusammenhang auf den Fachartikel „Geleistete Zuwendungen in der staatlichen Doppik - Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung versus Standards staatlicher Doppik“⁸. In dem Artikel wird festgestellt, *„dass auch im Handelsrecht eine Anzahl von Fällen existiert, bei denen die beiden Vermögensgegenstandseigenschaften bilanzielle Greifbarkeit und selbständige Bewertbarkeit vorliegen. Dann sind die geleisteten Zuwendungen – bzw. exakter die für die Zuwendungen erhaltenen Gegenleis-*

⁸ Prof. Dr. Holger Mühlenkamp und Dipl.-Kfm. Peter Sossong, Speyer: „Geleistete Zuwendungen in der staatlichen Doppik – Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung versus Standards staatlicher Doppik“ erschienen in „Der Konzern“ Ausgabe 12/2011

tungsansprüche – in der Bilanz anzusetzen“. Weitergehend stellen die Autoren für die „Standards staatlicher Doppik“ darüber hinausgehend fest, dass die Standards staatlicher Doppik eine eigene Aktivierungskonzeption schaffen. Hier werden sämtliche Gegenleistungsansprüche, die aus Zuwendungsverhältnissen resultieren, die die Aktivierungsvoraussetzungen des staatlichen Rechnungslegungswerks erfüllen, per Definition zu (immateriellen) Vermögensgegenständen erklärt. Im Gegensatz zum Handelsrecht scheidet der Ansatz als Rechnungsabgrenzungsposten aus. Der Fachartikel enthält darüber hinaus Prüfschemata für die Aktivierbarkeit geleisteter Zuwendungen nach den Standards staatlicher Doppik sowie bei GoB⁹-konformer Vorgehensweise (HGB).

Der Landesrechnungshof stellt fest, dass mit den Festlegungen zur Bilanzierung geleisteter Zuwendungen nach den „Standards staatlicher Doppik“ bereits eine an die Grundsätze des öffentlichen Haushaltsrechts angepasste Regelung existiert. Diese Festlegungen regeln im Gegensatz zu der im NKHR bestehenden Vorgabe die Bilanzierung einheitlich. Die Regelung ist damit auch einfach anwendbar bzw. ohne die mit der aktuellen Vorschrift auftretenden Unklarheiten. Zudem entspricht sie den kommunalrechtlichen Anforderungen.

Der Landesrechnungshof empfiehlt daher die Übernahme dieser Regelung in das NKHR.

Diese Regelung entspricht im Gegensatz zur derzeitigen rechtlichen Vorgabe bzw. im Gegensatz zur Bilanzierung der Zuwendungen als Transferaufwand den kommunalrechtlichen Erfordernissen sowie den Haushaltsgrundsätzen.

Auswirkung der Regelungsempfehlung auf das NKHR

Mit der empfohlenen Regelung wird sichergestellt, dass die kommunalen Investitionsfördermaßnahmen entsprechend dem in § 98 Abs. 1 KVG enthaltenen Haushaltsgrundsatz dargestellt werden. Hiernach haben die Kommunen ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Die Haushaltswirtschaft hat dieses entsprechend abzubilden.

Investitionsfördermaßnahmen dienen der Kommune dazu, die Erfüllung kommunaler Aufgaben durch einen Dritten mehrjährig sicherzustellen. Hierzu bezuschussen sie beim Dritten zur Aufgabenerfüllung notwendiges Anlagevermögen (Investitionen). Beispiele hierfür sind Zuschüsse beim Bau von Kindertagesstätten freier Träger (Pflicht-

⁹ Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

aufgabe) oder auch für den Bau von Sportanlagen bei lokalen Sportvereinen (freiwillige Aufgabe). Zentrales Merkmal dieser Förderungen ist zumeist, dass ohne diesen investiven Zuschuss der Kommune die Aufgabe zumeist nicht erfüllt werden würde (nur bei freiwilligen Aufgaben) oder durch die Kommune selbst zu erfüllen wäre (Pflichtaufgabe). In Bezug auf die Darstellung darf somit nach Auffassung des Landesrechnungshofes kein Unterschied bestehen, ob die Kommune die Aufgabe selbst durchführt und somit Anlagevermögen in ihrer Bilanz ausweist oder investive Zuwendungen an Dritte leistet. Die Aufgabenerfüllung muss sich bilanziell widerspiegeln und die Bilanz (Vermögensrechnung) somit ein tatsächliches Bild der zur kommunalen Aufgabenerfüllung erforderlichen Vermögenslage liefern. Dieses bedingt ebenfalls die periodengerechte Darstellung und Zuordnung des Ressourcenverbrauchs.

Eine Darstellung der Investitionsfördermaßnahmen als (Transfer-) Aufwand steht diesem Grundsatz entgegen, da die Zuwendung im Jahr der Auszahlung im Ergebnishaushalt verbucht wird. Ein bilanzieller Nachweis der getätigten Investition entfällt und eine periodengerechte Zuordnung des mit der Aufgabenerfüllung verbundenen Ressourcenverbrauchs ist ebenfalls nicht möglich.

Die Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstandes hingegen wird dieser Anforderung gerecht. Die Kommune erhält mit der geleisteten investiven Zuwendung beim Dritten eine einklagbare (Rückerstattungsanspruch bei Nichtleistung) Verpflichtung des Dritten zur Gegenleistung, welche durch den Zuwendungsbescheid hinreichend bestimmt ist. Die Kommune erlangt somit ein Recht, welches sie als immateriellen Vermögensgegenstand aktiviert und somit die Aufgabenerfüllung nachweist. Dieses Recht wird über die Dauer der Gegenleistungsverpflichtung periodengerecht aufgelöst und somit auch der stetigen Aufgabenerfüllung Rechnung getragen. Die Aufgabenerfüllung durch einen Dritten wird transparent und nachvollziehbar dargestellt. Darüber hinaus fördert diese Vorgehensweise die interkommunale Vergleichbarkeit der Haushaltswirtschaft und der Aufgabenerfüllung. Bei einer Buchung der Investitionsfördermaßnahmen als Transferaufwand oder entsprechend der derzeitigen Regelung als Wahlrecht zwischen immaterieller Vermögensgegenstand, aktiver Rechnungsabgrenzungsposten oder als Transferaufwand wäre diese Zielstellung des NKHR nur sehr eingeschränkt umsetzbar.

Die Aktivierung der Investitionsfördermaßnahmen als immaterieller Vermögensgegenstand und die periodengerechte Auflösung über die Dauer der Zweckbindung der Gegenleistungsverpflichtung löst nach Ansicht des Landesrechnungshofes auch ein wei-

teres Problem, welche die Kommunen andernfalls bei der Darstellung im Ergebnishaushalt hätten. Eine ergebniswirksame Buchung der Investitionsfördermaßnahme im Jahr der Ausreichung sorgt dafür, dass der Haushalt der Kommune in dem Jahr der Ausreichung übermäßig wenn auch nur einmalig belastet wird. Dieses kann unter Umständen bei zumeist vom Umfang her wesentlichen Investitionsfördermaßnahmen dazu führen, dass der Haushaltsausgleich wesentlich erschwert oder nicht erreicht wird. Dieses widerspricht nach Auffassung des Landesrechnungshofes dem Grundsatz der Generationengerechtigkeit, da die Bürger in diesem Haushaltsjahr übermäßig durch die stetige Aufgabenerfüllung der Kommune belastet werden. Der Ansatz der Investitionsfördermaßnahme als immaterieller Vermögensgegenstand und die periodengerechte mehrjährige Auflösung sorgt hingegen dafür, dass der Aufwand über mehrere Haushaltsjahre ergebniswirksam verteilt wird. Die Belastung der Haushalte und somit der Bürger durch die periodengerechte Verteilung des Aufwands erfolgt dabei gleichmäßig über die Dauer der Gegenleistungsverpflichtung und somit der Aufgabenerfüllung durch den Dritten.

Beispiel:

Eine Kommune fördert den Neubau einer Kindertagesstätte eines freien Trägers mit einer investiven Zuwendung in Höhe von 500.000 Euro. Der freie Träger muss gemäß Zuwendungsbescheid der Kommune das Gebäude 20 Jahre lang als Kindertagesstätte nutzen (Gegenleistungsverpflichtung).

Bei der Behandlung der investiven Zuwendung als Transferaufwand würde der Ergebnishaushalt der Kommune im Jahr der Ausreichung der Förderung mit der Gesamtsumme in Höhe von 500.000 Euro belastet werden. Die Kommune müsste aufgrund ihrer gesetzlichen Verpflichtung zum Haushaltsausgleich gemäß § 98 Abs. 3 KVG LSA entsprechende Erträge in gleicher Höhe erwirtschaften bzw. an anderer Stelle entsprechende Einsparungen bei den Aufwendungen vornehmen. Der Aufwand würde nicht periodengerecht zugeordnet werden.

Die Bilanzierung der investiven Zuwendung an den freien Träger als immaterieller Vermögensgegenstand durch die Kommune führt dagegen zu einer Verteilung der Belastung über die Haushaltsjahre gemäß der Dauer der Gegenleistungsverpflichtung. Der Bilanzansatz als immaterieller Vermögensgegenstand in Höhe von 500.000 Euro wird über 20 Jahre (Dauer der Gegenleistungsverpflichtung) erfolgswirksam aufgelöst. Die Auflösungsbeträge in Höhe von 25.000 Euro jährlich belasten den Ergebnishaushalt der Kommune verteilt über einem Zeitraum von 20 Jahren und zudem korrespondierend zu dem Nutzen, den die Kommune hieraus zieht. Eine periodengerechte Verteilung des Aufwands wäre gewährleistet.

Ohne die Gewährung der Zuwendung hätte die Kommune die Kinderbetreuung in einer eigenen Kindertagesstätte gewährleisten müssen. Sie hätte die hierfür notwendige Investition selbst durchführen müssen. In der Folge würden die Abschreibungen den Haushalt der Kommune über die Nutzungsdauer der Kindertagesstätte ebenfalls periodengerecht verteilt über den Zeitraum der Nutzung belasten.

Mit der Aktivierung des immateriellen Vermögensgegenstandes sind ebenfalls die zur Finanzierung der Investitionsfördermaßnahme an den Dritten durch die Kommune weitergereichten investiven Fördermittel von EU, Bund oder Land als Sonderposten darzustellen. Die Kommune bleibt auch bei Weiterleitung der investiven Fördermittel an Dritte letztlich Zuwendungsempfängerin gegenüber EU, Bund oder Land. Sie hat die mit Zuwendungsbescheid eingegangenen Verpflichtungen (Verwendungsnachweis) zu erbringen. Mit der Passivierung der Sonderposten weist die Kommune bilanziell die zweckentsprechende investive Verwendung der erhaltenen Fördermittel transparent und nachvollziehbar für die Fördermittelgeber nach. Bei einer Verbuchung der erhaltenen investiven Fördermittel als Transferaufwand im Ergebnishaushalt wäre der Nachweis nach Auffassung des Landesrechnungshofes nicht im erforderlichen Ausmaß (Transparenzgebot) gewährleistet. Insbesondere wäre der Nachweis nicht gegeben, wenn die investiven Fördermittel als Aufwand und somit konsumtiv im Ergebnishaushalt verbucht werden. Dieses führt zu den gleichen statistischen Widersprüchen, welche der Landesrechnungshof bereits in Ziffer 3.2 im Zusammenhang mit der konsumtiven Verwendung (Unterhaltungsaufwand) von investiven Fördermitteln (aktivierungsfähige Herstellungskosten) der EU, des Bundes und des Landes skizziert hat.

Darüber hinaus merkt der Landesrechnungshof an, dass nach seiner Ansicht auch das Argument der vermeintlichen Doppelbilanzierung des aus der Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstandes bei der Kommune und bei dem Zuwendungsempfänger nicht zutreffend ist. Der Zuwendungsempfänger aktiviert den geförderten Vermögensgegenstand in seiner Bilanz, da er das wirtschaftliche Eigentum hieran innehat. Die Kommune hingegen bilanziert nicht den durch die Förderung angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstand, sondern die einklagbare Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers, welche sie aufgrund der geleisteten Zuwendung erhält. Da es sich bei der Gegenleistungsverpflichtung (Erfüllung einer kommunalen Aufgabe durch den Zuwendungsempfänger) im weiteren Sinne um ein Recht handelt, ist somit die Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand in Abgrenzung zum Anlagevermögen nach Auffassung des Landesrechnungshofes sachgerecht. Eine Doppelbilanzierung findet somit nicht statt.

Der Landesrechnungshof hält eine zeitnahe Überarbeitung der Vorschrift zur Bilanzierung von Zuwendungen der Kommune für Investitionen Dritter (Investitionsfördermaßnahmen, § 41 Abs. 4 GemHVO Doppik) für erforderlich. Er empfiehlt in diesem Zusammenhang die Übernahme der Regelung aus den Standards staatlicher Doppik.

Auf dieser Grundlage sind Zuwendungen, welche Kommunen für investive Zwecke an Dritte leisten, als immaterielle Vermögensgegenstände zu bilanzieren, wenn

- **diese der Erfüllung einer kommunalen Aufgabe dienen und**
- **aus der Gewährung der Zuwendung der Kommune eine mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung des Dritten erwächst.**

3.4 Erarbeitung einer Regelung zur Bilanzierung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen

Bei der bilanziellen Darstellung von städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen gemäß §§ 136 bis 164 BauGB sowie von städtebaulichen Entwicklungsmaßnahmen gemäß §§ 165 bis 171 BauGB (städtebauliche Maßnahmen) handelt es sich nach Auffassung des Landesrechnungshofes um sehr komplexe Bilanzierungssachverhalte. Dieses ist insbesondere der Fall, wenn sich die Gemeinde eines Sanierungs- bzw. Entwicklungsträgers als Treuhänder gemäß § 160 BauGB bedient. In diesem Fall geht der bilanzielle Ausweis mit entsprechenden Anforderungen für eine ordnungsgemäße Erfassung, Bewertung und nachfolgende Rechnungslegung sowohl für die Eröffnungsbilanz als auch für die zukünftigen Jahresabschlüsse einher.

Das Land Sachsen-Anhalt bewilligte in den Programmen städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen sowie in dem dazugehörigem Programm städtebauliche Sanierung im ländlichen Bereich in den Programmjahren von 1991 bis 2012 einen finanziellen Gesamtrahmen in Höhe von mehr als 1,5 Mrd. Euro.

Konkrete Regelungen oder Hinweise zur Erfassung und Bewertung dieser vom Wertumfang her meist für die Städte wesentlichen Baumaßnahmen gibt es in Sachsen-Anhalt nicht. Als Folge erreichten den Landesrechnungshof in der Vergangenheit zahlreiche Anfragen zur bilanziellen Darstellung dieser Maßnahmen. Darüber hinaus konnte der Landesrechnungshof in den bisher geprüften Eröffnungsbilanzen feststellen, dass diese Maßnahmen aufgrund der fehlenden Regelungen zumeist nicht ordnungsgemäß bzw. teilweise überhaupt nicht dargestellt wurden. So stellte der Landesrech-

nungshof bereits im Jahresbericht 2012, Teil 2 unter der Ziffer 5.1 dar, welche Probleme aufgrund fehlender Vorgaben bei der Bilanzierung von städtebaulichen Entwicklungsmaßnahmen in der Eröffnungsbilanz der Landeshauptstadt Magdeburg auftraten.

Die ordnungsgemäße Darstellung der städtebaulichen Maßnahmen umfasst nach Auffassung des Landesrechnungshofes die Beachtung der Grundsätze der Vollständigkeit und der Einzelerfassung. Im Falle der Abwicklung der Maßnahmen über einen Sanierungs- bzw. Entwicklungsträger verbleibt das wirtschaftliche Eigentum am Treuhandvermögen gemäß § 160 BauGB bei der Gemeinde. Daher ist es entsprechend in der Eröffnungsbilanz bzw. den Folgebilanzen nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung abzubilden. Die Grundsätze der Vollständigkeit sowie der Einzelerfassung gemäß § 113 Abs. 1 KVG LSA i. V. m. § 34 Abs. 1 GemHVO Doppik erfordern es, dass alle mit den städtebaulichen Maßnahmen verbundenen Geschäftsvorfälle sowie die betreffenden Aktiv- und Passivpositionen einzeln in der Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung zu erfassen und abzubilden sind.

Hierzu zählen mit Blick auf die Vermögensrechnung insbesondere

- der Ansatz der für die kommunale Aufgabenerfüllung genutzten Vermögensgegenstände im Anlagevermögen,
- der Ansatz aller für die Veräußerung vorgesehener Vermögensgegenstände (Grundstücke) im Umlaufvermögen,
- der bilanzielle Nachweis aller erhaltenen und geleisteten investiven Zuwendungen als Sonderposten und immaterielle Vermögensgegenstände sowie
- der Ansatz aller Verpflichtungen als Verbindlichkeiten und Rückstellungen.

Weiterhin sind in den Folgebilanzen alle ergebnis- und finanzwirksamen Geschäftsvorfälle darzustellen. Darüber hinaus erfordern die Grundsätze der Klarheit sowie der Transparenz eine nachvollziehbare Gesamtdarstellung der städtebaulichen Maßnahmen und ihrer Auswirkungen auf den Haushalt der Gemeinde. Die Darstellung sollte dabei in der Art erfolgen, dass sich ein fachkundiger Dritter ohne erheblichen Aufwand einen Gesamtüberblick hierüber verschaffen kann und alle Informationen zur Beurteilung der Maßnahme erhält.

Ferner ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes zu beachten, dass die städtebaulichen Maßnahmen insgesamt als investive Gesamtmaßnahmen einzustufen sind. Die mit diesen Maßnahmen verbundene Zielstellung liegt letztlich in der Aufwertung eines städtischen Gebietes. Städtebauliche Maßnahmen werden grundsätzlich zu je

einem Drittel vom Bund, vom Land sowie von den durchführenden Gemeinden finanziert. Die städtebaulichen Zuwendungen des Bundes und der Länder werden aufgrund der im BauGB definierten Zielstellungen als Fördermittel mit investiver Zweckbindung ausgereicht.

Nach § 136 Abs. 1 Satz 1 BauGB handelt es sich bei der städtebaulichen Gesamtmaßnahme um Maßnahmen, deren einheitliche Vorbereitung und zügige Durchführung im öffentlichen Interesse liegen. Diese Prinzipien und Verfahren der städtebaulichen Sanierungsmaßnahme gelten in allen Städtebauförderungsgebieten. Grundlage hierfür ist Artikel 104 b des Grundgesetzes i. V. m. §§ 164 a, 164 b BauGB sowie der dazu gehörenden Verwaltungsvereinbarung zwischen Bund und Ländern zur Städtebauförderung. Die Städtebauförderungsmittel werden zur Deckung der Kosten der einheitlichen Vorbereitung und zügigen Durchführung nach Maßgabe der gemeindlichen Kosten- und Finanzierungsübersicht nach § 149 BauGB eingesetzt. Im Unterschied zur Einzelmaßnahme ist eine städtebauliche Gesamtmaßnahme die Summe unterschiedlicher Teilmaßnahmen, die zusammen zur Erneuerung eines räumlich begrenzten, funktional zusammenhängenden Quartiers innerhalb eines bestimmten Zeitraums dienen. Die Gesamtmaßnahme wird beschrieben in einem mehrjährigen, strategischen, integrierten Handlungskonzept mit einem Maßnahmen-, Kosten-, Finanzierungs- und Zeitplan (MKFZ). Sie wird i. d. R. aus unterschiedlichen Finanzquellen (öffentlich und privat) finanziert.¹⁰

Beispiel

Die Konsequenz hieraus ist, dass alle Maßnahmen, welche im Sanierungsgebiet durchgeführt werden, grundsätzlich investiv sind. Sie führen somit zu Anlage- oder Umlaufvermögen auf der Aktivseite der kommunalen Vermögensrechnung. Jede durchgeführte Einzelmaßnahme, auch die Beseitigung von bestehenden Missständen, führt im Ergebnis zu einer Aufwertung des Sanierungsgebietes insgesamt. So wird z. B. mit dem Abriss eines verfallenen Gebäudes ein Missstand behoben, der im Ergebnis zu einer Steigerung der Lebensqualität in einem Sanierungsgebiet führt. Dies schlägt sich auch in steigenden (oder zumindest in nicht weiter sinkenden) Grundstückspreisen nieder. Zu diesen Einzelmaßnahmen zählen auch Zuwendungen, welche die Gemeinde an private Dritte mit der entsprechenden Zweckbindung ausreicht, damit diese z. B. bestimmte Erhaltungsaufwendungen an ihren Gebäuden, wie einen Hausanstrich, durchführen. Auch diese einzelnen Erhaltungsaufwendungen werden in der Summe das Sanierungsgebiet auf. Aus dem Blickwinkel der Kommune dienen sie

¹⁰ vgl. Ministerium für Bauen und Verkehr des Landes NRW, „Häufig gestellte Fragen zu den Richtlinien über die Gewährung von Zuwendungen zur Förderung von Maßnahmen zur Stadtentwicklung und Stadterneuerung vom 22. Oktober 2008 (Förderrichtlinien Stadterneuerung 2008) - FAQ Liste FRL-Stand: 12. Oktober 2009“ www.mbwsv.nrw.de/service/downloads/Stadtentwicklung/Staedtebauforderung/index.php

der Umsetzung der Gesamtmaßnahme und sind somit als Investition anzusehen. Sie sind bilanziell als immaterielle Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der kommunalen Bilanz abzubilden. Es handelt sich hierbei um Zuwendungen der Kommune für Investitionen Dritter, die entsprechend den Ausführungen in Ziffer 3.3 zu bilanzieren sind.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass das Land im Zeitraum von 1991 bis 2012 eine Gesamtsumme in Höhe von mehr als 1,5 Mrd. Euro für städtebauliche Programme in Sachsen-Anhalt bereitstellte. Dieser Wertumfang verdeutlicht die erhebliche Bedeutung dieser Maßnahmen für das städtische Vermögen und somit die Wesentlichkeit für die Vermögensrechnung im NKHR.

Der Landesrechnungshof erachtet es daher für dringend erforderlich, dass das zuständige Ministerium für Inneres und Sport in Zusammenarbeit mit dem Ministerium für Landesentwicklung und Verkehr zeitnah verbindliche Regelungen zur Darstellung und Buchung von städtebaulichen Maßnahmen schafft.

Ohne entsprechende Regelung werden auch zukünftig derartige Maßnahmen nicht vollständig und einheitlich erfasst, gebucht und bewertet. Das hat entsprechende Auswirkungen auf die Aussagekraft und Vergleichbarkeit der kommunalen Bilanzen sowie der hieraus abzuleitenden steuerungsrelevanten und finanzstatistischen Daten.

3.5 Relevanz der Abschreibungen für die Aufrechterhaltung der dauernden kommunalen Leistungsfähigkeit

Bedeutung der Abschreibungen für den Haushaltsausgleich

Einer der wesentlichen Unterschiede des NKHR im Vergleich zur Kameralistik liegt in der periodengerechten Darstellung des für die kommunale Aufgabenerfüllung erforderlichen Ressourcenverbrauchs. In der Kameralistik wird im Gegensatz hierzu lediglich der Geldverbrauch dargestellt. Eng mit der Darstellung des Ressourcenverbrauchs verbunden sind die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen. Die Abschreibungen spiegeln dabei die (aufgrund der kommunalen Aufgabenerfüllung) stattfindende Abnutzung des kommunalen Vermögens wider (Werteverzehr). Dieser Werteverzehr fließt in den kommunalen Haushalt als Abschreibungsaufwand in die Ergebnisrechnung ein. Der Aufwand ist gemäß der gesetzlichen Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (§ 98 Abs. 3 KVG LSA) durch entsprechende Erträge zu decken.

Im doppischen Rechnungswesen bilden die planmäßigen Abschreibungen den Vermögensverzehr ab und informieren damit über den Ressourcenverbrauch, der durch die kommunale Aufgabenerfüllung bedingt ist. Dieser spiegelt sich auf der Aktivseite der Bilanz durch eine entsprechende Verminderung des Anlagevermögens wider. Wurden Abschreibungen nicht erwirtschaftet, führt der ergebniswirksame Vermögensverzehr auf der Passivseite zu einer Minderung des Eigenkapitals. Es steht somit weniger Anlagevermögen zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben zur Verfügung und der Bestand an Verbindlichkeiten¹¹ wird nicht reduziert.

Nur wenn die Kommunen (finanzwirksam) Erträge erwirtschaften, die in ihrer Höhe mindestens den Abschreibungen entsprechen, können Mittel für den Finanzhaushalt in ausreichender Höhe zur Verfügung gestellt werden. Aus diesen Mitteln kann dann die ordentliche Tilgung geleistet werden. Ansonsten müsste für die ordentliche Tilgung der Investitionskredite der Bestand an Liquiditätskrediten adäquat erhöht werden. Darüber hinaus werden auf diesem Weg die Eigenmittel zur Durchführung von Investitionen bereitgestellt. Ferner wird ein Teil der Abschreibungen durch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus investiven Fördermitteln und Beiträgen mit Blick auf die Ergebnisrechnung neutralisiert. Somit führt die Erwirtschaftung von Erträgen korrespondierend zu den planmäßigen Abschreibungen auf der Passivseite der Bilanz dazu, dass sich der Bestand an Kreditverbindlichkeiten durch deren Tilgung und der Bestand an Sonderposten durch deren Auflösung reduziert. Gleichzeitig mehrten die aus Eigenmitteln finanzierten Investitionen das Anlagevermögen und stellen den Erhalt des Eigenkapitals sicher. Ein die kommunale Leistungsfähigkeit einschränkender Substanzverzehr wird verhindert.

In Gesprächen mit kommunalen Entscheidungsträgern wird für den Landesrechnungshof immer wieder deutlich, dass bereits der Begriff der Abschreibungen negativ belegt ist. Ein Teil der kommunalen Entscheidungsträger steht der sich aus der gesetzlichen Regelung ergebenden Verpflichtung zur zusätzlichen Erwirtschaftung der Abschreibungen kritisch gegenüber. Die Abschreibungen werden in diesem Zusammenhang als zusätzliche Last für die Kommunen empfunden. Viele Kommunen sehen sich nicht in der Lage, die (planmäßigen) Abschreibungen zu erwirtschaften.

Diesem Umstand ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes auch zuzuschreiben, dass bereits im Vorgriff auf die verbindliche Umstellung auf das NKHR den Kommunen vielfältige Zugeständnisse in Form von Bewertungsregelungen, -erleichte-

¹¹ Zu den Verbindlichkeiten gehören sowohl die Investitionskredite (i. d. R. langfristige Verbindlichkeiten) und die Liquiditätskredite (i. d. R. kurzfristige Verbindlichkeiten).
vgl. hierzu auch die Ausführungen zu den Liquiditätskrediten unter Ziffer 3.2

rungen sowie -wahlrechten gemacht wurden. Diese führen im Ergebnis mittelfristig tendenziell zu einer geringeren „Belastung“ der kommunalen Haushalte mit Abschreibungen. Hierzu zählen nach Ansicht des Landesrechnungshofes beispielsweise

- das Wahlrecht zur Anwendung der Rückindizierung bei der Gebäudebewertung im Sachwertverfahren (Runderlass des MI vom 29. Februar 2012 „Sonderregelungen zur Gebäudebewertung für die Eröffnungsbilanz“) sowie
- die Einführung der 3.000-Euro-Bewertungsgrenze für die Eröffnungsbilanz gemäß § 53 Abs. 7 GemHVO Doppik i. d. F. v. 22. Dezember 2010.

Ein weiteres Entgegenkommen der obersten Kommunalaufsichtsbehörde stellen nach Auffassung des Landesrechnungshofes die Erlasse vom 20. Dezember 2012 und vom 22. November 2013 dar. Diese bieten den Kommunen in Sachsen-Anhalt die Möglichkeit zum vorübergehenden erleichterten Haushaltsausgleich. Hiernach ist zunächst befristet bis zum Haushaltsjahr 2016 eine Verrechnung des negativen Jahresergebnisses sowie des Fehlbetragsvortrages mit der Rücklage aus der Eröffnungsbilanz möglich.

In der Haushaltsplanung besteht die Möglichkeit zur Verrechnung des geplanten negativen Jahresergebnisses in Höhe der bilanziellen Abschreibungen und Wertberichtigungen (abzgl. Auflösung Sonderposten und Beiträge sowie Zuschreibungen) sowie der außerordentlichen Aufwendungen. Der Haushalt ist in diesen Fällen nicht von der Kommunalaufsicht zu beanstanden. Eine Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes besteht ebenfalls nicht, da der Haushalt als ausgeglichen angesehen wird. In einem weiteren Schreiben vom 14. April 2014 weist das Ministerium für Inneres und Sport ergänzend darauf hin, dass *„eine solche Vorgehensweise die Kommune nicht von der Pflicht entbindet, Konsolidierungsmaßnahmen flankierend zu ergreifen, die es verhindern, dass sich erst nach dem Auslaufen der Verrechnungsmöglichkeit ab 2017 wirtschaftliche Strukturprobleme in ihrer vollen Breite offenbaren“*.

Der Landesrechnungshof steht diesen vermeintlichen „Vereinfachungen“, die sich so oder so ähnlich in den doppelischen Vorschriften fast aller Bundesländer wiederfinden, kritisch gegenüber.

Sie stehen nach Auffassung des Landesrechnungshofes den grundlegenden Zielen der Einführung des NKHR entgegen. Die Erwirtschaftung der Abschreibungen soll die Kommune in die Lage versetzen, das zu ihrer Aufgabenerfüllung notwendige Anlagevermögen grundsätzlich ohne Kreditaufnahme und nicht allein in Abhängigkeit von investiven Fördermitteln zu finanzieren. Die verbrauchten Ressourcen sollen vor dem Hintergrund der stetigen Aufgabenerfüllung vorwiegend durch eigene Mittel ersetzt

werden. Dieses setzt jedoch die entsprechende Bewertung des Anlagevermögens (tatsächliches Bild der kommunalen Vermögenslage) in der Eröffnungsbilanz voraus.

Hingegen bewirken nach Auffassung des Landesrechnungshofes die aufgezeigten Erleichterungen mit dem Ziel der Verringerung bzw. Verrechnung der Fehlbeträge insbesondere aus Abschreibungen, dass das Anlagevermögen unterbewertet bzw. durch den erleichterten Haushaltsausgleich weiter verringert wird. Der tatsächliche Ressourcenverbrauch in Form der Abschreibungen wird nicht dargestellt und muss somit auch nicht erwirtschaftet werden. Damit fehlen den Kommunen zukünftig einerseits die Eigenmittel zur Refinanzierung des zur Aufgabenerfüllung notwendigen Anlagevermögens. Das führt auch dazu, dass die Tilgung der Investitionskredite durch eine erhöhte Inanspruchnahme von Kassenkrediten finanziert wird. Andererseits führen sie zu zusätzlichem Substanzverzehr (erleichterter Haushaltsausgleich) bei den Kommunen. Der Landesrechnungshof versteht in diesem Zusammenhang unter zusätzlichem Substanzverzehr insbesondere die abnehmende Fähigkeit der Kommune, notwendige (Ersatz-)Investitionen aus eigenen Mitteln (Eigenkapital) zu finanzieren. Tatsächlich besitzt die Kommune jedoch die Möglichkeit, die nicht mehr aus eigenen Mitteln finanzierbaren (Ersatz-)Investitionen durch eine zusätzliche Aufnahme von Krediten (Fremdkapital) oder durch die Inanspruchnahme von investiven Fördermitteln zu kompensieren. Auf diesem Weg kann zwar das verbrauchte Vermögen ersetzt werden, so dass der Wert des Anlagevermögens nicht abnimmt (vgl. hierzu das unter Ziffer 2 des Anhangs aufgeführte Beispiel). Dieses geht jedoch zu Lasten einer zunehmenden Verschuldung der Kommune, welche wiederum zukünftig den Haushaltsausgleich erschweren und somit die Leistungsfähigkeit der Kommune noch mehr einschränken wird. In der Folge bleibt die Abhängigkeit von Drittmitteln für erforderliche kommunale Investitionen weiter gegeben.

Die Erwirtschaftung der Abschreibungen im Zuge des Haushaltsausgleichs im NKHR stellt nach Auffassung des Landesrechnungshofes eine wesentliche Voraussetzung zur Aufrechterhaltung der dauerhaften kommunalen Leistungsfähigkeit dar. Damit wird auch dem Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit Rechnung getragen.

Der Landesrechnungshof weist aus diesem Grund darauf hin, dass das Ziel der Bewertungsregelungen im NKHR darin bestehen muss, die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage unter der Prämisse der stetigen Aufgabenerfüllung so realitätsnah wie möglich abzubilden. Die im NKHR eingeräumten Wahlrechte haben diesbezüglich wesentliche Auswirkungen und widersprechen somit dieser Zielstellung.

Die Wahlrechte eröffnen den Kommunen die Möglichkeit, sich „arm oder reich zu rechnen“. Wenn eine Kommunen ihr Vermögen unterbewertet und sich somit „arm rechnet“, muss sie zwar einen geringeren Betrag an Abschreibungen erwirtschaften. Der Haushaltsausgleich fällt ihr leichter. Dieses geht aber zu Lasten ihrer zukünftigen Leistungsfähigkeit, da ihr nicht im ausreichenden Ausmaß die Mittel zur Verfügung stehen, die notwendigen Investitionen durchzuführen. Wenn eine Kommune hingegen ihr kommunales Vermögen aufgrund der Wahlrechte überbewertet, muss sie entsprechend mehr als die erforderlichen Abschreibungen erwirtschaften. Der Haushaltsausgleich ist entsprechend schwerer zu realisieren.

Auch aus diesem Grund kommt den Abschreibungen eine besondere Bedeutung zu, da diese die Refinanzierung des zur Aufgabenerfüllung verbrauchten Anlagevermögens der Kommune gewährleisten sollen.

Steuerungsrelevante Informationen

Unter diesen Voraussetzungen liefern Abschreibungen auf das Anlagevermögen zudem wichtige steuerungsrelevante Informationen für die kommunalen Entscheidungsträger. So zeigen sie im Vergleich zur Kameralistik eindeutig, welche Auswirkungen Investitionen in das Anlagevermögen auf zukünftige Haushalte haben werden, da die Investitionssumme über die Nutzungsdauer des geschaffenen Vermögensgegenstandes die zukünftigen Haushalte gleichmäßig belastet. Ein Teil der Folgekosten einer Investition wird über die Abschreibungen transparent dargestellt. Dieses erleichtert nach Auffassung des Landesrechnungshofes Wirtschaftlichkeitsanalysen zur Erforderlichkeit von Investitionen und dient damit auch grundlegend der kommunalen Aufgabenkritik. Abschreibungen liefern wichtige Informationen zur kommunalen Leistungsfähigkeit und tragen somit zu ihrer Aufrechterhaltung bei.

Haushaltsausgleich NKHR im Vergleich zur Kameralistik

Der Landesrechnungshof stellt ferner bezüglich der Verpflichtung zur Erwirtschaftung der Abschreibungen heraus, dass der Haushaltsausgleich in der Kameralistik ebenfalls die Pflichtzuführung zum Vermögenshaushalt gemäß § 22 GemHVO umfasst. Hiernach muss die Zuführung vom Verwaltungs- zum Vermögenshaushalt mindestens so hoch sein, dass damit die Kreditbeschaffungskosten und insbesondere die ordentliche Tilgung von Krediten gedeckt werden können. Diese Pflichtzuführung für Tilgungen in Form von Geldmitteln (Einnahmen) gibt es in dieser Form für den verpflichtend auszugleichenden Ergebnishaushalt im NKHR nicht. Die Auszahlungen von Tilgungen für Investitionskredite sind im NKHR gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4b) GemHVO Doppik im Fi-

nanzplan enthalten. Für diesen besteht keine gesetzliche Verpflichtung zum Ausgleich. Die finanziellen Mittel zur Deckung der Tilgungen werden indirekt durch die Erwirtschaftung der Abschreibungen aufgrund ihrer Funktion zur Refinanzierung des verbrauchten Anlagevermögens bereitgestellt.

Der Landesrechnungshof weist auf die Auswirkungen dieser Unterschiede der kameralen zur doppischen Haushaltsführung mit Blick auf den Haushaltsausgleich hin. Es sind Konstellationen denkbar, bei denen die Erwirtschaftung der Abschreibungen leichter als die Pflichtzuführung zum Vermögenshaushalt zur Deckung der ordentlichen Tilgungen zu erreichen ist. In diesen Fällen ist der doppische Haushaltsausgleich einfacher als der kameralistische Haushaltsausgleich umsetzbar. Dieses ist vereinfachend dann der Fall, wenn die Verpflichtungen zur Kredittilgung im Finanzplan höher ausfallen als die Abschreibungen aufgrund von niedrigen Werten beim abschreibungsfähigen bilanziellen Anlagevermögen¹². Hierfür sind die jeweiligen Gegebenheiten der einzelnen Kommunen ausschlaggebend. Davon unabhängig gibt es jedoch nach Auffassung des Landesrechnungshofes Aspekte, die die Höhe der Abschreibungen in Relation zu den Tilgungsverpflichtungen verringern können.

Einer dieser Aspekte wurde bereits genannt. So sorgt eine Anzahl von Bewertungswahlrechten und -vereinfachungen dafür, dass das abschreibungsfähige bilanzielle Anlagevermögen der Kommunen relativ gering ausfällt. Neben den bereits zuvor genannten Regelungen zählt hierzu nach Auffassung des Landesrechnungshofes unter anderem auch die Möglichkeit gemäß Nr. 5.5 BewertRL, (teilweise mehrfach) instandgesetzte Straßen, die aufgrund ihres ursprünglichen (weit zurück reichenden) Baujahrs keine Restnutzungsdauer aufweisen, mit einem Erinnerungswert in Höhe von 1,00 Euro zu bewerten. Die maßgebliche Ursache hierfür ist vor allem auch die bereits in Ziffer 3.2 thematisierte Anwendung des handels- bzw. steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriffs. Hiernach stellten diese Instandsetzungen der kommunalen Straßen nur Erhaltungsaufwand dar und würden somit auch nicht zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer der Straße führen. In der Kameralistik sind diese Baumaßnahmen dem Vermögenshaushalt zugeordnet und meist kredit- und zuwendungsfinanziert. Prüfungserfahrungen des Landesrechnungshofes im Bereich der Kreisstraßen belegen, dass ein wesentlicher Anteil der Straßen in Bauträgerschaft der Landkreise mit 1,00 Euro bewertet wurde. Dieses hat zur Folge, dass aufgrund des relativ geringen Bilanzwertes dieser Straßen die jährliche Abschreibungshöhe gering ausfällt. Dagegen sind die zur Finanzierung der Instandsetzungen aufgenommenen Kredite in voller Höhe bilanziert,

¹² vgl. hierzu KPMG (Dr. Mark Fudalla; Christian Wöste): „Doppik schlägt Kameralistik - Fragen und Antworten zum doppischen Haushalts- und Rechnungswesen“; 5., ergänzte und überarbeitete Auflage, 2008

so dass die hieraus resultierenden Tilgungsleistungen in Relation zu den Abschreibungen relativ hoch ausfallen. In der Folge dürfte der doppische Haushaltsausgleich leichter fallen als der kamerale Haushaltsausgleich.

Darüber hinaus ist ein Großteil des kommunalen Vermögens nicht über Tilgungsdarlehen, sondern über Annuitätendarlehen finanziert. Annuitätendarlehen sind durch konstante Rückzahlungsbeträge gekennzeichnet, wobei über die Laufzeit der Zinsanteil abnimmt, während der Tilgungsanteil steigt.

Beispiel:

Bei einem vollständig über Kredit finanziertem Anlagegut, z. B. einem PKW, mit Anschaffungskosten in Höhe von 10.000 Euro und einer Nutzungsdauer von 10 Jahren beträgt der jährliche Abschreibungsbetrag 1.000 Euro. Nach 6 Jahren liegt bei einem Annuitätendarlehen mit 3,5 % Zinsen und jährlicher Ratenzahlung der Tilgungsbetrag erstmalig über dem Abschreibungsbetrag (bei einer Restschuld von ca. 4.418 Euro und einem Restbuchwert des Vermögensgegenstandes in Höhe von v. 4.000 Euro). Hingegen wären beim Tilgungsdarlehen jährlicher Abschreibungs- und Tilgungsbetrag sowie Restschuld und Restbuchwert des Vermögensgegenstandes gleich hoch. Nachfolgende Tabelle veranschaulicht diesen Sachverhalt:

	<u>Vermögensgegenstand</u>		<u>Tilgungsdarlehen</u>		<u>Annuitätendarlehen</u>	
Jahr	Abschreibung	Restbuchwert	Tilgung	Restschuld	Tilgung*	Restschuld*
	- in Euro -					
1	1.000	9.000	1.000	9.000	852	9.148
2	1.000	8.000	1.000	8.000	882	8.266
3	1.000	7.000	1.000	7.000	913	7.353
4	1.000	6.000	1.000	6.000	945	6.408
5	1.000	5.000	1.000	5.000	978	5.430
6	1.000	4.000	1.000	4.000	1.012	4.418
7	1.000	3.000	1.000	3.000	1.048	3.370
8	1.000	2.000	1.000	2.000	1.085	2.285
9	1.000	1.000	1.000	1.000	1.122	1.163
10	1.000	0	1.000	0	1.163	0

* gerundete Werte

Weiterhin handelt es sich bei einem Großteil der kommunalen Kreditschulden um Alt-schulden, die zu kameralen Zeiten aufgenommen wurden. Aufgrund der zumeist angespannten Haushaltssituation und anderer Faktoren sind kommunale Investitionen und damit auch die Aufnahme von Krediten rückläufig. Dieses bedeutet insgesamt mit Blick

auf die Annuitätendarlehen, dass zukünftig die Tilgungsleistungen (Finanzplan) im NKHR zunehmen werden, während die Belastung durch den Zinsaufwand (Ergebnishaushalt) abnimmt. In Relation zu den ansteigenden Tilgungsleistungen wird die Höhe der Abschreibungen aufgrund der vorgeschriebenen linearen Abschreibungsmethode relativ konstant bleiben. Dieser Umstand führt ebenfalls dazu, dass die absolute Höhe der Tilgungen und der Abschreibungen sich angleichen. In einigen Fällen wird die Höhe der zu leistenden Tilgungen die Höhe der Abschreibungen übertreffen. In diesen Fällen wäre dann ebenfalls im Hinblick auf die Abschreibungen im Verhältnis zu den Tilgungen der doppische Haushaltsausgleich einfacher zu erreichen.

Neben diesen beiden angeführten Sachverhalten gibt es nach Auffassung des Landesrechnungshofes weitere Finanzierungsmechanismen im Zusammenhang mit der kommunalen Vermögensstruktur, die zumindest mittelfristig steigende Tilgungsleistungen für die Kommunen mit sich bringen werden. So führt z. B. das kommunale Teilschuldungsprogramm STARK II dazu, dass Kommunen die zum Zwecke der Umschuldung bei der Investitionsbank aufgenommenen Darlehen innerhalb von maximal 10 Jahren und somit relativ kurzfristig tilgen müssen.

Der Landesrechnungshof stellt zusammenfassend fest, dass die These, die Abschreibungen würden den doppischen Haushaltsausgleich gemäß § 98 Abs. 3 KVG LSA im Vergleich zur Kameralistik zukünftig für die Kommunen erschweren und zu einer Mehrbelastung der Kommunen führen, nicht belegt ist. Vielmehr hängt der Haushaltsausgleich unter anderem von der jeweiligen kommunalen Vermögensstruktur und deren Finanzierung durch die einzelne Kommune ab.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass den Abschreibungen eine herausragende Rolle in der NKHR-Systematik zukommt.

Die geschaffene Regelung zum erleichterten Haushaltsausgleich widerspricht dieser Systematik. Der Haushaltsausgleich wird im Ergebnis zu Lasten eines Vermögensverzehrs – Verrechnung mit dem Eigenkapital – erreicht. Dieses Vermögen steht zukünftig nicht mehr für die kommunale Aufgabenerfüllung zur Verfügung. Eine spätere Refinanzierung des verbuchten Vermögens aus eigenen Mitteln ist nicht zu erwarten. Bestehende strukturelle Haushaltsprobleme werden nicht gelöst und in die Zukunft verlagert.

Die Fähigkeit der Kommunen, zukünftig die erforderlichen Kredittilgungen vorzunehmen und darüber hinaus noch Eigenmittel für erforderliche Investitionen

vorzuhalten, wird eingeschränkt. Die dauerhafte Aufrechterhaltung der Leistungsfähigkeit der Kommunen wird beeinträchtigt.

Der Landesrechnungshof erachtet es für erforderlich, dass die Bedeutung der Abschreibungen bei der Erstellung zukünftiger Regelungen berücksichtigt wird.

Erleichterter Haushaltsausgleich bei Wegfall von Aufgaben

Der Landesrechnungshof weist im Zusammenhang mit der Erwirtschaftung der Abschreibungen sowie der zugrundeliegenden Verpflichtung zum Haushaltsausgleich gemäß § 98 Abs. 3 KVG LSA darauf hin, dass unter bestimmten Bedingungen ein Abweichen von diesem Grundsatz zweckmäßig sein kann. Diese Bedingungen liegen dann vor, wenn eine bestimmte kommunale Aufgabe nicht mehr im bisherigen Umfang fortgeführt werden soll oder kann. Somit wird das bisher zur Aufgabenerfüllung erforderliche Anlagevermögen (insbesondere Gebäude und unbebaute Grundstücke) in der Regel nicht mehr benötigt.

Beispiel:

Die Schließung einer Schule bei Nichterreicherung der Mindestschülerzahl oder die Schließung eines Schwimmbades im Rahmen der Haushaltskonsolidierung können in diesem Zusammenhang beispielhaft genannt werden. Häufig ist in diesen Fällen das Anlagevermögen, das Schulgebäude oder die Schwimmhalle, für andere kommunale Aufgaben nicht verwertbar und soll deshalb veräußert werden. Die mit der Veräußerungsabsicht (Beschluss des Stadtrats) einhergehende Umbuchung in das Umlaufvermögen führt in der Regel aufgrund des zu beachtenden strengen Niederstwertprinzips für das Umlaufvermögen zu einer umfangreichen Abwertung des Anlagevermögens. Aus der Abwertung resultieren ergebniswirksame außerplanmäßige Abschreibungen für die Gebäude und gegebenenfalls Grundstücke.

Der Landesrechnungshof hält es im Falle der Reduzierung des Umfangs oder des Wegfalls einer Aufgabe nicht für notwendig, dass die Kommunen die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen des hierfür benötigten Anlagevermögens weiterhin erwirtschaften müssen. Reinvestitionen in dieses Anlagevermögen ohne Aufgabenbezug sind nicht erforderlich und dienen somit nicht dem Haushaltsgrundsatz der Aufrechterhaltung der dauernden kommunalen Leistungsfähigkeit. Der Landesrechnungshof hält aus diesem Grund einen erleichterten Haushaltsausgleich für diese Fälle für zweckmäßig. Dabei sollte nach Auffassung des Landesrechnungshofes die Möglichkeit für die Kommunen durch das Ministerium für Inneres und Sport geschaffen werden, die

anfallenden planmäßigen und außerplanmäßige Abschreibungen für dieses Anlagevermögen direkt mit der Rücklage aus der Eröffnungsbilanz zu verrechnen.

Der Landesrechnungshof empfiehlt dem Ministerium für Inneres und Sport, diese Möglichkeit für einen erleichterten Haushaltsausgleich im Falle der Reduzierung des Aufgabenumfangs einer Kommune zu prüfen. Hierzu sollte das Ministerium für Inneres und Sport eine entsprechende Regelung erarbeiten. Die konkreten Rahmenbedingungen für deren Anwendung sollten durch das Ministerium definiert werden.

4 Fazit

Die Kommunen im Land Sachsen-Anhalt hatten ihr Haushalts- und Rechnungswesen bis zum 1. Januar 2013 auf das NKHR umzustellen. Diese tiefgreifende Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens verfolgt unter anderem die Zielstellung, den kommunalen Ressourcenverbrauch periodengerecht darzustellen. Die Umsetzung der Zielstellung erfordert klare und umfassende (Bewertungs-)Regelungen. Diese sollen sicherstellen, dass einheitlich bewertet und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der kommunalen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage vermittelt wird. Auf dieser Grundlage können dann verlässliche steuerungsrelevante und finanzstatistische Daten gewonnen werden.

Der Landesrechnungshof hat bei seinen Prüfungen und aufgrund häufiger Anfragen von Kommunen festgestellt, dass im Zusammenhang mit der Umstellung auf das NKHR nach wie vor Regelungs- und Anpassungsbedarf besteht.

Gemäß § 161 Abs. 1 KVG LSA ist das Ministerium für Inneres und Sport zuständig für Kommunalangelegenheiten und somit für den Erlass der GemHVO Doppik. Es ist darüber hinaus auch oberste Kommunalaufsichtsbehörde. Somit hat das Ministerium gemäß § 143 Abs. 1 KVG LSA seine Aufsicht so auszuüben, dass die Rechte der Kommunen geschützt und die Erfüllung ihrer Pflichten gesichert werden. Es hat die Entschlusskraft und Verantwortungsbereitschaft der Kommunen zu fördern sowie Erfahrungen bei der Lösung kommunaler Aufgaben zu vermitteln.

Vor diesem Hintergrund hält es der Landesrechnungshof für notwendig, dass das Ministerium für Inneres und Sport umgehend die aufgezeigten Regelungs- und Klarstellungsdefizite im NKHR durch entsprechende Anpassung der Vorschriften beseitigt.

Der Landesrechnungshof weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es sich um überwiegend sehr komplexe Sachverhalte und Rechtsfragen mit differenzierten Auswirkungen auf die Haushaltsführung der Kommunen handelt.

Aufgrund der Vielzahl und der Komplexität der hiermit einhergehenden Aufgaben empfiehlt der Landesrechnungshof, die Personalausstattung des mit der Evaluation und Anpassung des NKHR betrauten Fachreferats zu überprüfen.

Zunächst sollte das Ministerium für Inneres und Sport allgemein verbindlich vorgeben, dass die Kommunen eigene Inventur- und Bewertungsrichtlinien erlassen sollen.

Der Landesrechnungshof hält es darüber hinaus für geboten, dass das Ministerium für Inneres und Sport ergänzende Festlegungen zu wesentlichen Bewertungsfragen trifft.

Dies betrifft

- die Abgrenzung von Herstellungskosten zu Erhaltungsaufwand bei Baumaßnahmen,
- die Anpassung der Regelung zur Bilanzierung von Zuwendungen der Kommune für Investitionen Dritter sowie
- die Erarbeitung von Regelungen zur Bilanzierung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen.

Der Berücksichtigung des kommunalen Ressourcenverbrauchs über Abschreibungen kommt im NKHR eine besondere Bedeutung für die Aufrechterhaltung der kommunalen Leistungsfähigkeit zu. Das Ministerium für Inneres und Sport muss die Relevanz der Abschreibungen im Zusammenhang mit der Erarbeitung und Anpassung von Bewertungsregelungen sowie mit diesen in Verbindung stehenden Vereinfachungen stärker berücksichtigen. Dazu sollte das Ministerium in seiner Funktion als oberste Kommunalaufsichtsbehörde die Bedeutung der Abschreibungen und der hiermit im NKHR verbundenen Regelungen für die Aufrechterhaltung der Leistungsfähigkeit gegenüber den Kommunen entsprechend in den Vordergrund stellen.

In diesem Zusammenhang sieht der Landesrechnungshof die bestehenden gesetzlichen Regelungen im KVG LSA als ausreichend an. Die Empfehlungen des Landesrechnungshofes sollten in der GemHVO Doppik und durch Erlasse umgesetzt werden.

Der Landesrechnungshof begrüßt in diesem Zusammenhang, dass das Ministerium für Inneres und Sport für das Jahr 2015 eine Neufassung der GemHVO Doppik angekündigt hat.

Neben dem grundsätzlichen Regelungsbedarf erachtet es der Landesrechnungshof für erforderlich, dass das Ministerium für Inneres und Sport den aus wiederkehrenden Einzelfragen resultierenden Klarstellungs- und Regelungsbedarf umsetzt. Dieser wird z. B. auch durch die im Anhang unter Ziffer 3 enthalte-

nen Anfragen an den Landesrechnungshof aufgezeigt. Die Umsetzung sollte nach Ansicht des Landesrechnungshofes durch die Herausgabe von Verwaltungsvorschriften zur GemHVO Doppik erfolgen. Alternativ hierzu wäre eine Überarbeitung der Bewertungs- und Inventurrichtlinie des Landes Sachsen-Anhalt oder die Veröffentlichung von FAQs (wiederkehrende Fragestellungen der Kommunen) wie z. B. im Freistaat Sachsen denkbar.

Der Landesrechnungshof hält es ferner für unverzichtbar, dass die Kommunen ihre aufgrund des Umstellungsprozesses gewonnenen Erfahrungen bei der Behebung der aufgezeigten Regelungs- und Klarstellungsdefizite einbringen. Maßgeblich für das Handeln der Kommunen in diesem Zusammenhang sowie im Umstellungsprozess insgesamt müssen die kommunalen haushaltswirtschaftlichen Grundsätze und die mit der Reform verbundenen Zielstellungen sein. Die auf diesem Weg geschaffenen Regelungen müssen konsequent durch die Kommunen angewendet und umgesetzt werden.

Sofern die Ziele des NKHR erreicht werden sollen, sieht der Landesrechnungshof dringenden Handlungsbedarf. Insbesondere muss nach Auffassung des Landesrechnungshofes gewährleistet werden, dass die Bilanz- und Haushaltsdaten vergleichbar sind. Dieses bildet den Ausgangspunkt für eine hohe Qualität und Zuverlässigkeit der zukünftigen steuerungsrelevanten Haushaltsdaten, die in die Finanzstatistik der Länder und des Bundes einfließen. Diese Daten sind relevant für finanzpolitische Entscheidungen, welche direkte Auswirkungen auf die finanzielle Ausstattung der Kommunen haben (z. B. FAG).

Der Landesrechnungshof hat mit Schreiben vom 3. November 2014 das Ministerium für Inneres und Sport, das Ministerium der Finanzen sowie die Kommunalen Spitzenverbände des Landes Sachsen-Anhalt zu dem Entwurf der Beratenden Äußerung um Stellungnahme gebeten.

Das Ministerium für Inneres verweist mit Schreiben vom 20. November 2014 darauf, dass der erleichterte Haushaltsausgleich nicht unmittelbar zu einer Verringerung oder Unterbewertung des Anlagevermögens und zum Substanzverzehr führe. Die Rücklage aus der Eröffnungsbilanz stelle lediglich eine Rechengröße dar und dürfe nicht mit der Einlage von Stammkapital verwechselt werden. Hierbei verändere sich das Anlagevermögen zunächst genauso wenig wie die Gesamthöhe des Eigenkapitals und somit auch nicht das Verhältnis von Fremd- und Eigenkapital, welches der Vermögensseite der Bilanz als Darstellung der Finanzierung des Vermögens gegenüber stehe.

Somit ist nach Auffassung des Ministeriums für Inneres und Sport in der Summenposition „Eigenkapital“ statt eines Fehlbetrages lediglich eine verminderte Rücklage aus der Eröffnungsbilanz abzubilden. Problematisch ist aus Sicht des Ministeriums für Inneres und Sport, dass defizitäre Haushalte ohne Verpflichtung zum Haushaltskonsolidierungskonzept genehmigt werden müssen, sofern ein Ausgleich durch Anwendung des Erlasses erfolgt ist. Hierdurch ist es nicht zwingend erforderlich, entsprechende Erträge für den Haushaltsausgleich zu planen, die bei Zahlungswirksamkeit und Bildung von Liquiditätsreserven letztendlich zur Refinanzierung abgeschriebener Vermögensgegenstände genutzt werden können. Der Erlass könnte daher unter Umständen langfristig gesehen zu einer Reduzierung des Anlagevermögens führen, soweit zur Finanzierung keine Finanzmittel angespart worden sind bzw. kein Kredit aufgenommen wird. Aufgrund der kurzen Geltungsdauer der Erlassregelung bis 2016 dürfte dieses Problem jedoch nicht vordergründig sein.

Der Landesrechnungshof merkt hierzu an, dass er die Folgen des erleichterten Haushaltsausgleichs nach wie vor in direkter Verbindung zu einem Vermögens- bzw. Substanzverzehr sieht. Die Wichtigkeit des Haushaltsausgleichs als Voraussetzung zum Erhalt des kommunalen Vermögens stellt schon der Änderungserlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 22. November 2013 heraus. Darin weist es ausdrücklich darauf hin, dass *„dem Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses eine überragende Bedeutung zukommt. Den Ressourcenverbrauch einer Rechnungsperiode durch Erträge zu decken, die der gewöhnlichen Tätigkeit der Kommune zuzuordnen sind, **und damit das Vermögen der Gemeinde in seiner Substanz zu erhalten**, dient dem Gebot der stetigen Aufgabenerfüllung und ist Anlass und vorrangiges Ziel der Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens.“*

Darüber hinaus verweist der Landesrechnungshof auf seine beispielhaften Darstellungen unter Ziffer 2 des Anhangs. Diese sollen die Auswirkungen des erleichterten Haushaltsausgleichs auf die kommunale Bilanz und den kommunalen Haushalt verdeutlichen.

In seiner Stellungnahme verweist das Ministerium für Inneres und Sport weitergehend darauf, dass „die fehlende Vergleichbarkeit der doppelischen kommunalen Haushalte nicht in der genannten absoluten Darstellung erfolgen sollte. Des Weiteren sollte berücksichtigt werden, dass durch die Regelung von Wahlrechten für die Eröffnungsbilanz der umfassende Aufwand des Umstellungsprozesses abgemildert werden konnte. Die hierdurch entstandene geringere Vergleichbarkeit wird sich über die Jahre ausweiten.“

Der Landesrechnungshof merkt hierzu an, dass nach seiner Auffassung der Vergleichbarkeit kommunaler doppischer Haushalte eine wesentliche Rolle im NKHR zukommt. Sie stellt eine mit der Einführung des NKHR verbundene Zielstellung dar. Auch wenn aufgrund unterschiedlicher Regelungen in den einzelnen Bundesländern dieses Ziel auf Bundesebene schwer erreichbar scheint, sollte zumindest auf Landesebene die Vergleichbarkeit durch entsprechende Regelungen sichergestellt werden. Dieses ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes gerade deshalb wichtig, da die Darstellung der tatsächlichen Vermögenslage der Kommunen eng hiermit verbunden ist. Die Einräumung von Bewertungswahlrechten wird dieser gesetzlichen Regelung nicht gerecht. Dieses hat Auswirkungen auf die Qualität und Zuverlässigkeit der hieraus gewonnen entscheidungsrelevanten Daten auf Ebene der Kommune und darüber hinaus über die Finanzstatistik auf Landesebene. Die gewonnenen Daten haben somit auch Einfluss auf die zukünftige Finanzausstattung der Kommunen, z. B. über das FAG. Ob und in welchem Zeitraum sich diese Auswirkungen auswirken werden, ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes noch nicht absehbar. Nach Auffassung des Landesrechnungshofes verschärfen die mit den Wahlrechten verbundenen Umstellungserleichterungen für die Kommunen die bestehenden Probleme in der Qualität der Haushaltsdaten.

Anhang

1 Gesetzliche Grundlagen und Erlasse zum NKHR

- Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt (KVG LSA) vom 17. Juni 2014
- Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt (GO LSA) in den Fassungen vom 10. August 2009 und vom 22. März 2006
- Gesetz über ein Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen für die Kommunen im Land Sachsen-Anhalt vom 22. März 2006
- Landkreisordnung für das Land Sachsen-Anhalt (LKO LSA) in den Fassungen vom 25. Mai 2009 und vom 22. März 2006
- Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden im Land Sachsen-Anhalt nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (Gemeindehaushaltsverordnung Doppik - GemHVO Doppik) in den Fassungen vom 22. Dezember 2012 und vom 22. März 2006
- Verordnung über die Kassenführung der Gemeinden nach den Grundsätzen der Doppik (Gemeindekassenverordnung Doppik - GemKVO Doppik) in der Fassung vom 30. März 2006
- Kontenrahmenplan Sachsen-Anhalt, Stand: 1. Juli 2013
- Produktrahmenplan Sachsen-Anhalt, Stand: 1. Juli 2013
- Ergänzung vom 2. April 2014 zum Änderungsrunderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 22. November 2013:
NKHR - Vorübergehende Erleichterung des Haushaltsausgleichs
- Rundverfügung des Landesverwaltungsamtes vom 17. März 2014:
NKHR - Bilanzierung von Zweckverbänden
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 25. Februar 2014:
NKHR - Wirtschaftliche Zurechnung und Buchung von Rückzahlungen von Abgaben, abgabenähnlichen Erträgen und allgemeinen Finanzzuweisungen sowie von geleisteten Umlagen

- Erlass des Ministeriums für Inneres und Sport gegenüber der Lutherstadt Wittenberg vom 18. Februar 2014:
Bilanzierung von Sonderposten
- Erlass des Ministeriums für Inneres und Sport gegenüber dem Burgenlandkreis vom 17. Dezember 2013:
Ermittlung von Herstellungskosten nach § 38 Abs. 3 GemHVO Doppik;
Sozialkosten und Kosten der allgemeinen Verwaltung
- Änderungsrunderlass des Ministerium für Inneres und Sports vom 22. November 2013 zum Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 20. Dezember 2012:
NKHR - Vorübergehende Erleichterung des Haushaltsausgleichs
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 21. Juni 2013:
NKHR - Buchungsempfehlungen zur Hochwasserkatastrophe 2013:
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 20. Dezember 2012:
NKHR - Vorübergehende Erleichterung des Haushaltsausgleichs
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 2. Oktober 2012:
NKHR - Behandlung von Grabnutzungsgebühren (insbesondere in der Eröffnungsbilanz)
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 22. Juni 2012:
System zur Sicherung bzw. Wiedererlangung der dauernden Leistungsfähigkeit anhand von doppischen Haushaltskennzahlen (HKS-Doppik LSA);
Einführung einer landesweiten Modellphase für doppisch buchende Kommunen - Modelljahr
- Verfügung des Landesverwaltungsamtes gegenüber dem Landkreis Wittenberg vom 11. Mai 2012:
Doppische Haushaltsführung - Anfrage zur Umsetzung der ersten doppischen Jahresrechnung
- Nachtrag vom 30. März 2012 zum Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 29. Februar 2012:
NKHR - Sonderregelungen zur Gebäudebewertung für die Eröffnungsbilanz
- Änderung vom 26. März 2012 zum Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 1. November 2012:
NKHR - Haushalterische Behandlung des Teilentschuldungsprogramms „STARK II“

- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 29. Februar 2012:
NKHR - Sonderregelungen zur Gebäudebewertung für die Eröffnungsbilanz
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 21. November 2011:
Personelle Verwaltungshilfe für Kommunen
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 1. November 2011:
NKHR - Haushalterische Behandlung des Teilentschuldungsprogramms „STARK II“
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 21. September 2011:
NKHR - Verbindliche Muster
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 20. September 2011:
NKHR - Koalitionsvereinbarung - Wahlrecht
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 22. Juni 2011:
NKHR - Koalitionsvereinbarung
- Erlass des Ministeriums für Inneres und Sport gegenüber der Stadt Querfurt vom 6. Juni 2011:
Anwendung der GemHVO Doppik - Herstellungskosten nach § 38 Abs. 3 GemHVO
Doppik; Sozialkosten und Kosten der allgemeinen Verwaltung
- Änderung vom 3. Mai 2011 zum Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 9. April 2006:
Inventurrichtlinie - Änderung
- Änderung vom 3. Mai 2011 zum Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 9. April 2006:
Bewertungsrichtlinie - Änderung
- Rundverfügung des Landesverwaltungsamtes vom 18. Januar 2011:
NKHR - Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik und weitere Hinweise
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 12. Januar 2011:
NKHR - Abgrenzung von Herstellungskosten vom Erhaltungsaufwand bei der Bilanzierung von Investitionen
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 17. August 2010:
NKHR - Bewertung von Gebäuden

- Erlass des Ministeriums für Inneres und Sport gegenüber dem RPA des Saalekreises vom 29. Juli 2010:
NKHR - Rückindizierung bei der Bewertung von Gebäuden
- Erlass des Ministeriums für Inneres und Sport gegenüber der Landeshauptstadt Magdeburg vom 20. Juli 2010:
Antrag zur Bilanzierung derzeitiger und zukünftiger städtebaulicher Entwicklungsmaßnahmen in der Landeshauptstadt Magdeburg;
hier: Entwicklungsmaßnahme Rothensee
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 19. Juli 2010:
NKHR - Wertberichtigung von Forderungen im Rahmen der Eröffnungsbilanz
- Verfügung des Landesverwaltungsamtes gegenüber der Landeshauptstadt Magdeburg vom 2. Juni 2010:
Antrag auf Fristverlängerung für die Erstellung der Eröffnungsbilanz
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 8. März 2010
NKHR - Einbeziehung sonstiger rechtlich selbständiger Aufgabenträger in den Gesamtabschluss
- Runderlass des Ministerium für Inneres und Sports vom 3. Februar 2010
NKHR - Geringwertige Wirtschaftsgüter
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 22. September 2009
NKHR - Frist für die Erstellung der Eröffnungsbilanz
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 28. August 2009
NKHR - Rückstellungen für Altersteilzeit
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 23. Juni 2009
NKHR - Bewertung von Beteiligungen für die Eröffnungsbilanz
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 27. Mai 2009
Zertifizierung von Software, § 12 Abs. 1 Nr. 1 GemKVO Doppik
- Ergänzung vom 31. März 2009 zum Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 13. Januar 2009
NKHR - Behandlung von KommInvest-Darlehen im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 13. Januar 2009

NKHR - Behandlung von KommInvest-Darlehen im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz

- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 8. Juli 2008
NKHR - Änderung der Vorschriften
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 10. Oktober 2007
Einführung des NKHR - Auswirkungen auf die Zweckverbände und Eigenbetriebe
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 10. Januar 2007
Berücksichtigung von Ergebnissen der Vorjahre bei der Aufstellung der ersten dop-pischen Haushaltspläne - Hinweise zu den Anlagen des Runderlasses des Ministe-riums für Inneres und Sport vom 20. März 2006 (MBI. LSA S. 273)
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 8. November 2006
Empfehlungen zur Überleitung vom kameralen Haushaltswesen in das NKHR (Überleitungsempfehlungen)
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 9. April 2006
Durchführungsbestimmungen für das Inventarwesen der Kommunen in Sachsen-Anhalt (Inventurrichtlinie - InventRL)
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 9. April 2006
Richtlinie zur Bewertung des kommunalen Vermögens und der kommunalen Ver-bindlichkeiten der Kommunen in Sachsen-Anhalt (Bewertungsrichtlinie - BewertRL)
- Runderlass des Ministeriums für Inneres und Sport vom 20. März 2006
NKHR - Verbindliche Muster

2 **Bilanzielle Auswirkungen des erleichterten Haushaltsausgleichs anhand eines Beispiels**

Nachfolgend werden anhand eines fiktiven Beispiels die möglichen bilanziellen Auswirkungen des erleichterten Haushaltsausgleichs gemäß den Runderlassen des Ministeriums für Inneres und Sport aufgezeigt. Die dabei gewählte bilanzielle Darstellung ist stark vereinfacht und bezieht unwesentliche Bilanzpositionen nicht ein. Weiterhin haben einige der Annahmen modellhaften Charakter und dienen lediglich der vereinfachten Darstellung.

Ausgangspunkt der Betrachtung

Ausgangspunkt bildet die nachfolgend dargestellte Eröffnungsbilanz (EÖB) mit einem Anlagevermögen (AV) in Höhe von 200.000 Euro und einem Umlaufvermögen (UV) in Höhe von 0 Euro auf der Aktivseite. Auf der Passivseite (Finanzierungsseite) befinden sich die Bilanzpositionen Eigenkapital (EK) in Höhe von 70.000 Euro; Sonderposten (SoPo) in Höhe von 30.000 Euro sowie Verbindlichkeiten/Fremdkapital (FK) in Höhe von 100.000 Euro. Die Bilanzsumme (Σ) beträgt somit 200.000 Euro.

Eröffnungsbilanz der Kommune X zum 1. Januar 2013

AV	200.000 Euro	EK	70.000 Euro
		SoPo	30.000 Euro
UV	0 Euro	FK	100.000 Euro
Σ	200.000 Euro	Σ	200.000 Euro

Mit ihrem ersten Jahresabschluss weist die Kommune einen Jahresfehlbetrag in Höhe von 10.000 Euro auf. Die Abschreibungen betragen laut Ergebnisrechnung 20.000 Euro. Auf dieser Grundlage stehen Abschreibungen in Höhe von 10.000 Euro keine finanzwirksamen Erträge gegenüber. Die Kommune macht von der Möglichkeit des erleichterten Haushaltsausgleichs Gebrauch und verrechnet den Fehlbetrag mit der Rücklage aus der Eröffnungsbilanz.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes kann der erste Jahresabschluss zum 31. Dezember 2013 hinsichtlich der Refinanzierung des Anlagevermögens folgende Möglichkeiten a) bis c) aufweisen.

Jahresabschluss mit erleichtertem Haushaltsausgleich

a) Verzehr von Anlagevermögen bei erleichtertem Haushaltsausgleich

AV	190.000 Euro	EK	60.000 Euro
		SoPo	30.000 Euro
UV	0 Euro	FK	100.000 Euro
Σ	190.000 Euro	Σ	190.000 Euro

In diesem Fall führt der erleichterte Haushaltsausgleich in Höhe des nicht durch finanzwirksame Erträge gedeckten Betrages an Abschreibungen direkt zum Verzehr von Anlagevermögen (um 10.000 Euro) und in der Folge auch zu einer Bilanzverkürzung (auf 190.000 Euro). Hierbei wird aus Darstellungsgründen vereinfachend angenommen, dass sich die Höhe der Sonderposten und der Verbindlichkeiten nicht verändern. Dabei ist ein Teil der Abschreibungen in Höhe von 10.000 Euro durch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten gedeckt. Diese sind zwar auch nicht finanzwirksam, gleichen aber anteilig die Abschreibungen in der Ergebnisrechnung aus. Der andere Teil der Abschreibungen, der durch finanzwirksame Erträge gedeckt ist, wird zur ordentlichen Tilgung von Investitionskrediten eingesetzt. Gleichzeitig wird zur Refinanzierung der Investitionen in Höhe von 10.000 Euro ein anteilig gleich lautender Betrag an investiven Fördermitteln und Krediten aufgenommen, so dass der Bestand an Sonderposten und Krediten gleich bleibt. Dieses gilt auch für die nachfolgenden Darstellungen.

b) Refinanzierung über Kreditaufnahme bei erleichtertem Haushaltsausgleich

AV	200.000 Euro	EK	60.000 Euro
		SoPo	30.000 Euro
UV	0 Euro	FK	110.000 Euro
Σ	200.000 Euro	Σ	200.000 Euro

Bei dieser Variante wird berücksichtigt, dass die Kommune die Möglichkeit hat, ihre Investitionen durch Aufnahme von Krediten zu finanzieren. Hierbei wird der nicht durch finanzwirksame Erträge gedeckte Teil der Abschreibungen in Höhe von 10.000 Euro zur Refinanzierung des verbrauchten Anlagevermögens durch Kreditaufnahme kompensiert. Hierbei sollte es sich in erster Linie um Investitionskredite handeln. Denkbar ist allerdings auch, dass die Finanzierung über die Aufnahme von Liquiditätskrediten vorgenommen wird. Diese Konstellationen führen zwar nicht zu einem direkten (kurzfristigen) Verzehr an Anlagevermögen¹³, gehen aber einher mit einer ansteigenden Verschuldung der Kommune. Problematisch ist hierbei insbesondere, dass die Verschuldung strukturell in Relation zum vorhandenen Vermögen ansteigt. Bei gleichblei-

¹³ Es wäre sogar denkbar, dass auf diesem Weg neues Anlagevermögen finanziert wird.

bender Bilanzsumme in Höhe von 200.000 Euro steigt die Höhe des Fremdkapitals um 10.000 Euro. Dies führt zu einer entsprechenden Belastung zukünftiger Haushalte in Höhe der zu erwirtschaftenden Zinsen. Die Leistungsfähigkeit der Kommune nimmt ab. Die Fähigkeit, zukünftig das Anlagevermögen zu (re-)finanzieren, sinkt. Zusätzlich steht dieses Ergebnis dem Ziel, die Gesamtverschuldung der Kommunen zu senken (STARK II), entgegen. Langfristig droht bei unveränderter Haushaltslage eine Überschuldung.

c) Refinanzierung über investive Fördermittel bei erleichtertem Haushaltsausgleich

AV	200.000 Euro	EK	60.000 Euro
		SoPo	40.000 Euro
UV	0 Euro	FK	100.000 Euro
Σ	200.000 Euro	Σ	200.000 Euro

Die dritte Möglichkeit besteht darin, dass die Kommune zur Refinanzierung des verbrauchten Anlagevermögens vermehrt investive Fördermittel erhält, z. B. aufgrund von Investitionsförderprogrammen des Landes (Beispiel STARK III). Hiermit wird die Finanzierungslücke zwar kompensiert. Nach Auffassung des Landesrechnungshofes erhöht dieses jedoch langfristig die Abhängigkeit der Kommune von investiven Fördermitteln Dritter und schränkt somit die kommunale Leistungsfähigkeit und letztendlich auch die kommunale Selbstverwaltung ein. Da derartige Fördermittelprogramme Dritter nicht fortlaufend garantiert sind, wird auch bei dieser Variante das Finanzierungsproblem in die Zukunft verschoben.

Jahresabschluss ohne erleichterten Haushaltsausgleich

Erster Jahresabschluss zum 31. Dezember 2013

AV	190.000 Euro	EK	60.000 Euro
		(Rücklage aus der EÖB)	(70.000 Euro)
		(Fehlbetrag)	(10.000) Euro
		SoPo	30.000 Euro
UV	0 Euro	FK	100.000 Euro
Σ	190.000 Euro	Σ	190.000 Euro

Im Gegensatz zum Jahresabschluss mit erleichtertem Haushaltsausgleich wird in dieser Vermögensrechnung der Fehlbetrag in Höhe von 10.000 Euro transparent unter der Bilanzposition Eigenkapital ausgewiesen. Beim erleichterten Haushaltsausgleich weist die Vermögensrechnung lediglich den verminderten Bestand der Rücklage aus der Eröffnungsbilanz (neben der Bilanzposition Eigenkapital insgesamt) aus. Zusätzlich

ist zwar eine entsprechende Erläuterung im Anhang zur Verrechnung zu geben, diese ist jedoch bereits im nachfolgenden Jahresabschluss nicht mehr enthalten. Die vorgenommene Minderung des Eigenkapitals um 10.000 Euro ist somit bereits mit diesem Jahresabschluss nicht mehr nachvollziehbar. Ohne die Möglichkeit des erleichterten Haushaltsausgleichs wird im zweiten nachfolgenden Jahresabschluss der Fehlbetrag, sofern er nicht durch einen Überschuss ausgeglichen wird, als Fehlbetragsvortrag in Höhe von 10.000 Euro nach wie vor transparent ausgewiesen. Nach Auffassung des Landesrechnungshofes wird ohne die Verpflichtung zu Haushaltskonsolidierungsmaßnahmen und ohne transparenten Ausweis des Fehlbetrages in nachfolgenden Jahresabschlüssen die Kommune den Fehlbetrag in Höhe von 10.000 Euro mit zukünftigen Jahresabschlüssen nicht ausgleichen. Das Ergebnis ist letztendlich ein Substanzverzehr.

Ferner bleibt für den ersten Jahresabschluss festzustellen, dass auch hier zunächst ein Verzehr des Anlagevermögens um 10.000 Euro stattfindet. Die finanzwirksamen Erträge fehlen, um die Refinanzierung des Ressourcenverbrauchs zu finanzieren. Im Gegensatz zum erleichterten Haushaltsausgleich wird dieses jedoch transparent unter der Position „Eigenkapital“ ausgewiesen. Aufgrund des verpflichtenden Haushaltskonsolidierungskonzeptes muss der Jahresfehlbetrag gemäß § 24 Abs. 1 Satz 1 GemHVO Doppik unverzüglich ausgeglichen werden.

Der beispielhaft dargestellte zweite Jahresabschluss unterstellt, dass dieses bereits in diesem Haushaltsjahr gelingt. Er zeigt ferner auf, dass im Gegensatz zum erleichterten Haushaltsausgleich [vgl. Varianten a) bis c)] nunmehr auch die Eigenmittel zur Refinanzierung des im vorhergehenden Haushaltsjahr eingetretenen Substanzverzehrs durch die Haushaltskonsolidierung als Umlaufvermögen in Höhe von 10.000 Euro (z. B. Bankbestand) vorhanden sind. Dies gilt für den Fall, dass diese nicht bereits im laufenden Haushaltsjahr für Investitionen oder die ordentliche Tilgung von Krediten eingesetzt wurden.

Zweiter Jahresabschluss zum 31. Dezember 2014

AV	190.000 Euro	EK	70.000 Euro
		SoPo	30.000 Euro
UV	10.000 Euro	FK	100.000 Euro
Σ	200.000 Euro	Σ	200.000 Euro

Die vorhandenen finanziellen Mittel des Umlaufvermögens in Höhe von 10.000 Euro können nun im Folgejahr dazu eingesetzt werden, das verzehrte Anlagevermögen zu ersetzen.

Dritter Jahresabschluss zum 31. Dezember 2015 - Refinanzierung des Ressourcenverbrauchs

AV	200.000 Euro	EK	70.000 Euro
		SoPo	30.000 Euro
UV	0 Euro	FK	100.000 Euro
Σ	200.000 Euro	Σ	200.000 Euro

Denkbar ist allerdings auch, dass die verfügbaren Eigenmittel des Umlaufvermögens in Höhe von 10.000 Euro für die ordentliche Tilgung von Verbindlichkeiten eingesetzt werden. Es könnte z.B. sein, dass die Kommune sich im Rahmen der Haushaltskonsolidierung dazu entschlossen hat, ihren Aufgabenumfang einzuschränken und beispielsweise ein Schwimmbad zu schließen. Das erforderliche Anlagevermögen braucht in diesem Fall nicht ersetzt zu werden. Zur Finanzierung dieses Anlagevermögens aufgenommene Kredite sollten hingegen getilgt werden. Aufgrund der Tilgung in Höhe von 10.000 Euro sinkt der Bestand an Fremdkapital, wie in der folgenden Variante zu sehen ist, auf 90.000 Euro. Gleichzeitig bleibt der verminderte Bestand an Anlagevermögen in Höhe von 190.000 bestehen.

Dritter Jahresabschluss zum 31. Dezember 2015 - Tilgung von Krediten

AV	190.000 Euro	EK	70.000 Euro
		SoPo	30.000 Euro
UV	0 Euro	FK	90.000 Euro
Σ	190.000 Euro	Σ	190.000 Euro

Die Folge ist auch für diesen Fall eine Bilanzverkürzung auf 190.000 Euro. Im Gegensatz zu Variante a) bei erleichtertem Haushaltsausgleich führt die Kredittilgung zu einer Verbesserung der Finanzierungsstruktur in Form von abnehmendem Fremdkapital (90.000 Euro im Vergleich zu 100.000 Euro) bei Eigenkapitalerhalt [70.000 Euro im Vergleich zum Eigenkapitalverzehr bei Variante a) 60.000 Euro].

In beiden Fällen bleibt im Gegensatz zum erleichterten Haushaltsausgleich die Leistungsfähigkeit der Kommune erhalten. Zur Aufgabenerfüllung erforderliches Anlagevermögen wird nicht verzehrt.

Erleichterter Haushaltsausgleich mit vorhandenen angesparten Finanzmitteln

Abschließend wird noch der Fall betrachtet, in dem die Kommune über angesparte Finanzmittel verfügt und diese zur Refinanzierung des verbrauchten Anlagevermögens einsetzt. Abweichend zur eingangs dargestellten Eröffnungsbilanz befindet sich somit im Umlaufvermögen ein Bestand in Höhe von 10.000 Euro. Der Landesrechnungshof weist allerdings darauf hin, dass er diesen Fall aufgrund der anhaltenden angespannten Haushalts- und Finanzsituation der Kommunen im Land Sachsen-Anhalt eher für eine Ausnahme hält. Der Landesrechnungshof verweist diesbezüglich auf den bereits unter Ziffer 3.2 angeführten Kassenkreditbestand der Kommunen im Land Sachsen-Anhalt zum 31. Dezember 2013 in Höhe von 1.112.817.000 Euro. Liquiditätsreserven bei vorhandenem Bestand an Kassenkrediten erachtet der Landesrechnungshof grundsätzlich für nicht zulässig. Diese wären zunächst zur Ablösung der Kassenkredite einzusetzen. Aufgrund der Vollständigkeit wird auch dieser Fall nachfolgend dargestellt.

Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2013 mit vorhandenen angesparten Finanzmitteln

AV	190.000 Euro	EK	70.000 Euro
		SoPo	30.000 Euro
UV	10.000 Euro	FK	100.000 Euro
Σ	200.000 Euro	Σ	200.000 Euro

Auch für diesen Fall weist die Kommune mit ihrem ersten Jahresabschluss einen Jahresfehlbetrag in Höhe von 10.000 Euro auf. Die Abschreibungen betragen laut Ergebnisrechnung 20.000 Euro. Auf dieser Grundlage stehen Abschreibungen in Höhe von 10.000 Euro keine finanzwirksamen Erträge gegenüber.

Erster Jahresabschluss zum 31. Dezember 2013 mit vorhandenen angesparten Finanzmitteln

AV	190.000 Euro	EK	60.000 Euro
		SoPo	30.000 Euro
UV	0 Euro	FK	100.000 Euro
Σ	190.000 Euro	Σ	190.000 Euro

Bei vorhandenen Liquiditätsreserven stehen diese zunächst für die Refinanzierung der nicht gedeckten Abschreibungen in Höhe von 10.000 Euro zur Verfügung. Der Ressourcenverbrauch beim Anlagevermögen kann hierdurch zunächst verhindert werden. Insgesamt findet jedoch auch bei dieser Möglichkeit ein Vermögensverzehr, in diesem Fall des Umlaufvermögens, statt.

3 Übersicht Anfragen an den Landesrechnungshof mit zusammenfassender Antwort

Der Landesrechnungshof begleitet die Rechnungsprüfungsämter der Landkreise sowie der Städte bei der Erfüllung ihrer Aufgaben. Er führt hierzu regelmäßig Erfahrungsaustausche durch und berät die Rechnungsprüfungsämter zunehmend zu Fragen des NKHR. Ziel dieser beratenden Tätigkeit ist es insbesondere, die Einheitlichkeit der Rechnungsprüfung zu gewährleisten. Eine Vielzahl der nachfolgend aufgeführten Fragen resultiert aus dieser Beratungstätigkeit und wurde durch Rechnungsprüfungsämter an den Landesrechnungshof herangetragen. Ferner ist der Landesrechnungshof auch gegenüber den geprüften Kommunen beratend tätig. Auf dieser Grundlage wandten sich ebenfalls Kommunen mit ihren Fragestellungen zum NKHR an den Landesrechnungshof.

Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass die nachfolgenden Antworten Empfehlungscharakter haben. Sie spiegeln die Auffassung des Landesrechnungshofes wider und beantworten die Fragestellung aus Sicht der Rechnungsprüfung. Eine vergleichbare Bindungswirkung wie etwa ein entsprechendes Regelwerk des Ministeriums für Inneres und Sport hat die nachfolgende Übersicht nicht.

Aktiva

- 1.1 Wie sind Bundes- und Landesmittel bilanziell zu behandeln, welche die Kommune (Antragstellerin) an einen Dritten (privater Träger einer Kita) mit kommunalem Eigenanteil zur Finanzierung einer Investition weiterleitet?

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes und auf Grundlage der Ausführungen unter Ziffer 3.3 ist die investive Zuwendung an den privaten Träger einer Kita insgesamt auf der Aktivseite als Zuwendung und der Anteil der weitergeleiteten enthaltenen Fördermittel des Landes und/oder des Bundes auf der Passivseite als Sonderposten anzusetzen.

- 1.2 Ist in der Anlagenbuchhaltung eine Zusammenfassung von einzelnen unbebauten Grund-/Flurstücken zu verschiedenen Gesamtflächen (z. B. Ackerland, Grünanlagen und Verkehrsflächen) zulässig? Dabei gehen nicht die Einzelwerte der einzelnen Flurstücke, sondern die jeweils ermittelten Gesamtwerte für die einzelnen Nutzungsarten in die Anlagenbuchhaltung ein.

Die Zusammenfassung der Grund-/Flurstücke in der Anlagenbuchhaltung ist nicht zulässig, da für die Aufstellung des Inventars und somit auch für die Anla-

genbuchhaltung der Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung gemäß § 114 Abs. 1 KVG LSA i. V. m. §§ 32 Abs. 1 und 37 Nr. 1 GemHVO Doppik gilt.

- 1.3 Sind ehemals volkseigene Grundstücke, die einer Kommune aufgrund des Vermögenszuordnungsgesetzes (VZOG) zugeordnet wurden, bilanziell als Schenkung (Passivierung einer Sonderrücklage) zu behandeln?

Der Landesrechnungshof verweist diesbezüglich auf eine Regelung aus dem Land Mecklenburg-Vorpommern¹⁴. Hiernach gelten auf Grundlage des VZOG der Kommune zugeordnete Grundstücke/Vermögensgegenstände als bereits vor 1990 durch die Kommune erworben bzw. handelte es sich bereits zu diesem Zeitpunkt um öffentliches Vermögen (vgl. hierzu auch Art. 21 und 22 Einigungsvertrag)¹⁵. Das wirtschaftliche Eigentum lag somit per Definition bereits vor 1990 bei der jeweiligen Kommune und sollte somit mit dem Ersatzwert bewertet und unter dem Anlagevermögen aktiviert werden. Eine Behandlung als Schenkung und somit die Passivierung einer Sonderrücklage (bzw. Sonderposten) hat daher nicht zu erfolgen. Sollten noch Rückerstattungsansprüche z. B. aufgrund von Klagen auf Rückerstattung anhängig sein, sind diese entsprechend als Rückstellung aufwandswirksam zu berücksichtigen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit bei Grundstücken, die an Dritte im Nachhinein aufgrund eines Bescheids oder eines Urteils zurückfallen, diese dann als außerordentlichen Aufwand auszubuchen und einen entsprechenden Verweis im Anhang zu geben.

- 1.4 Wie sind Baumaßnahmen für die Eröffnungsbilanz zu bewerten, die kameral als Investitionen im Vermögenshaushalt angesetzt und entsprechend über investive Fördermittel und Investitionskredite finanziert wurden, aber auf Grundlage des für das NKHR maßgeblichen Schreibens des BMF vom 18. Juli 2003 Unterhaltungsaufwendungen darstellen?

Auf Grundlage des Runderlasses des MI vom 12. Januar 2011 sind diese kameralen Investitionen, die nach dem BMF-Schreiben (Handels-/Steuerrecht) Unterhaltungsaufwendungen darstellen, für die kommunale Eröffnungsbilanz als Herstellungskosten zu betrachten, wenn die im Runderlass aufgeführten Bedingungen erfüllt sind. Sie erhöhen damit den Bilanzansatz des Vermögensgegenstan-

¹⁴ http://nkhr.mvnet.de/landmv/NKHR_prod/NKHR/Ergebnisse/Leitfaeden_und_Praxishilfen/Anhaenge_zum_Leitfaeden_zur_Bilanzierung_und_Bewertung_des_kommunalen_Vermögens/3Anhang_Auszug_BewG.pdf

¹⁵ Art. 21 Abs. 2 Einigungsvertrag: Soweit Verwaltungsvermögen nicht Bundesvermögen gemäß Abs. 1 wird, steht es mit Wirksamwerden des Beitritts demjenigen Träger öffentlicher Verwaltung zu, der nach dem Grundgesetz für die Verwaltungsaufgabe zuständig ist.

des. Nach Auffassung des Landesrechnungshofes ist die Anwendbarkeit des Runderlasses auf die Abgrenzung von Herstellungskosten zum Erhaltungsaufwand für die Eröffnungsbilanz beschränkt. Die Gründe hierfür hat der Landesrechnungshof unter Ziffer 3.2 aufgeführt. Nach seiner Auffassung bedarf es ansonsten einer Anpassung des Herstellungskostenbegriffs im NKHR an die kommunalrechtlichen Haushaltsgrundsätze (vgl. hierzu ebenfalls die Ausführungen unter Ziffer 3.2).

- 1.5 Wie sind im Rahmen der Erschließung eines Gewerbegebiets die im Eigentum der Stadt verbleibenden Vermögensgegenstände (z. B. Straßen) in Abgrenzung zu den zur Veräußerung vorgesehenen Grundstücken auszuweisen?

Die Erweiterung eines Gewerbegebietes stellt nach Auffassung des Landesrechnungshofes eine Erschließungsmaßnahme gemäß § 123 BauGB dar. Für die Erschließungsmaßnahme insgesamt gilt zunächst grundsätzlich das Kostendeckungsprinzip, das heißt, die Erschließungskosten sind durch Entgelte oder Beiträge zu finanzieren. Weiterhin gelten für den Ausweis der Maßnahme die üblichen Bilanzierungsgrundsätze wie z. B. Vollständigkeit, Einzelerfassung und -bewertung sowie Transparenz (Klarheit und Wahrheit).

Die im wirtschaftlichen Eigentum der Stadt verbleibenden Vermögensgegenstände (Erschließungsanlagen und Grundstücke) sind nach ihrer Fertigstellung in den entsprechenden Bilanzpositionen des Anlagevermögens mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten auszuweisen. Die zur Veräußerung vorgesehenen Flächen/Grundstücke sind mit der Fertigstellung und Aktivierung der Erschließungsanlagen in das Umlaufvermögen umzubuchen.

- 1.6 Wie sind Gebäudeabbruchkosten für ein Gebäude, welche durch investive Fördermittel bezuschusst wurden, zu bilanzieren bzw. zu verbuchen? Ein Neubau nach Abriss des Gebäudes soll nicht erfolgen.

Bei Gebäudeabbruchkosten handelt es sich um Herstellungskosten, die den Bilanzwert des Grund und Bodens des abgerissenen Gebäudes oder den Wert des neuen Vermögensgegenstands (Gebäude) erhöhen. Der investive Zuschuss ist entsprechend korrespondierend zum bezuschussten Vermögensgegenstand (im vorliegenden Fall das Grundstück) zu passivieren.

- 1.7 Wie sind städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen, die über einen Sanierungsträger abgewickelt werden, bilanziell abzubilden und zu buchen?

Für die Abbildung und Buchung von städtebaulichen Maßnahmen gibt es bislang in Sachsen-Anhalt noch keine Bilanzierungs- und Buchungsvorgaben. Im Falle der Abwicklung über einen Sanierungsträger verbleibt das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgegenständen bei den Kommunen. Sie haben diese entsprechend zu bilanzieren. Hierfür sind die Grundsätze der Vollständigkeit und Einzelerfassung zu beachten.

Der Landesrechnungshof verweist im Übrigen auf die in Ziffer 3.4 aufgeworfenen Problemstellungen und Empfehlungen.

- 1.8 Sind Sozialkosten und Kosten der allgemeinen Verwaltung auf Grundlage von § 38 Abs. 3 GemHVO Doppik zwingend in die Herstellungskosten einzubeziehen? Ist eventuell ein diesbezügliches Wahlrecht geplant?

Das Ministerium für Inneres und Sport verwies in seinem Erlass vom 17. Dezember 2013 darauf, dass eine diesbezügliche Änderung der GemHVO Doppik geplant ist, wonach entweder ein Verbot oder ein Wahlrecht zur Einbeziehung von Sozialkosten und Kosten der Allgemeinen Verwaltung vorgesehen ist. Vor diesem Hintergrund empfiehlt der Landesrechnungshof derzeit bereits im Vorgriff auf diese Änderung auf die Einbeziehung dieser Kosten zu verzichten.

- 1.9 Die Stadt ist zivilrechtliche Eigentümerin einer Schule und überlässt diese dem Landkreis zur unentgeltlichen Nutzung, da dieser Schulträger ist. Wem ist das wirtschaftliche Eigentum zuzuordnen? Wer hat die Schule entsprechend zu bilanzieren?

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes hat der Landkreis die Schule zu bilanzieren, da ihm als Schulträger die hiermit verbundene Pflichtaufgabe zugeordnet ist. Er benötigt zur Erfüllung der Aufgabe die Schule als Vermögensgegenstand und zieht den entsprechenden Nutzen aus diesem. Er sollte deshalb aus Gründen der Vergleichbarkeit das wirtschaftliche Eigentum (Nutzen und Lasten) an der Schule besitzen. Mit der Vereinbarung zur unentgeltlichen Nutzungsüberlassung sollten auch die mit dem Schulgebäude verbundenen Lasten, z. B. bestehende Verbindlichkeiten, Bauunterhalt auf den Landkreis übergehen.

Gleiches gilt bei der Nutzung von Schulen durch freie Träger.

- 1.10 Sind Straßennebenanlagen, z. B. Beleuchtung, Begleitgrün und Parkbuchten, welche sich auf fremdem Grund und Boden befinden (z. B. Baulastträger Straße Landkreis, wirtschaftliche Eigentümerin Straßennebenanlagen ist Gemeinde) dem Konto 0421 – Bauliche Anlagen des Infrastrukturvermögens oder dem Konto 0521 – Bauten auf fremdem Grund und Boden zuzuordnen?

Bei Straßennebenanlagen handelt es sich um Bauliche Anlagen des Infrastrukturvermögens und nicht „um auch nach außen erkennbare selbständige bauliche Einheiten“ (z. B. Trafostationen) gemäß der Definition für das Konto 0521 – Bauten auf fremdem Grund und Boden. Sie sind daher entsprechend auf dem Konto 0421 zu buchen.

- 1.11 Ist im Falle des Ansatzes der Deckschichterneuerung einer Straße als Herstellungskosten der anfallende Aufwand für die Entfernung der alten Deckschicht vom Eröffnungsbilanzwert der Straße anteilig, z. B. in Höhe von 15 % des Gesamtwertes der Straße, abzuziehen?

Der Landesrechnungshof erachtet die anteilige Minderung des Eröffnungsbilanzwertes der Straße um die Kosten für die Entfernung der „alten Deckschicht“ für nicht erforderlich. Die gesamte Straße bildet einen Vermögensgegenstand. Nach Auffassung des Landesrechnungshofes sind bereits bei der Bewertung von Straßen für die Eröffnungsbilanz insbesondere Wertminderungen für die Deckschicht als oberste sichtbare Straßenschicht in den Wertansatz der Straßen eingeflossen. Somit würde die Vorgehensweise zu einer übermäßigen Wertminderung der Straße insgesamt führen.

- 1.12 Wie hat eine Kommune einen landwirtschaftlich genutzten Weg zu bilanzieren, der durch eine Teilnehmergeinschaft (Landwirte) ausgebaut und zu 90 % mit Landesmitteln gefördert wurde? Nach 5 Jahren fällt der Weg gemäß Zuwendungsbescheid in das wirtschaftliche Eigentum der Kommune.

Mit Vermögensübergang in das wirtschaftliche Eigentum der Kommune nach 5 Jahren hat diese den landwirtschaftlich genutzten Weg zu bilanzieren. Die Kommune weist dabei auf der Aktivseite den vollen Restbuchwert des Weges nach 5 Jahren Nutzungsdauer in ihrem Anlagevermögen aus. Auf der Passivseite bringt

sie den Restwert der zur Finanzierung erhaltenen Fördermittel (90 %) sowie den Restwert des erbrachten Eigenanteils der Teilnehmergeinschaft (10 %) als Sonderposten zum Ansatz.

- 1.13 Wie hat eine Gemeinde als Straßenbaulastträger eine Kostenbeteiligung an einer nicht straßeneigenen Entwässerungsanlage eines Abwasserzweckverbandes gemäß § 23 Abs. 5 StrG LSA und auf Grundlage des Urteils des OVG Sachsen-Anhalt vom 24. April 2012¹⁶ zu bilanzieren?

Mit Urteil vom 24. April 2012 nimmt das OVG Sachsen-Anhalt eine Klarstellung bezüglich der Höhe und des anzuwendenden Verteilungsmaßstabs für die Kostenbeteiligung eines Straßenbaulastträgers gemäß § 23 Abs. 5 StrG LSA vor. Gemäß der Regelung hat sich der Straßenbaulastträger (Gemeinde) an einer nicht straßeneigenen Entwässerungsanlage (Mischwasserkanal) eines Dritten (Abwasserzweckverband -AZV-) in der Höhe zu beteiligen, wie es der Bau einer eigenen getrennten straßeneigenen Entwässerungsanlage erfordern würde. Diese Kostenbeteiligung ist regelmäßig deutlich höher als der wegen der zusätzlichen Aufnahme des Straßenabwassers verursachte Mehrkostenanteil für die Herstellung oder Erneuerung der Abwasseranlage des Dritten (AZV). Hieraus ergibt sich, dass fast immer ein „Überschuss“ verbleibt, der durch den Dritten (AZV) für den Unterhaltungsaufwand der Anlage eingesetzt werden soll. Daher ist es Normzweck dieser Regelung, einen vereinfachten und pauschalierten finanziellen Ausgleich des Straßenbaulastträgers (Gemeinde) für die Mitbenutzung der Anlage eines kommunalen Einrichtungsträgers (AZV) zu gewährleisten. Dieser soll alle Kosten der Mitbenutzung einschließlich der laufenden Unterhaltungskosten während der Nutzungsdauer der Anlage im Voraus abdecken.

Somit besteht die Kostenbeteiligung des Straßenbaulastträgers (Gemeinde) gemäß § 23 Abs. 5 StrG LSA in der Regel aus einem investiven (Herstellungskosten der Anlage) und einem konsumtiven Anteil (Unterhaltungsaufwand für die Anlage). Hierbei ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes Sachsen-Anhalt der investive Anteil (investive Zuwendung) bei der Kommune gemäß § 41 Abs. 4 Satz 2 GemHVO Doppik als „immaterieller Vermögensgegenstand“ und beim AZV als „Sonderposten“ in der Bilanz darzustellen und über die Nutzungsdauer der Anlage aufzulösen. Der konsumtive Anteil (zukünftiger Unterhaltungsaufwand) hingegen ist bei der Kommune gemäß § 42 Abs. 1 GemHVO Doppik als

¹⁶ Urteil des Oberverwaltungsgerichts (OVG) Sachsen-Anhalt vom 24. April 2012; Aktenzeichen: 4 L 41/11 „Ermittlung des beitragsfähigen Aufwands im Straßenausbaubeitragsrecht; Erneuerung eines Mischwasserkanals“

„aktiver Rechnungsabgrenzungsposten“ und beim AZV als „passiver Rechnungsabgrenzungsposten“ zu bilanzieren und ebenfalls über die Nutzungsdauer der Anlage aufzulösen. Es handelt sich um im Voraus verausgabte bzw. vereinbarte Zahlungen, die den Aufwand bzw. den Ertrag in einem bestimmten späteren Zeitraum darstellen (periodengerechte Zuordnung).

- 1.14 Ist für die Bewertung von Brückenbauwerken die Anwendung von pauschalen Ersatzwerten, z. B. aus der Bewertungssoftware eines Anbieters, möglich?

Der Landesrechnungshof erachtet aus Vereinfachungsgründen und vor dem Hintergrund der Möglichkeit der Ersatzbewertung für Hochbauten nach NHK 2000 im NKHR eine Anwendung von Ersatzwerten für die Brückenbewertung als zweckmäßig. Vorgaben hierzu, z. B. welche Ersatzwerte anwendbar sind, gibt es im NKHR (BewertRL) nicht. Der Landesrechnungshof hält eine entsprechende Dokumentation und Festlegung in der eigenen Bewertungsrichtlinie bei Anwendung von Ersatzwerten für erforderlich. Eine Darstellung, nach welcher Methode die Ersatzwerte ermittelt wurden bzw. aus welcher Quelle die Ersatzwerte stammen, sollte ebenfalls in der Dokumentation bzw. eigenen Bewertungsrichtlinie enthalten sein.

- 1.15 Kann eine Sprechanlage für einen Sitzungssaal inklusive aller Mikrofone und Zubehörteile als Vermögensgegenstand in die Vermögensrechnung aufgenommen werden (Sachgesamtheit in der Kameralistik) oder müssen alle einzelnen Bestandteile der Sprechanlage bilanziert werden?

Der Landesrechnungshof verweist bezüglich dieser Frage auf eine Antwort auf eine ähnlich gelagerte Frage aus dem Freistaat Sachsen (FAQ 4.9¹⁷). Hiernach sind zur *Abgrenzung eines "einzelnen Vermögensgegenstandes"* mehrere Kriterien objektiv zu beurteilen und gegeneinander abzuwägen. Ein Vermögensgegenstand muss abgrenzbar, selbstständig nutzbar bzw. einzeln verkehrsfähig sein. Gehen bewegliche Vermögensgegenstände durch Verbindung oder Verarbeitung einen funktionellen Zusammenhang ein, handelt es sich um ein inventarisierungsfähiges "zusammengesetztes Gut". Erläuterungen zur Abgrenzung der Begriffe "Sache", "Einzelvermögensgegenstand" oder "Zusammengesetztes Gut" finden sich in Kommentierungen z. B. zu § 90 BGB und zu § 246 HGB.

¹⁷ http://www.kommunale-verwaltung.sachsen.de/download/Kommunale_Verwaltung/FAQ4_9.pdf

Auf Grundlage dieser Definition besteht zwischen den Einzelbestandteilen der Sprechanlage für einen Sitzungssaal ein funktioneller Zusammenhang. Eine Bilanzierung als ein Vermögensgegenstand ist somit nach Auffassung des Landesrechnungshofes zu empfehlen.

- 1.16 Ist ein Denkmal, welches mit investiven Fördermitteln umfangreich saniert wurde, für die Eröffnungsbilanz mit einem Erinnerungswert in Höhe von 1,00 Euro gemäß BewertRL auszuweisen?

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes bedingt der Einsatz von investiven Fördermitteln das Vorliegen von Herstellungskosten für das Denkmal. Mit dem entsprechenden Fördermittelantrag ist der mit der Sanierung verbundene Wert der Maßnahme anzugeben. Auf dieser Grundlage sollten die Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Denkmalsanierung bekannt sein. Diese sind entsprechend zu aktivieren und die Fördermittel als Sonderposten zu passivieren. Ein bilanzieller Ansatz des Denkmals mit dem Erinnerungswert kommt daher nicht in Frage.

- 1.17 Welche Nutzungsdauer ist für einen Vermögensgegenstand anzusetzen, welchen eine Kommune bereits gebraucht erworben hat?

Der Landesrechnungshof verweist diesbezüglich auf eine Regelung aus dem Bundesland Mecklenburg-Vorpommern¹⁸. Hiernach sind gebraucht erworbene abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens über die voraussichtliche wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzuschreiben. Die Restnutzungsdauer ist sachgerecht zu schätzen und darf die in der landeseinheitlichen Abschreibungstabelle aufgeführte Nutzungsdauer für einen vergleichbaren neuwertigen Vermögensgegenstand nicht übersteigen.

- 1.18 Wie ist eine investive Gebäudesanierung vor ihrer Fertigstellung bilanziell darzustellen?

Den Grundsatz für eine Aktivierung von Sachanlagen allgemein bildet die Fertigstellung und Nutzung eines Gebäudes. Andererseits sollten sich die Baufortschritte/getätigten Ausgaben für die investive Sanierung im Zeitraum bis zur Fertigstellung und Inbetriebnahme auf der Grundlage der Grundsätze ordnungsge-

¹⁸ Landeseinheitliche Abschreibungstabelle – Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums vom 8. Dezember 2008 – II 320 174.3.2.1 (Anlage 5): <http://nkhr.mvnet.de>

mäßiger Buchführung (Vollständigkeitsprinzip) im Jahresabschluss widerspiegeln. Auf dieser Grundlage kommt nach Auffassung des Landesrechnungshofes nur die Bilanzposition „Anlagen im Bau“ für die Bilanzierung der Sanierungsausgaben bis zur Fertigstellung des Gebäudes in Frage. Sie dient per Definition dazu, die während eines Haushaltsjahres angefangenen und noch nicht zum Abschluss gebrachten Investitionen bilanziell sichtbar zu machen. Die Position „Anlagen im Bau“ unterliegt nicht den Abschreibungen.

Der Wert des zu sanierenden Gebäudes verbleibt in der entsprechenden Bilanzposition im Sachanlagevermögen und unterliegt weiterhin den Abschreibungen. Mit Fertigstellung der Sanierung werden der Gebäudewert (Umbuchung von „Anlagen im Bau“) und die Restnutzungsdauer für das Gebäude neu ermittelt.

- 1.19 Wie ist die Mitgliedschaft in einem Abwasserzweckverband zu bewerten, der mit einem anderen Zweckverband fusioniert hat? Der ursprüngliche Zweckverband wies Stammkapital aus, der fusionierte Zweckverband hingegen nicht.

Gemäß § 114 KVG i. V. m. der Rundverfügung des Landesverwaltungsamtes vom 17. März 2014 gilt hinsichtlich der erstmaligen Bewertung der Mitgliedschaft (Anteile) in einem Zweckverband für die Erstellung der Eröffnungsbilanz zunächst der Grundsatz der Bewertung nach den Anschaffungskosten. Dem folgend hat die Kommune ihre ursprüngliche Kapitaleinlage als Anteil am Stammkapital des Zweckverbandes als Anschaffungskosten auszuweisen. Der Wertansatz bleibt grundsätzlich auch nach der Fusion bestehen und somit regelkonform. Das Kapital wurde in den fusionierten Zweckverband eingebracht. Ferner ist auf Grundlage der Rundverfügung des Landesverwaltungsamtes darauf zu achten, dass alle Mitgliedskommunen eines Zweckverbandes ihre Mitgliedschaft einheitlich bewerten. Hierzu sollten sich die Mitgliedskommunen in Zusammenarbeit mit dem Zweckverband abstimmen und ggf. einen Beschluss der Verbandsversammlung herbeiführen.

- 1.20 Wie ist bilanziell ein Darlehen zu behandeln, das die Kommune an eine Beteiligung gewährte (Ausleihung) und das nicht von der Beteiligung zurückgezahlt werden kann? Kommt eine Behandlung als nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten auf Grundlage von § 32a und 32b GmbHG a. F. in Frage?

Im Falle der Nichtrückzahlung der Ausleihung hat die Kommune die hiermit einhergehende Wertminderung der Ausleihung entsprechend des Niederstwertprin-

zips für das Umlaufvermögen wertmindernd zu berücksichtigen. Die Wertminderung ist erfolgswirksam als Aufwand zu buchen. Eine Berücksichtigung der Ausleihung als nachträgliche Anschaffungskosten auf den Wert der Beteiligung (Aktivtausch) kommt nicht in Betracht.

- 1.21 Wie sind entgeltliche und unentgeltliche Übertragungen von Abwasserleitungen der Kommunen auf Abwasserzweckverbände für die Eröffnungsbilanz zu bewerten? Handelt es sich hierbei um Eigenkapitalausstattung, welche den Wert der Beteiligung erhöht?

Im Falle der Übertragung von Abwasserleitungen gegen Entgelt handelt es sich nicht um eine Eigenkapitalausstattung des Abwasserzweckverbandes. Die Kommune erhält für die Abwasserleitungen einen Gegenwert.

Im Falle der unentgeltlichen Übertragung der Abwasserleitungen auf den Abwasserzweckverband handelt es sich nach Auffassung des Landesrechnungshofes grundsätzlich um eine Eigenkapitaleinlage der Kommune in den AZV. Der Landesrechnungshof weist darauf hin, dass für die Ermittlung des Wertumfangs der Kapitaleinlage mit dem eingebrachten Abwasservermögen etwaige zu dessen Finanzierung aufgenommene Verbindlichkeiten und Sonderposten mit auf den Abwasserzweckverband übertragen werden sollten. Diese mindern den Umfang der Eigenkapitaleinlage. Die Übertragung des Abwasservermögens erhöht den Eigenkapitalanteil der betreffenden Kommune und ist bei der Bewertung als (nachträgliche) Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

- 1.22 Wie haben Kommunen Anteile, welche sie an der MIDEWA als Trinkwasserversorger halten, für die Eröffnungsbilanz zu bewerten: nach dem anteiligen Stammkapital (Anschaffungskosten) oder nach der Eigenkapitalspiegelmethode? Hierbei ist anzumerken, dass die Kommunen ihre Leitungssysteme und -rechte (Wert ist nicht ermittelbar) der MIDEWA bei der Gründung übertragen haben und diese nicht im Stammkapital enthalten sind.

Der Landesrechnungshof empfiehlt aufgrund der Historie der MIDEWA¹⁹ die Bewertung nach dem anteiligen Stammkapital. Mit diesem wird dem Anschaffungskostenprinzip für die Beteiligungsbewertung entsprochen.

Bezüglich der Eigenkapitalspiegelmethode weist der Landesrechnungshof darauf hin, dass diese gemäß Runderlass des MI vom 23. Juni 2009 nur ausnahmswei-

¹⁹ mehrere Vorgesellschaften, zeitweise Überschuldung, Darlehen bzw. Zuschüsse vom Land

se anzuwenden ist, wenn keine wesentliche Auswirkung der Bewertung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune zu erwarten ist. Diese Voraussetzung ist mit Blick auf die Historie und aufgrund der Differenz zwischen dem in der Bilanz der MIDEWA ausgewiesenen Stamm- und Eigenkapital nicht erfüllt.

- 1.23 Ist für die Bewertung der Beteiligung an der KOWISA neben den Anschaffungs- und Herstellungskosten für die jeweiligen Anteile (gemäß Mitteilung der KOWISA ein Wert in Höhe von 840,43 DM pro Aktie) auch der Kommanditgeschäftsanteil in Höhe von 100 DM, welche jede beitretende Kommune erhält, zu berücksichtigen?

Der Landesrechnungshof verweist diesbezüglich auf den Beitrag Nr. 395 aus den Kommunalnachrichten Sachsen-Anhalt (KNSA) aus dem Jahr 2000. Dieser führt an, dass die Kommunen für die Kommanditbeteiligung an der KOWISA KG ihre Beteiligungsansprüche an der MEAG, AVACON AG, MIDEWA und GSA eingebracht hatten (Anschaffungskosten). Hierfür erhielten sie als Gegenleistung einen Kommanditgesellschaftsanteil in Höhe von 100 DM. Für den damaligen Vermögensnachweis gemäß § 39 GemHVO empfahl der Beitrag den Ausweis des Wertes der jeweilig eingebrachten Beteiligungen, im vorliegenden Fall 840,93 DM pro Aktie. Der Wert des Kommanditgeschäftsanteils fand beim Vermögensnachweis keine weitergehende Berücksichtigung. Diese Verfahrensweise ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes auf die Bewertung der Beteiligung an der KOWISA für die Eröffnungsbilanz zu übertragen, da der Wert der eingebrachten Beteiligungsansprüche den Anschaffungskosten der Kommune für die Beteiligung an der KOWISA entspricht. Der Wert des Kommanditgeschäftsanteils ist hingegen rein symbolisch.

- 1.24 Hat eine Kommune eine rechtlich selbständige Stiftung des bürgerlichen Rechts, für welche sie die Stiftungsverwaltung als Treuhänderin innehat, als Sondervermögen in ihrer Vermögensrechnung auszuweisen?

Gemäß § 110 Abs. 1 Nr. 2 GO LSA gilt als Sondervermögen der Gemeinde das Vermögen der rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen (§ 115 Abs. 2 GO LSA). Die Gemeinde hat das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen dieser unselbständigen Stiftung. Sie hat dieses im Haushalt und somit auch in der Eröffnungsbilanz nachzuweisen.

Bei der vorliegenden Stiftung handelt es sich hingegen um eine rechtlich selbständige Stiftung nach § 80 BGB, die lediglich treuhänderisch von der Kommune verwaltet wird. Das Stiftungsvermögen ist nicht wirtschaftliches Eigentum der Kommune. Entsprechend ist für diese Stiftung § 111 GO LSA „Treuhandvermögen“ anzuwenden. Hiernach sind für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen besondere (separate) Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen. Diese Stiftungen sind kein Sondervermögen der Stadt und somit auch nicht im Haushalt und in der Eröffnungsbilanz nachzuweisen.

- 1.25 Wie ist mit einer Forderung umzugehen, die sich im Nachhinein der Höhe nach, z. B. aufgrund eines geänderten Zuwendungsbescheids, oder dem Grunde nach, z. B. aufgrund eines Gerichtsurteils, als unzulässig bzw. als nicht rechtmäßig erweist? Sind diese Forderungen erfolgsneutral oder erfolgswirksam zu berichtigen?

Diese Forderungen sind erfolgsneutral zu berücksichtigen, da sie dem Grunde oder der Höhe nach nicht rechtmäßig sind. Aus diesem Grund sind die entsprechenden Konten (siehe Beispiel) direkt zu bebuchen. Im Gegensatz hierzu stehen Forderungen, die erfolgswirksam (Einzelwert oder Pauschalwert) zu berichtigen sind, weil sie dem Grunde bzw. der Höhe nach rechtmäßig, aber zum Bilanzstichtag nicht mehr werthaltig sind.

1. Nachträgliche Kürzung von investiven Zuwendungen mit neuem Zuwendungsbescheid aufgrund des ursprünglichen Zuwendungsantrages, da sich Teile der Zuwendung nach Prüfung durch die Bewilligungsbehörde als nicht förderfähig erwiesen.

- a: Erhalt des ursprgl. Zuwendungsbescheides (100.000 Euro)

*Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen Kto. 1691 (100.000 Euro) an
Anzahlungen auf Sonderposten Kto. 2341 (100.000 Euro)*

- b: Erhalt des geänderten Zuwendungsbescheides (95.000 Euro)

Anzahlungen auf Sonderposten Kto. 2341 (5.000 Euro) an Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen Kto. 1691 (5.000 Euro)

2. Rechtmäßige Mietminderung des Mieters auf eine Geschäftsimmobilie der Kommune

- a. Buchung der Mietforderung am Monatsende (2.500 Euro)

Sonstige Privatrechtliche Forderungen Kto. 1721 (2.500 Euro) an Erträge aus Mieten und Pachten Kto. 4411 (2.500 Euro)

- b. Buchung der tatsächlichen Zahlung der Miete in Höhe von 2.000 Euro, um die Mietminderung geltend zu machen
Bankguthaben (2.000 Euro) an Sonstige Privatrechtliche Forderungen Kto. 1721 (2.000 Euro)
- c. Buchung der rechtmäßigen Mietminderung (500 Euro)
Erträge aus Mieten und Pachten Kto. 4411 (500 Euro) an Sonstige Privatrechtliche Forderungen Kto. 1721 (500 Euro)

1.26 Wie erfolgt die buchhalterische Abwicklung von Grundstücksverkäufen?

- a) Buchung Aktivtausch mit Auswirkungen auf außerordentliches Ergebnis?
 - Forderung an Anlagevermögen
 - liquide Mittel an Forderung
 - eventueller Buchgewinn als außerordentlicher Ertrag, eventueller Buchverlust als außerordentlicher Buchverlust
- oder
- b) Buchung über Ergebnisrechnung mit Auswirkungen auf ordentliches Ergebnis?
 - Aufwand an Anlagevermögen
 - Forderung an Ertrag
 - liquide Mittel an Forderung

Bei der buchhalterischen Abwicklung von Grundstücksveräußerungen handelt es sich um einen Aktivtausch [Variante a)], bei dem die Buchgewinne oder Buchverluste in das außerordentliche Ergebnis eingehen.

Dabei weist der Landesrechnungshof ergänzend zu Variante a) darauf hin, dass nach seiner Auffassung die entsprechende Veräußerung einen Gemeinderatsbeschluss voraussetzt. Bei Vorliegen des Gemeinderatsbeschlusses (hinreichende Konkretisierung) ist das betreffende Grundstück (Vermögensgegenstand) vom Anlagevermögen in das Umlaufvermögen umzubuchen. Hierbei ist zu beachten, dass für das Umlaufvermögen das strenge Niederstwertprinzip gilt. Demnächst könnte bei der Umbuchung des Grundstücks vom Anlagevermögen in das Umlaufvermögen bei einer eventuell hieraus resultierenden Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung, die das ordentliche Ergebnis belastet, notwendig werden.

1.27 Sind Verwaltungsdienstleistungen, die eine Kommune für Dritte außerhalb der Verwaltung erbringt (z. B. Genehmigungsverfahren) und die zum Jahresab-

schluss noch nicht fertig gestellt sind, durch die Kommune unter den Vorräten als unfertige Leistungen auszuweisen?

Der Kontenrahmenplan gibt mit Konto 1561 ein Konto „Unfertige Leistungen“ vor, in dem Produkte und Leistungen darzustellen sind, die noch nicht „verkaufsfähig“ sind, bei denen aber bereits Herstellungskosten, z. B. Personalaufwand, angefallen sind. Unfertige Leistungen sind z. B. Planungs- und Genehmigungsverfahren. Eine Bilanzierung ist somit grundsätzlich vorgesehen. Nach Auffassung des Landesrechnungshofes ist jedoch der Aufwand für die Erfassung und sachgerechte Abbildung derartiger Verwaltungsleistungen im Verhältnis zum Nutzen relativ hoch. Weiterhin ist zu beachten, dass die Bilanzierung über alle Verwaltungsleistungen, welche die Kommune gegenüber Dritten erbringt, einheitlich vorgenommen werden müsste. Aus diesen Gründen erachtet der Landesrechnungshof die Bilanzierung für nicht zweckmäßig. Er empfiehlt eine diesbezügliche Festlegung in der Bewertungsrichtlinie der Kommune.

Passiva

- 2.1 Warum darf eine in der letzten kameralen Jahresrechnung vorhandene Allgemeine Rücklage bei ebenfalls vorhandenem (Alt-)Fehlbetrag vor dem Hintergrund von § 22 Abs. 3 GemHVO nicht in die Sonderrücklage der Eröffnungsbilanz übergeleitet werden?

Der Haushaltsausgleich gemäß § 90 Abs. 3 i. V. m. § 156 Abs. 3 GO LSA besitzt oberste Priorität. Somit ist eine etwaige kamerale Rücklage bei bestehendem kameralen (Alt-)Fehlbetrag für dessen Deckung einzusetzen. Ferner ist § 102 GO LSA zu beachten, wonach die liquiden Mittel der kameralen Rücklage zur Ablösung des mit dem (Alt-)Fehlbetrag meist einhergehenden Bestandes an Kassenverstärkungskrediten eingesetzt werden müssen. Darüber hinaus stellt die kamerale Rücklage keinen Überschuss von Erträgen im Verhältnis zu Aufwendungen dar und widerspricht somit dem Konzept der doppischen Rücklage.

- 2.2 Wie ist die Schuldendiensthilfe (Tilgungs- und Zinszuschüsse), welche eine Kommune vom Land erhält, zu bilanzieren und zu buchen?

Mit dem Erhalt des Zuwendungsbescheides entsteht beim Zuwendungsempfänger eine Forderung, die auch zu bilanzieren ist (in Höhe der am jeweiligen Bi-

lanzstichtag noch bestehenden Summe der Tilgungszuschüsse und Zinszuschüsse). Als Gegenpol ist auf der Passivseite in Höhe der (noch bestehenden Summe der) Tilgungszuschüsse ein Sonderposten zu bilden und in Höhe der (noch bestehenden Summe der) Zinszuschüsse ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP).

Der passive RAP wird entsprechend der im jeweiligen Jahr zu leistenden Zinszahlungen aufgelöst und findet sich entsprechend auch im laufenden Ertrag (wie auch der Zinsaufwand im laufenden Aufwand). Die in der Bilanz auf der Aktivseite ausgewiesene Forderung wird jeweils um die im maßgeblichen Jahr geleisteten Zins- und Tilgungsleistungen vermindert. Entsprechend mindern sich auch die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.

Der Sonderposten aus erhaltenen Ertragszuschüssen wird entsprechend der Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes (z. B. bei der Schulbauförderung) aufgelöst. Bei pauschalen Schuldendiensthilfen kann ein durchschnittlicher Auflösungssatz angesetzt werden (wie bei der Behandlung der Investitionspauschale).

- 2.3 Sind die Arbeitgeberanteile bei den Zusatzbeiträgen und die Umlage zur Zusatzversorgungskasse Sachsen-Anhalt (ZVK) bei der Bildung einer Altersteilzeitrückstellung nach § 35 Abs. 1 Nr. 6a GemHVO Doppik zu berücksichtigen?

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes sind sowohl die Zusatzbeiträge gem. § 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 Verdiensthaltungen in der Freistellungsphase im Rahmen der Altersteilzeit gem. § 35 Abs. 1 Nr. 6a Teilsatz 1 GemHVO-Doppik zu berücksichtigen. Für die Berechnung des Rückstellungsanteils ist ferner § 62 Abs. 3 Satzung-ZVK zu beachten. Den Grund für die Berücksichtigung 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.

2.4 Ist es im NKHR Sachsen-Anhalt zulässig, die Rückstellungsauflösung über ein Aufwandskonto (indirekte Methode) zu buchen?

Grundsätzlich kann im NKHR für die Bildung- und Auflösung von Rückstellungen zwischen der direkten und der indirekten Methode unterschieden werden.

- direkte Methode:

- a: Bildung der Rückstellung

Zuführungsaufwand (z. B. Personalaufwand) an Rückstellung (z. B. Altersteilzeit)

- b: Auflösung der Rückstellung

Rückstellung (z. B. für Altersteilzeit) an Bank

Rückstellung an Auszahlungskonto

Nachteil dieser Methode ist, dass das Auszahlungskonto manuell bebucht werden muss, da das Rückstellungskonto ein Bestandskonto ist. Diesem ist kein unmittelbares Auszahlungskonto, wie für Konten der Ergebnisrechnung, zugeordnet.

- indirekte Methode:

- a: Bildung der Rückstellung

aufwandswirksames Zuführungskonto/Aufwandskonto (z. B. Zuführungen zu Rückstellungen für Altersteilzeit/Personalaufwand) an Rückstellung (z. B. Altersteilzeit)

- b: Auflösung der Rückstellung

Rückstellung (z. B. für Altersteilzeit) an Personalaufwand

Personalaufwand an Bank/Auszahlungskonto

Die Rückstellungsbildung erfolgt über ein aufwandswirksames Zuführungskonto. Im Gegensatz zur direkten Methode erfolgt die Auflösung der Rückstellung über ein Aufwandskonto. Bei der Auszahlung wird dann das zum Aufwand korrespondierende Auszahlungskonto automatisch mitbebucht. Manuelle Buchungen sind nicht erforderlich.

Die indirekte Methode ist im NKHR Sachsen-Anhalt nicht explizit vorgesehen. Separate aufwandswirksame Zuführungskonten zu den Rückstellungen sind im Kontenrahmenplan nicht enthalten. Die Bildung der Rückstellung kann auch direkt gegen das entsprechende Aufwandskonto erfolgen.

Der Landesrechnungshof sieht die indirekte Methode der Rückstellungsbildung als zweckmäßig an, da diese keine manuellen Buchungen der Auszahlungen erfordert. Eine entsprechende Regelung sollte durch das Ministerium für Inneres und Sport geschaffen werden.

- 2.5 Ist es zulässig, die Verbindlichkeiten in der Vermögensrechnung (Bilanz) nach Restlaufzeiten parallel zur Verbindlichkeitenübersicht und nicht nach Laufzeiten darzustellen?

Diese Verfahrensweise ist nicht zulässig. Gemäß den Erläuterungen (Kontierungshandbuch LSA) zu der Kontenklasse 3 sind die Verbindlichkeiten innerhalb der Kontengruppen auf Konto- bzw. Unterkontoebene entsprechend den Bereichsabgrenzungen B und C der verbindlichen Muster Anlage 24 (Kontenrahmenplan einschließlich Zuordnungsvorschriften) unterteilt. Gemäß Bereichsabgrenzung C ist für die Gliederung nach der Fristigkeit der Forderungen und Verbindlichkeiten die ursprünglich vereinbarte Laufzeit oder Kündigungsfrist maßgebend, nicht die Restlaufzeit am Meldestichtag.

- 2.6 In welchen Fällen kann von der Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens abgesehen werden?

Beispiel:

Kann eine rückwirkende Pachtzahlung, welche immer wiederkehrend am 30. September eines Jahres durch die Stadt für den Zeitraum Oktober Vorjahr bis September laufendes Jahr vereinnahmt wird, dem laufenden Haushaltsjahr als Ertrag zugeordnet werden?

„Eine Ausnahmemöglichkeit, bei der ggf. von der Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten abgesehen werden kann, besteht bei immer wiederkehrenden Vorgängen in ähnlicher Höhe. Des Weiteren kann die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten bei geringfügigen einmaligen Ausgaben entfallen, wenn es sich um Beträge handelt, die bei der Verteilung auf künftige Haushaltsjahre das Ergebnis unwesentlich berühren“ (vgl. hierzu „Kommunale Doppik Sachsen-Anhalt“ Kommentar von Manfred Kirchmer und Claudia Meinecke).

Der Landesrechnungshof sieht die jährlich wiederkehrende rückwirkende Pachtzahlung als derartige Ausnahme an. Eine entsprechende Festlegung in der eigenen Bewertungsrichtlinie ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes erforderlich.

- 2.7 Gilt das Wahlrecht zur Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens für Grabnutzungsgebühren aufgrund des Runderlasses des Ministeriums für Inneres und Sport vom 2. Oktober 2012 nur für die Eröffnungsbilanz oder kann dieses auch auf die nachfolgenden Jahresabschlüsse angewendet werden?

Das mit dem Runderlass des MI eingeräumte Wahlrecht zum Verzicht auf die Abgrenzungspflicht von Grabnutzungsgebühren und somit auf die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens bezieht sich nach Auffassung des Landesrechnungshofes ausschließlich auf die Eröffnungsbilanz. Für die nachfolgenden Jahresabschlüsse sind vereinnahmte Grabnutzungsgebühren gemäß dem Prinzip der periodengerechten Zuordnung abzugrenzen. Der Landesrechnungshof verweist darüber hinaus darauf, dass Grabnutzungsgebühren gebührenrelevant sind und sich bereits aufgrund dieser Tatsache eine Abgrenzungspflicht ergibt. Er empfiehlt den Kommunen aus diesem Grund die Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten für Grabnutzungsgebühren auch für die Eröffnungsbilanz, wenn diese nicht unwesentlich sind.

Ergebnis-/Finanzrechnung

- 3.1 Wie sind bei einer Kommune eingegangene nicht zweckgebundene Geldspenden darzustellen bzw. zu buchen, die erst im nächsten Haushaltsjahr bzw. zu einem späteren Zeitpunkt verwendet werden sollen? Ist eine Rotabsetzung der Spenden gemäß § 31 Abs. 3 GemKVO Doppik zulässig?

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes ist eine perioden- und sachgerechte Zuordnung der Spenden möglich und somit auch erforderlich. Die Rotabsetzung ist daher unzulässig. Wenn keine weiteren zweckbindenden Einschränkungen zur Verwendung der Spende zu entnehmen sind, ist die Spende grundsätzlich als Ertrag der Haushaltsstelle/des Produktes, z. B. Feuerwehr, zu werten. Sie dient somit der Deckung der Aufwendungen bzw. investiven Ausgaben des Produktes in dem Jahr des Eingangs.

Bei vorliegender Zweckbestimmung durch Spendengeber oder ggf. bei Vorliegen bestimmter Sachgründe (Dokumentation erforderlich) sind nach Festlegung durch die zuständige Stelle folgende Übertragungsmöglichkeiten denkbar:

a.) Investiv

- bei Eingang der Spende Buchung: „Bank“ an „Anzahlung auf „Sonderposten“
- bei Aktivierung des angeschafften Vermögensgegenstandes: „Sachanlagenkonto“ an „Bank“ sowie „Anzahlungen auf Sonderposten“ an „Sonderposten“

b.) Konsumtiv

- bei der Spende steht das nächste Haushaltsjahr als Verwendungszeitraum fest - Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens bei Eingang der Spende.
- bei Buchung des korrespondierenden Aufwands wird der passive Rechnungsabgrenzungsposten aufgelöst, so dass der erforderliche Ertrag zur Verfügung steht.

3.2 Welchem Konto sind periodenfremde Erträge und periodenfremde Aufwendungen zuzuordnen? Sind diese allgemein im ordentlichen oder im außerordentlichen Ergebnis darzustellen?

Der Landesrechnungshof verweist aufgrund einer fehlenden Regelung im Land Sachsen-Anhalt auf eine Antwort²⁰ zum Thema auf eine ähnlich gelagerte Frage aus dem Saarland, die nach Auffassung des Landesrechnungshofes übertragbar ist:

Hiernach werden periodenfremde Erträge und Aufwendungen im kommunalen Haushalt nicht auf gesonderten Konten, sondern auf den jeweils inhaltlich zutreffenden Ertrags- und Aufwandskonten (ordentliches Ergebnis) nachgewiesen. Zudem ist bei nicht untergeordneter Bedeutung (Wesentlichkeit) eine entsprechende Angabe im Anhang erforderlich.

3.3 Können im NKHR im Zusammenhang mit außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen auch Ein- und Auszahlungskonten für Investitionen 68xx/78xx bebucht werden?

Die Bebuchung von Ein- bzw. Auszahlungskonten für Investitionen im Zusammenhang mit außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes möglich und auch erforderlich.

²⁰ <http://www.saarland.de/105511.htm>

Nachfolgendes Beispiel soll dieses illustrieren:

1. *Wasserschaden führt zu grundlegendem Sanierungsbedarf an einer gemeindlichen Schule (nicht als Unterhaltungs-/Instandsetzungsaufwendung klassifizierbar)*

„Außerplanmäßige Abschreibung aufgrund dauerhafter Wertminderung“ (Soll: Kto. 5711 – Abschreibungen auf Sachanlagen) an „Gebäude und Aufbauten auf bebauten Grundstücken“ (Haben: Kto. 0321)

2. *Versicherung erteilt die Zusage zur Zahlung nach größerem Wasserschaden an einer gemeindlichen Schule.*

„Debitor“ (Soll: Kto. 1791 – Sonstige Vermögensgegenstände) an „Außerordentliche Erträge“ (Haben: Kto. 4911)

3. *Die Gemeinde löst den Verrechnungsscheck ein.*

„Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten“ (Soll: Kto. 1811) an „Debitor“ (Haben: Kto. 1791) + „Sonstige Investitionseinzahlungen“ (Finanzrechnung Kto.: 6891)

4. *Die Gemeinde führt eine Ersatzinvestition zur Beseitigung des Wasserschadens durch. Dies führt zu Anschaffungs- und Herstellungskosten, die in der Vermögensrechnung zu aktivieren sind.*

„Gebäude und Aufbauten auf bebauten Grundstücken“ (Soll: Kto. 0321) an „Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten“ (Haben: Kto. 1811) + „Sonstige Investitionsauszahlungen“ (Finanzrechnung: Kto. 7891).

Zuständigkeit des Senats

Die Beschlüsse des Landesrechnungshofes zum Bericht nach §§ 99 Abs. 1 und 88 Abs. 2 LHO fasst der Senat. Seine Mitglieder sind federführend für Prüfungsangelegenheiten wie folgt zuständig:

Präsident	Herr Seibicke	- Grundsatzangelegenheiten des Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens - Organisations- und Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen - Schuldenverwaltung des Landes - Rundfunkangelegenheiten - Staatskanzlei und Landtag - Übergreifende Angelegenheiten - Querschnittsprüfungen und übergreifende Organisationsprüfungen - Sonderaufgaben - Sächliche Verwaltungsausgaben – ohne Fachaufgaben
Abteilungsleiterin 1	Frau Dr. Weiher	- Steuerverwaltung - Arbeit, Gesundheit, Soziales - Bildung und Kultur - Wissenschaft und Forschung - Justiz - Informations- und Kommunikationstechnik - Öffentliches Dienstrecht, Personal - Inneres
Abteilungsleiter 3	Herr Elze	- Wirtschaft, Technologie, Verkehr - Beteiligungen und Vermögen des Landes - Raumordnung und Umwelt - Ernährung, Landwirtschaft und Forsten - Bau, Straßenbau, Staatlicher Hochbau, Allgemeine Hochbauangelegenheiten
Abteilungsleiter 4	Herr Tracums	- Überörtliche Kommunalprüfung (einschl. Personalprüfung im Bereich Kommunalverwaltung) - Wohnungs- und Städtebau

Redaktionsschluss war der 15.12.2014.

Dessau-Roßlau im Dezember 2014

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Seibicke', with a stylized, cursive script.

Seibicke

Präsident