



Gemeindeprüfungsanstalt
Baden-Württemberg

Vorgezogener Teilprüfungsbericht

über die allgemeine Finanzprüfung
der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2010 und des Jahresabschlusses 2010
der Landeshauptstadt Stuttgart

Stuttgart, 19.06.2012

1 Eröffnungsbilanz zum 01.01.2010

1.1 Ausgangslage

- 1 Der Gemeinderat der Landeshauptstadt Stuttgart (LHS) hat mit rückwirkendem Beschluss vom 02.12.2010 der Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens zum 01.01.2010 auf die Kommunale Doppik zugestimmt. Zuvor ist der Reform- und Kulturausschuss in den Jahren 2004 und 2006 und der Verwaltungsausschuss am 18.04.2007 über die geplante Umstellung informiert worden. In derselben Sitzung hat der Verwaltungsausschuss dem von der Verwaltung vorgeschlagenen Vorgehen zur Erfassung und Bewertung des städtischen Vermögens zugestimmt. Der Bewertung sind die Referentenentwürfe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 15.11.2007 und zur Gemeindehaushaltsverordnung vom 21.12.2007 zugrunde gelegt worden. Eine Ausnahmegenehmigung nach § 146 GemO - kamental ist nicht eingeholt worden. Der Umstellungsprozess erfolgte federführend durch die Stadtkämmerei. Es wurden drei Teilprojekte eingerichtet und die Umstellung erfolgte ausschließlich mit eigenem Personal.

Der Landtag von Baden-Württemberg hat am 22.04.2009 das Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts beschlossen (s. Gesetzblatt für Baden-Württemberg S. 185). Am 01.01.2010 ist die an das NKHR angepasste Gemeindehaushaltsverordnung - GemHVO in Kraft getreten.

Nach Art. 13 Abs. 5 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 04.05.2009 ist die Eröffnungsbilanz zum Beginn des ersten Haushaltsjahres, in dem die Kommunale Doppik angewendet wird, aufzustellen und spätestens zum Ende des Haushaltsjahres der Rechtsaufsichtsbehörde sowie der Prüfungsbehörde vorzulegen.

Im Rahmen der Ausübung des Wahlrechts nach § 62 Abs. 5 GemHVO hat die LHS auf den Ansatz von geleisteten Investitionszuschüssen in der Eröffnungsbilanz verzichtet.

1.2 Örtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz

- 2 Die Eröffnungsbilanz zum 01.01.2010 wurde vom Rechnungsprüfungsamt einer sachlich vertieften Prüfung unterzogen. Die Prüfungsergebnisse sind zusammengefasst im Prüfungsbericht vom 14.03.2012 und in insgesamt 40 Teilberichten dargelegt. Prüfungsschwerpunkte waren die Vollständigkeit, die Richtigkeit und Genauigkeit, die Existenz, die Bewertung und der Bilanzausweis. Aufgrund der umfassenden örtlichen Prüfung konnte die überörtliche Prüfung hierauf abgestimmt eingeschränkt werden

(§ 114 Abs. 1 Satz 2 GemO, § 11 Abs. 2 Nr. 2 GemPrO) und hat sich im Wesentlichen auf die angewandeten Bewertungssystematiken (Systemprüfung) konzentriert.

1.3 Einzelfeststellungen

1.3.1 Feststellung der Eröffnungsbilanz

- 3 Nachdem der Gemeinderat in der Sitzung am 02.12.2010 die Eröffnungsbilanz bisher lediglich zur Kenntnis genommen hat, ist diese noch förmlich vom Gemeinderat festzustellen (§ 13 Abs. 5 Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrecht i.V.m. § 95 b Abs. 1 GemO).

1.3.2 Eröffnungsbilanz und Buchführung

- 4 Da verschiedene (nachträgliche) Berichtigungen der Eröffnungsbilanz technisch nicht mehr im Buchhaltungsverfahren (SAP) vollzogen werden konnten, stimmt die Bilanzsumme der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2010 (7.487.610.961 EUR) insoweit nicht mit den Werten der Buchführung (7.488.786.431 EUR) überein. Die Abweichungen sind in der Aufstellung der Stadtkämmerei „Eröffnungsbilanz 2010 - Überleitung aus SAP“ vom 28.02.2011 nachvollziehbar erläutert und haben sich bis zum Jahresabschluss 2010 aufgelöst.

1.3.3 Inventur, Inventar

- 5 Die LHS war verpflichtet, zum 01.01.2010 (und zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres) ihr Vermögen und ihre Schulden zu erfassen und ein Inventar zu erstellen (§ 37 Abs. 1 GemHVO). Mit Blick auf die Übernahme der beweglichen Vermögensgegenstände aus den von den Ämtern geführten Gerätebüchern (s. Geschäftsanweisung für die Verwaltung von Geräten der LHS vom 30.12.1981) bzw. aus vorhandenen Anlagenachweisen, hat die LHS auf eine körperliche Bestandsaufnahme verzichtet (§ 38 Abs. 2 GemHVO). Vom Rechnungsprüfungsamt sind bei der stichprobenweisen Prüfung jedoch teilweise erhebliche Differenzen zwischen Buchbestand und tatsächlichem Bestand festgestellt worden. Die rückwirkend zum 01.01.2010 erlassenen Inventurrichtlinie (Stand: Juli 2010) schreibt nun vor, dass für das bewegliche Anlagevermögen eine erstmalige körperliche Inventur bis zum 31.12.2012 durchgeführt werden muss. Sich etwaig ergebende Differenzen können noch fristgerecht gegen das Basiskapital verrechnet werden (§ 63 Abs. 1 bis 3 GemHVO).

1.3.4 Bebaute und unbebaute Grundstücke

- 6 Grundsätzlich sind für die ab dem Jahr 1990 erworbenen Grundstücke die genauen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Anschaffungszeitpunkt ermittelt worden. Alle zuvor erworbenen Grundstücke sind mit dem jeweiligen Bodenrichtwert zum 01.01.1974 bewertet worden (s. GRDRs 217/2007). Diese Bewertungssystematik hat dem damaligen Entwurfsrecht nicht vollumfänglich entsprochen, da für die Anschaffungen zwischen 1975 und 1989 die Erfahrungswerte zum Erwerbszeitpunkt maßgeblich gewesen wären. Mit der Ergänzung des endgültigen Verordnungstext in § 62 Abs. 4 GemHVO ist jedoch die Möglichkeit eröffnet worden, dass insbesondere bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, Grünflächen und Straßengrundstücken örtliche Durchschnittswerte angesetzt werden können. Als örtlicher Durchschnittswert kann der Wert zum Bewertungszeitpunkt herangezogen werden (S. 47 Bilanzierungsleitfaden Stand Januar 2011). Angesichts der deutlichen Preissteigerungen bei den Bodenrichtwerten in den vergangenen Jahren, entspricht der bisher angesetzte (vergleichsweise niedrige) Bodenrichtwert zum 01.01.1974 nicht dem maßgeblichen aktuellen Durchschnittswert.

Für die Grundstücke mit einem höheren Wert (z.B. Baugrundstücke) ist die vorab genannte Vereinfachung in der Regel nicht anwendbar (S. 47 Bilanzierungsleitfaden Stand Januar 2011). Die in den Jahren 1975 bis 1989 erworbenen Grundstücke wären deshalb entweder mit den tatsächlichen Anschaffungskosten (§ 62 Abs. 1 GemHVO) oder mit dem Erfahrungswert (Bodenrichtwert) zum Anschaffungszeitpunkt (§ 62 Abs. 2 GemHVO) zu bewerten gewesen.

Von der Verwaltung wurde anhand einzelner (gewichtiger) Stadtteile exemplarisch ermittelt, wie hoch der prozentuale Anteil der in den Jahren 1975 bis 1989 erworbenen Grundstücke am Gesamtgrundstücksbestand ist. Danach entfallen rd. 4,2 v.H. der Flächen auf die Grundstückserwerbe der Jahre 1975 bis 1989. Unter Annahme eines gleichlautenden Anteils am gesamten Grundstückswert entspräche dies einem Anteil von knapp 0,4 v.H. der Bilanzsumme der Eröffnungsbilanz. Im Hinblick auf die Wesentlichkeitsgrenze kann auf die an sich erforderliche Berichtigung der Grundstücksbewertung 1975 bis 1989 verzichtet werden.

- 7 Bei Grundstücken mit öffentlicher Nutzung (z.B. Verwaltungsgebäude, Feuerwehr, Schulen, Kindergärten) ist die Verwaltung davon ausgegangen, dass diese nicht am gewöhnlichen Geschäftsverkehr teilnehmen und hat deshalb bei der Bewertung einen Abschlag von 70 v.H. auf den Bodenrichtwert (Stand 01.01.1974) vorgenommen. Ein derartiger Abschlag ist im Bilanzierungsleitfaden zwar nicht vorgesehen, nachdem aber in anderen Bundesländern (z.B. Bayern und Nordrhein-Westfalen) ein Abschlag für

Gemeinbedarfsflächen in ähnlicher Größenordnung vorgesehen ist, kann diese Bewertungsweise von der GPA toleriert werden.

- 8 Nach den Veröffentlichungen des Gutachterausschusses (1980 und 2003) war bei der Bewertung von bebauten Grundstücken zu beachten, dass bis zum Jahr 2003 der zuzuordnende Bodenwertanteil rund 20 v.H. (bzw. 25 v.H.) unter den Werten vergleichbarer unbebauter Grundstücke gelegen hat. Da nachträglich nicht mehr festzustellen war, welche städtischen Baugrundstücke zum Stichtag 01.01.1974 bebaut bzw. unbebaut waren, ist bei einer angenommenen Verteilung von 75 v.H. (bebaut) und 25 v.H. (unbebaut) bei der Bewertung dieser Grundstücke ein pauschaler Bebauungsabschlag von 15 v.H. vorgenommen worden. Der Bebauungsabschlag ist sachlich begründet und die angenommene Verteilung kann akzeptiert werden.

1.3.5 Bewertung des Straßenkörpers

- 9 Die Straßen sind entsprechend ihres Ausbaustandards bzw. ihrer Verkehrsbeanspruchung in fünf Straßenkategorien mit differenzierten Nutzungsdauern zwischen 20 und 50 Jahren unterteilt worden (s. S. 64 Bilanzierungsleitfaden).

Die nach dem 01.01.2004 hergestellten Straßen sind in der Eröffnungsbilanz mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, angesetzt worden (§ 62 Abs. 1 und 2 GemHVO). Die Straßen mit früherem Herstellungsdatum wurden in der Regel mit Erfahrungswerten bewertet, die auf Basis der Einheitssätze der Erschließungsbeitragssatzung (EBS vom 07.12.2006) ermittelt worden sind. Die Ermittlung der pauschalierten m²-Durchschnittspreise anhand der Einheitssätze konnte bei der Prüfung nachvollzogen werden und hat der nach § 62 Abs. 4 Satz 1, GemHVO ermöglichten Bewertungsvereinfachung entsprochen.

Da eine umfassende Ermittlung der Herstellungsjahre anhand der im Bilanzierungsleitfaden genannten Methoden (z.B. Widmungsjahre, Baujahr der Kanäle usw.) nicht möglich war, sind diese und die verbleibende Restnutzungsdauer anhand des jeweiligen Straßenzustands sachgerecht ermittelt worden. Für die anschließende Rückindizierung der Erfahrungswerte wurde der Baupreiskostenindex für Straßenbau (Statistisches Landesamt) verwendet.

1.3.6 Beteiligungen

Städtische Bewertungskonzeption

- 10 Nach der „Konzeption für die einheitliche Bewertung der städtischen Beteiligungen und Eigenbetriebe in der Bilanz“ (vom 10.05.2011) sind diese mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 46 GemHVO, in der Eröffnungsbilanz angesetzt worden. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind auf Basis der Geldvermögensrechnung ermittelt worden, in der sämtliche unter der Gruppierung 930 geleisteten Zahlungen ausgewiesen worden sind. Darüber hinaus wurde für einen Zeitraum der letzten 10 bis 15 Jahre untersucht, ob Vorgänge, die systembedingt nicht in der Geldvermögensrechnung enthalten waren (z.B. Sacheinlagen, Anteilsverrechnungen), zusätzlich zu berücksichtigen sind. Hinsichtlich der an die Beteiligungsunternehmen und Eigenbetriebe gewährten Zuschüsse (kamerale Gruppierung 98), sowie auch der geleisteten Sacheinlagen, wurde darauf abgestellt, ob diese zu einer „dauerhaften Wertsteigerung“ beim Unternehmen geführt haben oder ob es sich um sogenannte „verlorene Zuschüsse“ gehandelt hat. Diese Bewertungsweise ist insoweit unzutreffend, als dass Mittel der LHS zur Finanzierung von Investitionen der Beteiligungsunternehmen und Eigenbetriebe grundsätzlich als Eigenkapital auszuweisen sind (wie es im Übrigen von den jeweiligen Unternehmen auch praktiziert wurde) und insoweit als (nachträgliche) Anschaffungskosten der Beteiligungen gelten. Auf die Begründung zu § 62 Abs. 5 des Referentenentwurfs des Innenministeriums Baden-Württemberg zur GemHVO vom 21.12.2007 sowie auf den GPA-Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2010, 52 wird verwiesen. Erst in einem zweiten Schritt ist zu überprüfen, ob die so ermittelten Anschaffungs- und Herstellungskosten wegen einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung außerordentlich abzuschreiben sind (§ 46 Abs. 3 GemHVO). Die an die Unternehmen für laufende Betriebszwecke geleisteten Zuschüsse (z.B. Verlustabdeckung), die von der LHS unzutreffend im Vermögenshaushalt gebucht worden sind, führen hingegen zu keiner Veränderung des hingegengebenen Eigenkapitals (s. GPA-Geschäftsbericht 2006, 26). Soweit die Ermittlung der in der Vergangenheit geleisteten Einzahlungen zur Investitionsfinanzierung (Investitions- und Tilgungszuschüsse) bzw. Sacheinlagen einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde, ist als Beteiligungswert das anteilige Eigenkapital anzusetzen (§ 62 Abs. 5 GemHVO).
- 11 Für den Fall einer dauerhaften Wertminderung sind außerordentliche Abschreibungen vorzunehmen, um die Unternehmenswerte mit dem niedrigen Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist (§ 46 Abs. 3 GemHVO). Die Berechnung des niedrigeren beizulegenden Werts ist weder gesetzlich noch im Bilanzierungsleitfaden definiert. Die Verwaltung ist bei den Beteiligungsunternehmen und Eigenbetrieben,

die darauf angelegt sind dauerhafte Verluste auszuweisen, davon ausgegangen, dass diese auch künftig nicht in der Lage sind, die Abschreibungen vollständig zu erwirtschaften. Insbesondere ein Drittvergleich (theoretischer Kaufpreis bei Übernahme durch einen Dritten) zeige, dass dieser Wertverlust bereits am Bewertungsstichtag für die Eröffnungsbilanz eingetreten ist. Der nachhaltig beizulegende Wert bestimmt sich danach durch das mindestens erhaltend bleibende Eigenkapital in Höhe des betriebsnotwendigen Vermögens, das sich nicht durch nicht erwirtschaftete Abschreibungen aufzehrt (s. städtische Bewertungskonzeption). Insoweit sind bei der Wertermittlung zum Bilanzstichtag 01.01.2010 bereits die erst in künftigen Perioden voraussichtlich nicht erwirtschafteten Abschreibungen mitberücksichtigt worden.

Die GPA kann sich dieser Argumentation nicht anschließen. Bei der Ermittlung des „beizulegenden Werts zum Abschlussstichtag“ ist auf die in § 62 Abs. 5 GemHVO normierte Eigenkapitalspiegelmethode abzustellen. In der Begründung zu § 62 Abs. 5 des Referentenentwurfs des Innenministeriums Baden-Württemberg zur GemHVO vom 21.12.2007 wird hinsichtlich der Bewertung einer Beteiligung nach der Eigenkapitalspiegelmethode ausgeführt, dass hierbei Ergebnisvorträge grundsätzlich nicht relevant sind; gleichwohl können erhebliche Verlustvorträge berücksichtigt werden, wenn ansonsten der Beteiligungswert nach § 46 Abs. 3 GemHVO zu berichtigen wäre. Hieraus kann im Umkehrschluss gefolgert werden, dass bei der Ermittlung des beizulegenden Werts nach § 46 Abs. 3 GemHVO ebenfalls auf den sich nach der Eigenkapitalspiegelmethode ergebenden Wert abzustellen ist. Bei diesem Wertansatz wäre dann keine „weitere“ außerordentliche Abschreibung erforderlich. Bei der Wertermittlung nach der Eigenkapitalspiegelmethode wird der durch die Nutzung der Anlagen verursachte Ressourcenverzehr (nicht erwirtschaftete Abschreibungen) periodengerecht erfasst.

Nachdem die Vorschrift über außerordentliche Abschreibungen der Regelung in § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB entspricht (mit Ausnahme des Wahlrechts), kann für die Bewertung von Beteiligungen auch auf die einschlägigen Veröffentlichungen des Instituts für Wirtschaftsprüfer, insbesondere den „IDW Standart: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“ (IDW S 1) zurückgegriffen werden. In Abschnitt 8.2.2 des IDW S 1 wird ausgeführt, dass für die Bewertung von Unternehmen mit unzureichender Rentabilität, bei denen nicht finanzielle Zielsetzungen, sondern Gesichtspunkte der stetigen Leistungserstellung im Vordergrund stehen, nicht der Zukunftserfolgswert sondern ein Rekonstruktionswert maßgeblich ist. Beispielhaft sind Unternehmen genannt, die Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge erfüllen. Der Rekonstruktionswert ergibt sich aus dem Wiederbeschaffungswert aller im Unternehmen vorhandenen immateriellen und materiellen Werte (und Schulden), wobei dem Alter der Substanz durch Abschläge (Abschreibungen) Rechnung zu tragen ist. Er ist insoweit Ausdruck vorgeleisteter Ausgaben, die durch den Verzicht auf den Ausbau eines identischen

Unternehmens erspart bleiben (Abschnitt 8.4 IDW S 1). Nachdem die Bewertung im NKHR in Baden-Württemberg nicht auf Wiederbeschaffungswerte sondern auf Anschaffungskosten abstellt, wäre der Rekonstruktionswert aus den Restbuchwerten der im Unternehmen bilanzierten Vermögensgegenstände (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen) abzüglich der Schulden zu ermitteln. Dies entspricht i.d.R. dem nach Eigenkapitalspiegelmethode ermittelten Wert.

Die Bewertung der Beteiligungen und Sondervermögen ist entsprechend den vorgenannten Ausführungen zu berichtigen.

Landesbank Baden-Württemberg

- 12 In der Eröffnungsbilanz sind rd. 1,644 Mrd. EUR als Beteiligung der LHS an der Landesbank Baden-Württemberg ausgewiesen, davon knapp 698 Mio. EUR Stille Beteiligungen (aus den Jahren 1999 bis 2001) und knapp 947 Mio. EUR Kapitalerhöhung 2009.

Das Rechnungsprüfungsamt hat in seinem Teilprüfungsbericht Nr. 9 vom 21.02.2012 dargelegt, dass die Anschaffungskosten nicht vollständig bilanziert wurden, weil die der LHS im Rahmen der Verschmelzung der früheren Landesgirokasse mit der Landeskreditbank und der SüdwestLB zum 01.01.1999 zugeteilten Anteile am Stammkapital (rd. 268 Mio. EUR) und an der Kapitalrücklage (rd. 463 Mio. EUR), insgesamt Gesellschaftsanteile von 731 Mio. EUR, nicht aufgenommen wurden. Damit sei der Grundsatz der Vollständigkeit nicht gegeben und der Jahresabschluss (hier: die Eröffnungsbilanz) stelle nicht die tatsächliche Vermögenslage der LHS dar.

Eine von der Stadtkämmerei beauftragte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft kommt in ihrer Stellungnahme vom 16.05.2011 zu dem Ergebnis, dass die Gewährung unmittelbarer Anteile an der LBBW nach h.M. ein tauschähnliches Geschäft und der damalige Anschaffungsvorgang deshalb eine Sacheinlage darstellten. Für die Aufnahme in die Eröffnungsbilanz sei der nach § 62 Abs. 5 GemHVO zugelassene Ansatz des anteiligen Eigenkapitals (Eigenkapital-Spiegelbildmethode) nachrangig anzuwenden, nämlich nur dann, wenn die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde. Die LHS habe ausweislich der Bilanz der Landesgirokasse zum 31.12.1998 keine Anschaffungskosten gehabt (auch in der Vermögensrechnung der LHS sei kein Beteiligungswert enthalten gewesen). Nach den Vorgaben des NKHR bemesse sich deshalb der bilanzielle Wert der Beteiligung an der LBBW mit 0 EUR.

Die LHS hat das wirtschaftliche Eigentum an den Finanzanteilen der LBBW inne und kann diese selbständig verwerten (§ 5 Abs. 2 LBWG, § 2 Abs. 6 Satzung der LBBW i.d.F. vom 14.08.2010). Sie haftet für deren Verbindlichkeiten mit ihrem satzungsmäßigen Kapital (§ 4 Abs. 5 Satz 2 LBWG). Die Beteiligung unterscheidet sich insoweit von der Trägerschaft einer Kommune bei einer Sparkasse, die wegen fehlender Veräußerbarkeit nach Auffassung des Innenministeriums nicht aktivierbar ist (Schreiben vom 10.01.2011 an die kommunalen Landesverbände, Az. 2-2241.0/095-5).

Die LHS hat die Geschäftsanteile an der LBBW im Rahmen eines tauschähnlichen Geschäfts erhalten, zahlungswirksame Anschaffungskosten sind nicht entstanden. Durch den Verzicht auf die Anwendung der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ist davon abgesehen worden, stille Reserven offenzulegen. Daher muss der in die Bilanz aufgenommene Wertansatz aus Sicht der überörtlichen Prüfung toleriert werden, auch wenn dadurch der Einblick in die Vermögenslage der LHS beeinträchtigt wird.

1.3.7 Ausleihungen

Trägerdarlehen an den Eigenbetrieb SES

- 13 Die LHS hatte dem Eigenbetrieb SES zum Stichtag 31.12.2009 folgende Darlehen gewährt (Daten aus der Vermögensrechnung 2009, ohne Stiftungen):

1. Trägerdarlehen:	102.694.732,94 EUR
2. Darlehen aus Mitteln der Haushaltswirtschaft:	34.854.115,70 EUR
3. Darlehen als Geldanlage (Infrastrukturrücklage):	44.901.626,94 EUR
4. <u>Darlehen als Geldanlage (Projektmittelfonds Jugend)</u>	<u>9.601.626,94 EUR</u>
Summe:	192.052.102,52 EUR

Die fünf Darlehen Ziff. 3 sind zum 31.12.2010 mit ihrem Restwert von 43.352.835,06 EUR in ein tilgungsfreies Trägerdarlehen umgewandelt worden (GR-Beschluss vom 21.07.2011 im Rahmen der Zustimmung zum vorläufigen Jahresabschluss 2010, Beschlussantrag Nr. 5). Die drei Darlehen Ziff. 4 (Restwert zum 31.12.2010 8,8 Mio. EUR) haben Laufzeiten bis 2018 bzw. 2029. Beim Eigenbetrieb SES sind sie für Maßnahmen des Vermögensplans verwendet und als langfristige Verbindlichkeiten bilanziert worden. Hierzu ist festzustellen:

- 1) Die GPA hatte bereits in 2007 darauf hingewiesen, dass Darlehensgewährungen an Eigenbetriebe, die zur Aufgabenerfüllung gewährt werden und die deshalb im Vermögensplan des Eigenbetriebs als Deckungsmittel veranschlagt sind, als Finanzanlagen (VwV Vermögensrechnung, Anl. 2, Pos. 19) und nicht als Geldanlagen (Pos. 36) zu qualifizieren sind. Aus Gründen der Einheitlichkeit der Verwal-

tung (s. sinngemäß § 10 Abs. 1 EigBG sowie § 7 Abs. 3 Satz 1 GemHVO - kameral) müssen Finanzierungsmittel des Eigenbetriebs, die aus dem Haushalt der LHS zur Verfügung gestellt werden, mit den dortigen Ansätzen übereinstimmen, was im Umkehrschluss eine unterschiedliche Veranschlagung (beim Eigenbetrieb als Finanzierungsmittel, bei der LHS keine Veranschlagung) nicht zulässt (§ 2 Abs. 2 Satz 2 EigBVO). Nach bisherigem Recht waren deshalb diese Darlehensgewährungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 46 Nr. 2 Buchst. e GemHVO - kameral zwingend im Vermögenshaushalt zu veranschlagen und zu buchen (Gr. 92) und in der Vermögensrechnung als Finanzanlagen auszuweisen.

Die LHS hat die v.g. Darlehenshingaben Ziffern 3 und 4 dennoch nicht im Vermögenshaushalt veranschlagt und gebucht, sondern als Geldanlagen (Liquiditäts- bzw. Kassenkredite) behandelt. Die Darlehensgewährung ist ohne die erforderlichen Gremienbeschlüsse erfolgt (Étatrecht des Gemeinderats). Ferner sind durch die unterlassenen Veranschlagungen die Rechnungsergebnisse der LHS in den Jahren 2007 bis 2009 beeinflusst worden.

- 2) Mit der Zuordnung der gesamten Darlehensforderungen in der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2010 zur Bilanzposition Ausleihungen (Entscheidung der Projektleitung gem. E-Mail vom 16.12.2010) ist die unzutreffende Behandlung der v.g. Darlehen als Geldanlagen im Blick auf deren langfristige Ausrichtung und die Behandlung beim Eigenbetrieb korrigiert worden. Im Rahmen des Beschlusses der Eröffnungsbilanz ist deshalb noch eine Entscheidung des Gemeinderats über die Darlehensgewährung herbeizuführen (Umwandlung von Geldanlagen i.H.v. 54,4 Mio. EUR in Ausleihungen).
- 3) Über die grundsätzliche Darlehensgewährung Ziff. 3 hinaus sind vom Gemeinderat auch die Konditionen umfassend für alle umzuwandelnden bisherigen Liquiditätskredite zu beschließen (v.a. Tilgungsmodalitäten, Laufzeiten, Zinssätze).
- 4) In der Eröffnungsbilanz ist bei der Bilanzposition „1.3.4 Ausleihungen“ die Darlehensforderung gegenüber dem Eigenbetrieb SES mit 194.657.946,26 EUR angegeben worden. Die Differenz (2.605.843,74 EUR) sowie ggf. deren Bereinigung ist zu erläutern.

Wertpapiere

- 14 Die LHS hatte mit Wirkung vom 01.12.2003 von der Stuttgarter Versorgungs- und Verkehrsgesellschaft mbH (SVV) einen Vermögensverwaltungsvertrag übernommen, in dem die Südkapitalanlagegesellschaft mbH (DüdKa) mit der Verwaltung von Vermögenswerten beauftragt worden war. Hierfür wurden ein Wertpapierdepot mit einem An-

fangsbestand von 55 Mio. EUR sowie ein Abwicklungskonto errichtet. Die Bank wurde vertraglich bevollmächtigt, nach deren Ermessen für Rechnung und im Namen der LHS, über die auf den Namen der LHS lautenden Konten zu verfügen und An- und Verkäufe vorzunehmen. Diese Geldanlage war ursprünglich wohl als kurz- bis mittelfristige Anlage konzipiert gewesen. Ein ähnlich formulierter Vertrag über die Übernahme einer Vermögensverwaltung ist als Nachfolgevertrag im Juli 2008 mit der Baden-Württembergischen Bank abgeschlossen worden. Über alle von der Bank getätigten Geschäfte erhält die LHS Abrechnungen sowie Depot- und Kontoauszüge. Das v.g. Anfangsvolumen ist in den Jahren 2003, 2004 und 2009 aufgestockt bzw. geringfügig verringert worden. In den Vermögensrechnungen der LHS (§ 43 GemHVO - kameral) ist bis einschließlich 2008 nur der jeweils eingelegte Geldbetrag bei der „Sonderrücklage langfristige Infrastrukturmaßnahmen“ (Stichwort Liquiditätsmanagement), im Jahr 2009 bei den „Sonstigen Rücklagen“ (Stichwort Vermögensverwaltung) nachgewiesen worden. Zum Stichtag 31.12.2009 hatte die LHS insgesamt 202.798.493 EUR an die vermögensverwaltende Bank überwiesen. In der Eröffnungsbilanz 2010 ist dieser Betrag bei der Position Wertpapiere aktiviert worden.

Das Rechnungsprüfungsamt hat im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz in seinem Teilprüfungsbericht Nr. 20 festgestellt, dass die Vermögensverwaltung nicht als ein Wertpapier auszuweisen sei, sondern der Girokontobestand und die einzelnen Wertpapiere gesondert anzusetzen und zu bewerten seien. Es handle sich nicht um einen Fonds, sondern um eine Geschäftsbesorgung der Bank für die LHS mit Dienstvertragscharakter. Dabei seien die tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen, da hierfür Werte aus der kameralen Vermögensrechnung nicht vorliegen würden. Ferner sei das Vermögensverwaltungskonto unter der Vermögensposition „Liquide Mittel“ auszuweisen. Die Stadtkämmerei wollte von der buchungstechnische Behandlung als Einheit nicht abrücken.

Zur bilanziellen Behandlung dieser Geldanlagen wird bemerkt:

- 1) Die Anlegung von Kassenmitteln ist ein Geschäft der laufenden Verwaltung (§ 44 Abs. 2 Satz 1 GemO). Die Entscheidungskompetenz obliegt gem. § 18 Abs. 2 GemKVO dem (Ober-)Bürgermeister. Nach § 53 Abs. 2 GemO kann sie durch rechtsgeschäftliche Vollmacht auf Dritte delegiert werden. Dabei sind die getätigten Geschäfte auch bei einer Übertragung von Befugnissen auf Dritte unmittelbar der LHS zuzurechnen (§ 164 Abs. 1 BGB). Das Risiko, die Gefahren und Nutzen der Geldanlagen und damit das wirtschaftliche Eigentum an den Kassenmitteln liegen - ungeachtet der Disposition durch einen Dritten - bei der LHS (vgl. hierzu auch § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Aus gemeindefinanzwirtschaftlicher Sicht handelt es sich nicht um einen Spezialfonds i.S. des § 21 Abs. 1 GemHVO - kameral /

§ 22 Abs. 3 GemHVO, der bei einer Kapitalanlagegesellschaft im eigenen Namen auf Rechnung der Anleger aufgelegt und verwaltet und dort als Sondervermögen geführt wird, sondern um eine individuelle Vermögensverwaltung (§ 7 Abs. 2 i.V.m. § 30 Abs. 5 InvG). Die im Rahmen der Vermögensverwaltung erworbenen Wertpapiere sind deshalb aus Gründen der Vollständigkeit in der Vermögensrechnung (Bilanz) der LHS zu aktivieren (Kontengruppe 14).

- 2) Nach § 62 Abs. 1 GemHVO sind die vorhandenen Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Sofern die Vermögensgegenstände vor dem Stichtag in Anlagenachweisen nachgewiesen sind, können diese Werte übernommen werden, unter der Voraussetzung, dass die Anlagenachweise entsprechend der VwV Vermögensrechnung geführt wurden. Dies ist vorliegend nicht der Fall, da bereits nach diesen Regelungen die kassenwirksamen Vorgänge im Zusammenhang mit Geldanlagen (d.h. insbesondere die Ein- und Auszahlungen auf dem für die LHS eingerichteten Abwicklungsgirokonto wie Zins- und Dividendengutschriften, Neuerwerb von Wertpapieren, realisierte Kursgewinne und -verluste, Honorar Vermögensverwalter) in der Vermögensrechnung der LHS nachzuweisen gewesen wären (Grundsatz der Jährlichkeit). Danach sind in der Eröffnungsbilanz die historischen Anschaffungskosten der Wertpapiere zum 01.01.2010 einschließlich des Bestands auf dem als Abwicklungskonto genutzten Konto (rd. 6,9 Mio. EUR) einzustellen.¹ Die Werte in der Eröffnungsbilanz (und der Jahresabschluss 2010) sind entsprechend anzupassen.

Der Bürgermeister hat den Gemeinderat über wichtige Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten (§ 43 Abs. 5 GemO). Dazu gehört auch die Unterrichtung über größere Geldanlagen (Kunze/Bronner/Katz, Kommentar zur Gemeindeordnung, Rdnr. 62 zu § 91). Der Gemeinderat ist bis 2008 jährlich über die Entwicklung der Spezialfonds der LHS und der SVV GmbH, der Verwaltungsausschuss ist regelmäßig über die Entwicklung der Termingeldanlagen unterrichtet worden. Eine entsprechende Unterrichtung über den Vermögensverwaltungsvertrag ist bislang nicht nachgewiesen. Mit Blick auf das Anlagevolumen sollte hierauf künftig nicht verzichtet werden.

¹ Entsprechendes gilt für die Behandlung der Geldanlagen in der Ergebnis- und Finanzrechnung, in denen die Zu- und Abflüsse zumindest stichtagsbezogen zum Jahresabschluss zu buchen und das Bilanzkonto entsprechend fortzuschreiben sind (gem. dem Realisationsprinzip, d.h. der Zahlungsvorgang spielt dabei keine Rolle, sondern die Begründung bzw. Beendigung des Anspruchs).

1.3.8 Forderungen

Debitorenbuchhaltung

- 15 Insgesamt hat die Verwaltung 118,8 Mio. EUR an offenen Forderungen in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen. Dabei sind die Forderungen mit Buchungszeichen maschinell sowie die Forderungen ohne Buchungszeichen manuell aus dem FI-Modul (Sachkontensaldenliste) der kameralen (LHP) in die doppische Version (LP1) des Buchführungsverfahrens der Fa. SAP übertragen worden. Anhand des migrierten Forderungsbestands hat das Rechnungsprüfungsamt die größeren Posten in Stichproben geprüft und nachvollzogen. Eine Abstimmung zwischen den Kasseneinnahmeresten aus dem kameralen PSM-Modul des ADV-Verfahrens SAP-PSM mit den offenen Forderungen aus der Eröffnungsbilanz hat nicht stattgefunden. Hintergrund ist unter anderem, dass seit Einführung des Verfahrens SAP bei der LHS als Pilotanwender aus der Historie heraus bereits Differenzen beim Abgleich zwischen der Sachkontensaldenliste aus dem Modul FI und der Haushaltsrechnung aus dem Modul PSM bestehen. Die überörtliche Prüfung hat sich deshalb darauf beschränkt, ob die Debitorenbuchhaltung aus dem Modul FI des kameralen Verfahrens richtig in die Geschäftspartnerbuchhaltung des doppischen Verfahrens der Fa. SAP integriert worden ist. Bei der stichprobenweisen Prüfung haben sich dabei keine Anstände ergeben.

Forderungen aus Transferleistungen

- 16 Die Überleitung der Kasseneinnahmereste aus dem Einzelplan 4 des Verwaltungshaushalts sowie des Sachbuchs für haushaltsfremde Vorgänge zum 31.12.2009 ist vom Rechnungsprüfungsamt geprüft worden. Die überörtliche Prüfung konnte deshalb stark eingeschränkt werden. Auf Folgendes wird hingewiesen:
- 1) In die Eröffnungsbilanz sind 39,2 Mio. EUR als Forderungen aus Transferleistungen bilanziert worden (vor Wertberichtigung). Zur Soll-Ist-Reste Liste aus WAUS zum 31.12.2009 besteht eine Differenz von 39 TEUR. Diese ist aufzuklären.
 - 2) Im Forderungsbestand sind Überzahlungen i.H.v. 2,2 Mio. EUR enthalten, wobei nicht geklärt war, ob es sich um tatsächliche Überzahlungen handelt. Nach den Erfahrungen der überörtlichen Prüfung ist nicht ausgeschlossen, dass es sich dabei weitestgehend um „versäumte“ Sollstellungen handelt und „echte“ Überzahlungen kaum enthalten sein dürften. Es sollte geklärt werden, ob „echte Überzahlungen“ vorliegen. Der Forderungsbestand ist entsprechend anzupassen.
 - 3) Gem. § 40 Abs. 1 und 2 und § 26 GemHVO sind Forderungen sowie Erträge und Einzahlungen vollständig zu erfassen, auszuweisen und zu überwachen. Sofern

tatsächliche Überzahlungen vorliegen, sind sie als „sonstige Verbindlichkeiten“ zu bilanzieren.

1.3.9 Sonderposten für Straßenkörper

- 17 Für die in den Haushaltsjahren 2004 bis 2009 erhaltenen Investitionsbeiträge und -zuweisungen sind Sonderposten in Höhe der tatsächlich vereinnahmten Beträge vermindert um entsprechende Auflösungsbeträge passiviert worden (§ 62 Abs. 6 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 GemHVO). Für die zuvor erhaltenen Investitionsbeiträge und -zuweisungen sind Erfahrungswerte angesetzt worden (§ 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 6 GemHVO). Dabei sind die einzelnen Erfahrungswerte je Straße auf Basis eines Pauschalsatzes in Höhe von 65 v.H. - bezogen auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten der jeweiligen Straße - berechnet worden.

Der angesetzte Pauschalsatz von 65 v.H. stützt sich auf eine Berechnung des Tiefbauamtes. In dieser Berechnung wurde ab dem Haushaltsjahr 2003 rückwirkend für 25 Jahre der prozentuale Anteil der Summe aller Einnahmen an der Summe aller Ausgaben für den Bereich des Infrastrukturvermögens pauschal ermittelt. Bei der Berechnung ergab sich so ein prozentualer Anteil (Durchschnittssatz) von 60 v.H. Durch einen Zuschlag von 5 v.H. wurden die in der Vergangenheit durchgeführten Investorenmaßnahmen (Erschließungsverträge), die nicht in den Haushaltsergebnissen ersichtlich sind, berücksichtigt. Die Berechnung des Pauschalsatzes für das Infrastrukturvermögen in Höhe von 60 v.H. konnte nachvollzogen werden. Der Zuschlag in Höhe von 5 v.H. für Investorenmaßnahmen ist sachlich nachvollziehbar, detaillierte Unterlagen zur Ermittlung konnten jedoch nicht vorgelegt werden.

1.3.10 Rückstellungen

Nachsorgerückstellung für Erddeponien

- 18 Für die Nachsorge der geschlossenen Erddeponien Grüner Heiner, Fasanenhof West und Ramsklinge Bernhausen sind in der Eröffnungsbilanz 19,6 Mio. EUR zurückgestellt worden. Eine neuere Kostenberechnung für den Rückstellungsbedarf liegt nicht vor. Der Rückstellungsbetrag entspricht dem in der Haushaltsrechnung 2009 ausgewiesenen Betrag. Die Nachsorgekosten sind noch durch ein aktuelles Gutachten zu ermitteln (vgl. Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsamts Rdnr. 8.3.4.3). Die Rückstellungshöhe ist auch beim Jahresabschluss 2010 noch nicht durch Gutachten ermittelt gewesen.

Rückstellungen für S 21

- 19 Die LHS hat durch Gemeinderatsbeschluss in den Jahren vor 2010 im Rahmen der allgemeinen Rücklage 196,1 Mio. EUR für das Projekt S 21 zweckgebunden ausgewiesen. In der Eröffnungsbilanz hat die LHS diese Rücklagen nicht innerhalb der Kapitalposition (vgl. § 52 Abs. 4 GemHVO) sondern als Rückstellungen nach § 41 Abs. 1 GemHVO (Pflichtrückstellung für Altlasten 5,6 Mio. EUR) und § 41 Abs. 2 GemHVO (Wahlrückstellungen für die Finanzierungsbeteiligung S 21 in Höhe von 31,6 Mio. EUR, für Mehrkosten der Risikostufe 1 in Höhe von 142 Mio. EUR und den Bodenaushub in Höhe von 17 Mio. EUR) ausgewiesen. Die Rückstellung Finanzierungsbeteiligung S 21 wurde aufgrund der örtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz 2010 in Verbindlichkeiten umbucht.

Die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen (ungewisse Verbindlichkeiten) liegen hier nicht vor. Die Finanzierungsbeteiligung S 21 erfüllt zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz auch nicht die Voraussetzungen zur Behandlung als Verbindlichkeit.

Die Rückstellungsbildung erfolgte u.a. auch vor dem Hintergrund der tatsächlichen (liquiditätsmäßigen) Sicherstellung der vom Gemeinderat getroffenen Finanzierungsentscheidung im Zusammenhang mit dem Projekt Stuttgart 21.

Die GPA hält es für zulässig, dass die in der Vergangenheit (auch liquiditätsmäßig) angesammelten und durch Beschluss des Gemeinderats gebundenen Finanzierungsmittel im Rahmen des § 23 S. 2 GemHVO innerhalb der Kapitalpositionen als sonstige Rücklage ausgewiesen werden können. § 23 S. 2 GemHVO lässt neben den Ergebnissrücklagen die Bildung weiterer Rücklagen für andere Zwecke zu. Ein spezieller Verwendungszweck für diese freiwilligen Rücklagen ist nicht vorgesehen. Über die Bildung von freiwilligen Rücklagen und die Festlegung der Zweckbindung kann die LHS - insbesondere im Interesse einer nachhaltigen Haushaltswirtschaft - im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung eigenverantwortlich entscheiden. Das ist insbesondere dann sinnvoll, wenn - wie im Falle der LHS - die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen nicht vorliegen, aber die LHS verdeutlichen will, dass ein Teil ihres Kapitals für einen konkreten Zweck („Projekt Stuttgart 21“) reserviert ist. Haushaltsrechtlich sind solche Bindungen zwar nicht vorgesehen; sie haben aber interne Verbindlichkeit, weil sie der Gemeinderat beschlossen hat. Die Eröffnungsbilanz wäre deshalb insoweit nach § 63 GemHVO zu berichtigen.

Rückstellungen für Wohnungsbauförderung

- 20 Auch für die Wohnungsbauförderung hat die LHS vor 2010 bereits Rücklagen im Rahmen der Allgemeinen Rücklage in Höhe von 23,2 Mio. EUR zweckgebunden ausgewiesen. Auch für diesen Zweck ist in der Eröffnungsbilanz eine Rückstellung gebildet worden, obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorliegen. Zum möglichen Ausweis dieser gebundenen Finanzierungsmittel im Rahmen des § 23 S. 2 GemHVO innerhalb der Kapitalpositionen als sonstige Rücklage wird auf Rdnr. 19 hingewiesen.

Ermächtigungsübertragungen, Aufwandsrückstellungen

- 21 Konsumtive Ermächtigungsübertragungen (aus dem VwH 2009) sind in Höhe von 52,032 Mio. EUR als Rückstellung in die Eröffnungsbilanz eingestellt worden. Dabei handelt es sich um Ausgabenansätze für Unterhaltungsmaßnahmen (rd. 19 Mio. EUR), Bewirtschaftungsaufwand, Geschäftsaufwand und Zuschüsse. Davon sind im Jahresabschluss 2010 5,3 Mio. EUR für eingegangene und ausstehende Rechnungen entnommen worden. Im Jahresabschluss 2010 sind neue Ermächtigungen in Höhe von 47,672 Mio. EUR in die Rückstellung eingestellt worden (Aufwandswirkung auf dem zentralen Konto 45990000 sonstige Finanzaufwendungen). Sofern Verpflichtungen gegenüber Dritten (Auftragsvergabe, Bestellung) eingegangen sind und für erbrachte Leistungen noch keine Rechnungen vorliegen, können Rückstellungen gebildet werden. Die Bildung von pauschalen Aufwandsrückstellungen ohne den Nachweis von konkret eingegangenen Verpflichtungen, bzw. im Einzelfall zugeordnetem Aufwand für unterlassene Instandhaltungen (zentral gebildete Rückstellung auf dem Konto sonstige Finanzaufwendungen) ist dagegen nicht möglich. Bei der reinen Bindung von Haushaltsmitteln, liegt keine wirtschaftliche Verursachung bzw. kein Ressourcenverbrauch im laufenden Haushaltsjahr vor. In diesem Fall ist von Ermächtigungsübertragungen auszugehen (§ 21 Abs. 2 GemHVO, Bindung von Haushaltsmitteln im Rahmen des Budgets, interne Verpflichtungen für Aufwendungen, die erst in künftigen Haushaltsjahren entstehen). Diese sind im Anhang anzugeben (§ 53 Abs. 2 Nr. 6 GemHVO).

1.3.11 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten

- 22 In dieser Bilanzposition sind insbesondere die in voller Höhe für die gesamte Nutzungsdauer entrichteten Grabnutzungsgebühren ausgewiesen. Da es zum Zeitpunkt der Erstbewertung nicht möglich war, den passiven Rechnungsabgrenzungsposten mit Hilfe des eingesetzten ADV-Verfahren (FIM) zutreffend zu ermitteln, ist dieser pauschal nach dem sog. „Karlsruher Modell“ berechnet worden. Nach Auskunft der

Verwaltung ist jedoch vorgesehen, im Laufe des Jahres 2012 die programmtechnischen Voraussetzungen zu schaffen (Einsatz von FIM NKF Version 4.5), dass der Abgrenzungsposten rückwirkend zum 01.01.2009 einzelfallbezogen ermittelt und der in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Bilanzansatz entsprechend berichtigt werden kann.

2 Jahresabschluss 2010

2.1 Forderungen aus Transferleistungen

- 23 Der Ausgangswert 2010 (29,5 Mio. EUR) für die Bilanzposition „Forderungen aus Transferleistungen (vor Wertberichtigung)“ ist, ausgehend von den wie ausgeführt in die Eröffnungsbilanz übernommenen 39,2 Mio. EUR, durch tägliche Fortschreibung aus WAUS nach SAP entwickelt worden. Dabei ist nicht berücksichtigt worden, dass die Veränderungen im Soll und Ist auf den Buchungsstellen, die im Ausgangswert nicht enthalten sind (4.4491, 4.4600 und 4.4990), nicht einbezogen werden dürfen. Dadurch ist der Forderungsbestand um ca. 1,5 Mio. EUR (die Forderungen beim Mündelvermögen/Beistandschaften haben um diesen Betrag abgenommen) zu niedrig ausgewiesen worden (zusätzlich zu den weiterhin enthaltenen Überzahlungen von ca. 2,2 Mio. EUR). Die Verwaltung hat bereits während der Prüfung zugesagt, diesen Fehler zu bereinigen. Es wird gebeten im Rahmen der Stellungnahme die Umsetzung mitzuteilen.

Der Forderungsbestand vor Wertberichtigung (Konto 15310020) bei den Forderungen aus Transferleistungen ist zum 31.12.2010 tatsächlich (Forderungsbestand Personenkonten WAUS) um ca. 3,7 Mio. EUR höher gewesen als in der Bilanz ausgewiesen.

Im Hinblick auf das laufende Prüfungsverfahren durch das Rechnungsprüfungsamt bei Mündelvermögen und Beistandschaften ist dieser Bereich nicht Gegenstand der überörtlichen Prüfung gewesen. Die Auswirkungen der aufgeführten Feststellungen sollten bei der örtlichen Prüfung ggf. berücksichtigt werden.

2.2 Sonstige Verbindlichkeiten

- 24 Die sonstigen Verbindlichkeiten sind von 66,7 Mio. EUR (Eröffnungsbilanz) auf 167,8 Mio. EUR Ende 2010 gestiegen. Ursächlich dafür waren u.a. Geldeingänge aus Termingeldanlagen i.H.v. 65 Mio. EUR, die wegen fehlender Buchungszeichen als ungeklärte Zahlungseingänge behandelt worden waren. Ferner waren Zunahmen beim Sachkonto „debitorische Akontozahlungen“ von 10,3 Mio. EUR auf 22,5 Mio. EUR, bei den erhaltenen Anzahlungen (Klinikum und Immobilienverkäufe) von 9,1 Mio. EUR auf 34,1 Mio. EUR, bei den aktivierungsfähigen Verbindlichkeiten der Ämter von 0 auf 16,2 Mio. EUR und bei den Verbindlichkeiten für S 21 von 0 auf 27,6 Mio. EUR zu verzeichnen. Der „echte“ Klärungsbestand (ungeklärte Zahlungseingänge) stieg von 730 TEUR auf 4,9 Mio. EUR an.

In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind nur diejenigen Verbindlichkeiten aus ungeklärten Zahlungsein- und -ausgängen darzustellen, die bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses nicht aufgeklärt, zugeordnet oder bereinigt werden konnten. U.a. sind ungeklärte Beträge, die durch verspätet vorgenommene Sollstellungen (z.B. bei Grundstücksverkäufen, Mitarbeiteressen Kindertagesstätten) entstanden sind, im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten den entsprechenden offenen Forderungen im Rahmen eines Passiv-Aktiv-Tausches zuzuordnen. Dazu ist es erforderlich, dass die Sollstellungen zeitnah durch die Fachämter vorgenommen werden. Ferner sind die vor dem Abschlussstichtag geleisteten Einzahlungen, die Erträge des Folgejahres sind (debitorische Akontozahlungen / Überzahlungen) künftig der Bilanzposition „Passive Rechnungsabgrenzungsposten“ zuzuordnen.

2.3 Ermächtigungsübertragungen

- 25 Nicht ausgeschöpfte Auszahlungen für Investitionen sind i.H.v. 275,7 Mio. EUR gem. § 21 Abs. 1 GemHVO ins Jahr 2011 übertragen worden (Anlage 3 zur GRDRs. 560/2011). Dieser Betrag entspricht 88 v.H. des Planansatzes 2010 und annähernd 100 v.H. des Planansatzes 2011. Dies ist ein Zeichen dafür, dass bei der Veranschlagung der Mittel die Planungsgrundsätze nicht ausreichend beachtet wurden, insbesondere die Veranschlagung von Ausgaben in dem Haushaltsjahr, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (§ 10 Abs. 1 GemHVO) und bei Baumaßnahmen die Pflicht, vor deren Veranschlagung hinreichend konkrete Bauausführungs- und -kostenpläne vorzuhalten. Die Zusammensetzung der investiven Ermächtigungsübertragungen vermittelt vielmehr den Eindruck, dass bei den Planansätzen nicht ausgeschöpfte Planansätze teilweise undifferenziert und ohne Nachweis der gesetzlichen Voraussetzungen übertragen wurden, z.B.

Amt für Liegenschaften und Wohnen:

Grunderwerb: Planansatz 2010 18,05 Mio. EUR, übertragene Ermächtigungen 25,3 Mio. EUR; Pauschale für Ausbau Kinderbetreuung: keine konkrete Baumaßnahme dargestellt, Planansatz im Haushaltsplan nicht aufgeführt, übertragene Ermächtigung: 1,5 Mio. EUR.

Stadtkämmerei:

Infrastrukturmaßnahmen in Neubaugebieten, Planansatz 2010 9,5 Mio. EUR, übertragene Ermächtigungen 6,8 Mio. EUR.

Schulverwaltungsamt:

2. Sonderprogramm Schulsanierung, Planansatz 2010 17,5 Mio. EUR, übertragene Ermächtigungen 13,4 Mio. EUR; Schulen für PGES/Neubau, Planansatz 12 Mio. EUR, übertragene Ermächtigungen 28 Mio. EUR.

Kulturamt:

Erwerb von bewegl. Anlagevermögen Planetarium, Planansatz 2,7 Mio. EUR, übertragene Ermächtigungen 2,7 Mio. EUR.

2.4 Ergebnisrechnung

- 26 Für mehrere von der Vollziehung ausgesetzte Gewerbesteuerbescheide des Steuerschuldners GP-Nr. 1100224310 sind am 24.11.2010 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Zerlegungsbescheide der Finanzbehörde ergangen. Gleichzeitig wurde die Aussetzung der Vollziehung aufgehoben. Die LHS hat am 30.11.2010 manuell erstellte Gewerbesteuer- und Zinsbescheide über insgesamt 139,9 Mio. EUR an das Unternehmen geschickt und das Ende der Aufhebung der Vollziehung für diejenigen Beträge, für die der Rechtsbehelf keinen Erfolg hatte, zum 03.01.2011 erklärt. Der entsprechende Zahlungseingang wurde am 03.01.2011 gebucht. Die maschinelle Sollstellung des Gewerbesteuerertrags ist erst am 17.01.2011 vorgenommen worden. Dadurch wird der Ertrag nicht im Ergebnis 2010, sondern erst im Ergebnis 2011 ergebniswirksam.

Hierzu ist festzustellen:

Abweichend von den kameralen Rechnungsabgrenzungsvorschriften (§ 42 Abs. 1 Satz 1 GemHVO) sind im NKHR Erträge in demjenigen Haushaltsjahr zu veranschlagen und zu buchen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (§ 10 Abs. 1 GemHVO). Steuerforderungen sind deshalb, ungeachtet der Zahlungsbedingungen (Fälligkeit), dem Jahr des Bescheiddatums zuzuordnen (Entstehungsdatum, s. hierzu auch Leitfaden zur Buchführung im NKHR, Arbeitsfassung vom 24.07.2008, S. 18 und Bilanzierungsleitfaden vom Januar 2011, S. 21). Die am 30.11.2010 erstellten Gewerbesteuer- und Zinsbescheide sind am 03.12.2010 bekannt gegeben (§ 122 Abs. 2 AO) und damit wirksam geworden. Nichtigkeitsgründe (§ 125 AO) oder erforderliche Wertberichtigungen, z.B. wegen eines eingelegten Widerspruchs, sind nicht ersichtlich. Die Erträge sind deshalb in vollem Umfang im Rechnungsergebnis 2010 auszuweisen (s. hierzu auch Schlussbericht 2010 der örtlichen Prüfung, S. 54).

- 27 Wegen der Buchung und Darstellung der Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit Geldanlagen im ordentlichen Ergebnis wird auf Rdnr. 14 hingewiesen.
- 28 Im Jahresabschluss 2010 ist die Rückstellung für die Mehrkosten der Risikostufe 1 S 21 (vgl. Rdrrn. 19) um die Verzinsung (6,388 Mio. EUR) auf 148,352 Mio. EUR erhöht worden. Werden diese zweckgebundenen Mittel künftig als sonstige Rücklagen ausgewiesen, ist § 23 GemHVO zu beachten.