

Entwicklung und besondere Ergebnisse der überörtlichen Kommunalprüfung

Die Beurteilung des finanziellen Handlungsspielraums und der dauerhaften Leistungsfähigkeit der kommunalen Körperschaften mit dopplischem Rechnungswesen im Rahmen der turnusmäßigen überörtlichen Prüfung wird aktuell durch fehlende Jahresabschlüsse erschwert.

Die überörtliche Kommunalprüfung musste mehrfach Rechtsverstöße und unwirtschaftliches Handeln beanstanden. In 2 Fällen wurde die gesetzliche Aufgabenverteilung missachtet.

1 Überörtliche Kommunalprüfung

- 1 Der SRH ist für die turnusmäßigen überörtlichen Prüfungen nach §§ 108 und 109 SächsGemO und die Prüfung der Eröffnungsbilanzen nach § 88a Abs. 2 Satz 1 i. V. m. §§ 108, 109 SächsGemO zuständig.
- 2 In den Jahren 2016 und 2017 wurden vom SRH und seinen StRPrÄ folgende Einrichtungen geprüft, davon einige in Teilbereichen mehrfach:

Übersicht: Prüfungen des SRH und der StRPrÄ

| | Anzahl der zu Prüfenden ¹ (Stand 01.01.2018) | Prüfungen in den Jahren | | davon Prüfungen Eröffnungsbilanzen (2016 und 2017) |
|---|--|-------------------------|------|--|
| | | 2016 | 2017 | |
| Landkreise | 10 | 6 | 14 | 5 |
| Kreisfreie Städte | 3 | 1 | 4 | 0 |
| Gemeinden | 419 | 116 | 104 | 140 |
| Verwaltungsverbände | 6 | 0 | 1 | 1 |
| Eigenbetriebe | 94 ² | 4 | 0 | - |
| Zweckverbände | 156 | 26 | 16 | 18 |
| regionale Planungsverbände | 4 | 0 | 0 | 0 |
| sonstige Verwaltungen | 4 | 2 | 0 | 0 |
| kommunale Unternehmen in Privatrechtsform | 670 ³ | 2 ³ | 0 | - |
| Summe | 1.366 | 157 | 139 | 164 |

- 3 Im Jahr 2017 begann der SRH die Querschnittsprüfung „Prüfung im Bereich des SGB VIII – Inobhutnahme unbegleiteter minderjähriger Ausländer (umA)“, in die alle 10 Landkreise sowie die 3 Kreisfreien Städte einbezogen wurden.
- 4 Der SRH führte beginnend im Jahr 2017 Organisationsuntersuchungen in 6 Gemeinden der Größenklasse 5.000 bis 10.000 EW durch. Die Ergebnisse werden Grundlage für die Erarbeitung von Organisationsempfehlungen sein. Die Gemeinden sollen damit Empfehlungen und Hinweise zum Organisationsaufbau, zur Personalbemessung sowie zur Aufgabewahrnehmung erhalten.
- 5 Die überörtlichen Prüfungen der Eröffnungsbilanzen nahmen auch in den Jahren 2016 und 2017 einen hohen Stellenwert ein und banden entsprechende Prüfungskapazitäten insbesondere der StRPrÄ. Die Situation im Hinblick auf die zur überörtlichen Prüfung vorgelegten Eröffnungsbilan-

Nach wie vor fehlende Eröffnungsbilanzen

¹ Laut Angaben des StaLa. Sofern Angaben fehlten, hat der SRH diese aus eigenen Statistiken/Aufstellungen ermittelt.

² Stand: 31.12.2017, vgl. LT-Drs. 6/11712 Eigenbetriebe der Kommunen im Freistaat Sachsen.

³ Es handelt sich hier um Unternehmen des privaten Rechts mit unmittelbarer und mittelbarer kommunaler Beteiligung von mindestens 75 % nach letztem bekannt gemachten Stand vom 31.12.2015.

Zeitnahe überörtliche Prüfung vorliegender Eröffnungsbilanzen

zen ist jedoch auch im sechsten Jahr nach der Umstellung auf die kommunale Doppik nicht zufriedenstellend. Dem SRH liegen 419 festgestellte Eröffnungsbilanzen vor. Demnach fehlen noch rd. 22 % der prüfungspflichtigen Eröffnungsbilanzen. Zum 01.08.2018 waren 417 Eröffnungsbilanzen bereits geprüft bzw. noch in der Prüfung.

Bisher 20 eingeschränkte Prüfvermerke der örtlichen Rechnungsprüfung

6 Nach Kenntnis des SRH hat die örtliche Rechnungsprüfung bei der Prüfung der Eröffnungsbilanzen bisher 20 eingeschränkte Prüfvermerke erteilt, das traf u. a. auf 2 Landkreise zu. Bei 40 uneingeschränkten Prüfungsvermerken durch die örtliche Rechnungsprüfung vertrat der SRH bei seiner überörtlichen Prüfung eine gegenteilige Auffassung. Das traf ebenfalls auf 3 Landkreise zu. Uneingeschränkt darf der Prüfungsvermerk insbesondere dann nicht erteilt werden, wenn in der Eröffnungsbilanz einzelne Abweichungen von mehr als 0,7 % der Bilanzsumme oder wesentliche Verstöße gegen gesetzliche Bestimmungen festgestellt wurden. Die Feststellungen bezogen sich überwiegend auf Ersatzbewertungen und betrafen im Einzelnen nicht erkannte mangelhafte Bewertungen des Infrastrukturvermögens, der Gebäude und Grundstücke. Des Weiteren waren die fehlerhafte bzw. unterlassene Bildung von Sammelsonderposten für empfangene investive Schlüsselzuweisungen sowie die mangelhafte Darstellung von Beteiligungen Anlass für den SRH, den uneingeschränkten Prüfungsvermerk infrage zu stellen. Im Übrigen hat der SRH mehrfach mangelhafte, nicht prüffähige Dokumentationen und unvollständige Inventuren beanstandet.

Beurteilung des finanziellen Handlungsspielraums und der dauerhaften Leistungsfähigkeit durch fehlende Jahresabschlüsse erschwert

7 Der erhebliche Zeitverzug bei der Auf- und Feststellung der Eröffnungsbilanzen und damit einhergehend der Jahresabschlüsse hat auch deutlichen Einfluss auf die turnusmäßige überörtliche Prüfung auf der Grundlage des doppischen Rechnungswesens. Durch die verzögerte bzw. teilweise noch gar nicht erfolgte Vorlage der zu prüfenden Eröffnungsbilanzen sind zwischenzeitlich bei den kommunalen Körperschaften die Haushaltsjahre ab 2013 überwiegend überörtlich ungeprüft. Daher hat der SRH im Jahr 2017 mit der turnusmäßigen überörtlichen Kommunalprüfung bei Körperschaften mit doppischem Rechnungswesen begonnen. Auf der Grundlage der hierfür entwickelten Prüfungskonzeption wurden bisher (Stand: 01.08.2018) 25 Körperschaften geprüft. Der SRH bezieht in diese Prüfung aufgrund der Vielzahl von fehlenden Jahresabschlüssen auch Haushaltsjahre ohne auf- oder festgestellten Jahresabschluss ein. Dies erschwert jedoch insbesondere die kennzahlengestützte Finanzanalyse zur Beurteilung des finanziellen Handlungsspielraums und der dauerhaften Leistungsfähigkeit. So sind regelmäßig Differenzen zwischen den Ansätzen der Haushaltsplanung und den tatsächlichen Bewirtschaftungs-Ist-Zahlen festzustellen (vgl. Jahresbericht des SRH 2018, Band II, Beitrag Nr. 5). Der Jahresabschluss ist als Datengrundlage untrennbar mit dem Haushaltsplan verbunden. Nur die Inhalte des örtlich geprüften und festgestellten Jahresabschlusses besitzen entsprechende Validität und Bestandskraft und können eine verlässliche Grundlage der Haushaltsplanung bilden.

Nur festgestellte Jahresabschlüsse ermöglichen eine verlässliche Haushaltsplanung

8 Die überörtliche Prüfung wird ferner dadurch erschwert, dass in vielen Fällen nicht auf Ergebnisse der örtlichen Prüfung aufgebaut werden kann.

2 Besondere Ergebnisse der überörtlichen Kommunalprüfung

2.1 Prüfungsfeststellungen der turnusmäßigen überörtlichen Kommunalprüfungen

2.1.1 Missachtung der Aufgabenzuständigkeit innerhalb von Verwaltungsgemeinschaften

- 9 Die überörtliche Prüfung der **Gemeinde Kottmar** und ihrer **Rechtsvorgängerinnen** sowie der **Gemeinde Oberwiera** ergab Sachverhalte, in denen die nach dem SächsKomZG vorgeschriebene Aufgabenverteilung zwischen erfüllender und beteiligter Gemeinde einer Verwaltungsgemeinschaft missachtet wurde und dies zu unwirtschaftlichem Handeln führte.
- 10 Zum 01.01.2013 vereinigten sich die ehemaligen Gemeinden Eibau, Ober- und Niedercunnersdorf zur Gemeinde Kottmar. Die ehemaligen Gemeinden Ober- und Niedercunnersdorf waren bereits seit 01.04.1999 Mitglieder einer Verwaltungsgemeinschaft mit der erfüllenden Gemeinde Obercunnersdorf.
- 11 Die **ehemalige Gemeinde Niedercunnersdorf** übertrug ihrem ehrenamtlichen Bürgermeister mit Kenntnis und Billigung der RAB mit Dienstleistungsvertrag vom 11.03.2004 folgende Aufgaben:
- Anleitung, Überwachung, Arbeitseinteilung und Koordinierung der Mitarbeiter des Bauhofs einschließlich der Zivildienstleistenden und der geringfügig Beschäftigten,
 - Vorbereitung, Koordinierung, Überwachung und Zuarbeiten zur Abrechnung von Maßnahmen des 2. Arbeitsmarktes (Regie-ABM, BSi-Förderung),
 - Vorbereitung, Überwachung, Koordinierung und Zuarbeit zur Abrechnung von Fördermittelanträgen des Auftraggebers, vorrangig Maßnahmen des Amtes für ländliche Neuordnung Kamenz.
- 12 Zur Abgeltung dieser Tätigkeiten zahlte sie dem damaligen ehrenamtlichen Bürgermeister zusätzlich zu seiner gesetzlichen Aufwandsentschädigung in den Jahren 2004 bis 2012 ein monatliches Pauschalhonorar von 1.300,00 € netto.
- 13 Die mit dem Dienstleistungsvertrag übertragenen Aufgaben betrafen überwiegend solche, für deren Erledigung die Gemeinde wegen ihrer Beteiligung an einer Verwaltungsgemeinschaft gar nicht mehr zuständig war (Koordinierung und Überwachung der Abrechnung von Maßnahmen des zweiten Arbeitsmarktes und von Fördermittelanträgen) bzw. die zu den unentgeltlich zu erledigenden Kernaufgaben eines ehrenamtlichen Bürgermeisters gehörten (Aufsicht über das Personal und die Sachmittel des kommunalen Bauhofes).
- 14 Es ist jedoch nicht zulässig, dass sich ein ehrenamtlicher Bürgermeister seinen Aufwand für Verwaltungstätigkeiten der Gemeinde über die ihm zustehende Aufwandsentschädigung hinaus erstatten lässt. Die Aufgaben der Mitgliedsgemeinde Niedercunnersdorf waren im Umfang gem. § 36 Abs. 3 i. V. m. §§ 7 und 8 SächsKomZG auf die erfüllende Gemeinde Obercunnersdorf übergegangen bzw. von dieser nach Weisung zu erledigen. Für die Aufgaben, die dem ehrenamtlichen Bürgermeister weiterhin oblagen, erhielt er eine Aufwandsentschädigung nach Maßgabe der KomAEVO. Mit dieser war sämtlicher, durch das Amt allgemein verursachter erhöhter persönlicher Aufwand abgegolten.

Unzulässige Übertragung von Verwaltungstätigkeiten auf einen ehrenamtlichen Bürgermeister durch Dienstleistungsvertrag

Übertragene Aufgaben waren unentgeltlich bzw. von erfüllender Gemeinde innerhalb der Verwaltungsgemeinschaft zu erledigenden

Verursachter erhöhter persönlicher Aufwand bereits vollständig durch Aufwandsentschädigung abgegolten

- 15 Die Vereinnahmung des Honorars aus dem Dienstleistungsvertrag durch den ehrenamtlichen Bürgermeister stellt eine Verletzung seiner ihm aufgrund seiner Stellung als (ehrenamtlicher) Bürgermeister im Sinne von § 51 SächsGemO obliegenden Vermögensbetreuungspflicht dar.
- 16 Der ehemalige ehrenamtliche Bürgermeister teilte im Rahmen seiner Stellungnahme zum Entwurf des Jahresberichtsbeitrages mit, dass er den Dienstleistungsvertrag insbesondere aufgrund der Beteiligung der RAB als rechtmäßig angesehen habe und dies auch nach wie vor so sehe.
- 17 Das SMI sollte den Vorgang auswerten.
- 18 Die **Gemeinde Oberwiera** unterhielt eine Wärmeversorgungsanlage, welche überwiegend gemeindeeigene Objekte (Wohnungen, Gemeindezentrum, Turnhalle und Kindergarten) mit Wärme versorgte.
- Missachtung der vergaberechtlichen Grundsätze 19 Im Jahr 2010 beauftragte die Gemeinde eine Wohnungsgesellschaft mit der Organisation, Kontrolle und Betreuung der Heizungsanlage für 1.500 € je Monat. Bis September 2016 hatte die Gemeinde für diese Dienstleistung insgesamt 120.000 € verausgabt. Der Auftrag war unbefristet. Der Auftragsvergabe war keine öffentliche Ausschreibung vorausgegangen. Die Gemeinde hatte damit die vergaberechtlichen Grundsätze, wonach Leistungen i. d. R. im Wettbewerb zu vergeben waren, nicht beachtet.
- Offensichtliche Interessenkollision 20 Die Wohnungsgesellschaft schloss in unmittelbarem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit ihrer Beauftragung einen Geschäftsbesorgungsvertrag mit dem ehrenamtlichen Bürgermeister der Gemeinde Oberwiera als Privatperson über die Führung, die Abrechnung der Wärmelieferung und alle erforderlichen Kontroll- und Überwachungspflichten der Wärmeversorgungsanlage. Es war ein monatliches Entgelt i. H. v. 1.500 € vereinbart. Der Bürgermeister ordnete ab dem Hj. 2012 die Entgeltzahlungen an die Wohnungsgesellschaft aus dem Gemeindehaushalt an, obwohl ihm bewusst sein musste, dass diese Zahlungen die Voraussetzung für die Zahlung seines Entgeltes aus dem Geschäftsbesorgungsvertrag waren. Die Interessenkollision war offensichtliche.
- Erhebliche Zweifel an der Erforderlichkeit der beauftragten Leistungen 21 Im Rahmen der überörtlichen Prüfung kamen erhebliche Zweifel an der Erforderlichkeit der Beauftragung der Gesellschaft auf. Nach den vorgelegten Unterlagen erbrachte der Bauhof der Gemeinde maßgebliche Leistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb der Heizungsanlage, insbesondere Kontroll- und Überwachungsleistungen. Zudem übernahm innerhalb der bestehenden Verwaltungsgemeinschaft eine Mitarbeiterin der erfüllenden Stadt Leistungen im Zusammenhang mit der Heiz- und Warmwasserkostenabrechnung. Eine private Firma war zudem seit Juli 2010 mit der jährlichen Wartung der Heizungsanlage betraut und erhielt hierfür ein Entgelt von 2.300 € zzgl. MwSt. pro Wartung. Es blieb insbesondere unklar, welche Leistungen der ehrenamtliche Bürgermeister im Auftrag der Gesellschaft tatsächlich erbringen musste und tatsächlich erbrachte.
- Aufwand für Verwaltungstätigkeiten darf nicht über die gesetzliche Aufwandsentschädigung hinaus erstattet werden 22 Im Ergebnis der überörtlichen Prüfung kann nicht ausgeschlossen werden, dass die vertragliche Vereinbarung mit der Gesellschaft nur zustande kam, um dem Bürgermeister ein zusätzliches Einkommen zu verschaffen. Es ist jedoch nicht zulässig, dass sich ein ehrenamtlicher Bürgermeister seinen Aufwand für Verwaltungstätigkeiten der Gemeinde über die ihm zustehende Aufwandsentschädigung hinaus erstatten lässt. Die Aufgaben der Mitgliedsgemeinde Oberwiera waren im Umfang gem. § 36 Abs. 3 i. V. m. §§ 7 und 8 SächsKomZG auf die erfüllende Stadt übergegangen bzw. von dieser nach Weisung zu erledigen, sodass sich der Aufgabenumfang des ehrenamtlichen Bürgermeisters reduziert hätte.

Für die Aufgaben, die dem ehrenamtlichen Bürgermeister weiterhin oblagen (z. B. Aufsicht über gemeindliche Einrichtungen, Ausfertigung von Satzungen, Vorsitz im Gemeinderat), erhielt er eine Aufwandsentschädigung nach Maßgabe der KomAEVO. Mit dieser war sämtlicher, durch das Amt allgemein verursachter erhöhter persönlicher Aufwand abgegolten.

- 23 Der ehrenamtliche Bürgermeister der Gemeinde Oberwiera teilte im Rahmen der Stellungnahme zum Entwurf des Jahresberichtsbeitrages mit, dass ihm aufgrund der überörtlichen Prüfung die Unzulässigkeit des Vertragsschlusses klar geworden sei. Er werde den Geschäftsbesorgungsvertrag über die technische Betreuung beenden und sich künftig ausschließlich seinen kommunalen Aufgaben als Bürgermeister widmen.

2.1.2 Weitere Feststellungen der turnusmäßigen überörtlichen Kommunalprüfung

Stellenwiederbesetzung nach Freiwerden durch Altersteilzeit

- 24 Die ehemalige Gemeinde Eibau kündigte eigenen Mitarbeitern, um mit ihnen 2 durch die Inanspruchnahme von Altersteilzeit frei gewordene Stellen wieder zu besetzen. Ihre Rechtsnachfolgerin, die Gemeinde Kottmar, besetzte eine durch die Inanspruchnahme von Altersteilzeit frei gewordene Stelle durch eine Beschäftigte, die sich aus einem ungekündigten Arbeitsverhältnis heraus bei ihr bewarb. Aufgrund der 3 Altersteilzeitverhältnisse bezogen die Gemeinden Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz von 96.546,50 €.

Unzulässige Inanspruchnahme von Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz

- 25 Die Agentur für Arbeit förderte Altersteilzeit jedoch nur, wenn anlässlich des Übergangs eines Arbeitnehmers in die Altersteilzeit auf dem frei gemachten oder auf einem in diesem Zusammenhang durch Umsetzung frei gewordenen Arbeitsplatz ein arbeitslos gemeldeter Arbeitnehmer, ein Bezieher von Arbeitslosengeld II oder ein Ausgebildeter versicherungspflichtig im Sinne des SGB III beschäftigt wurde. Weil die Gemeinden auf den durch Altersteilzeit frei gewordenen Arbeitsplätzen Arbeitnehmer beschäftigten, die diese Voraussetzungen entweder durch zuvor von ihnen ausgesprochene Kündigungen nur formal oder wegen ihrer Einstellung aus einem ungekündigten Arbeitsverhältnis heraus überhaupt nicht erfüllten, hatten sie von vornherein keine Ansprüche auf Leistungen der Agentur für Arbeit. Soweit sie bei der Agentur für Arbeit dennoch Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz beantragten und entgegennahmen, war dies entweder rechtsmissbräuchlich oder beruhte auch auf falschen Angaben. Die Beteiligten unterliefen zudem die arbeitsmarktpolitischen Zielsetzungen des Altersteilzeitgesetzes.

- 26 Die Gemeinde Kottmar wurde anlässlich der überörtlichen Prüfung aufgefordert, den Sachverhalt unverzüglich der Zentrale der Bundesagentur für Arbeit in Nürnberg anzuzeigen und die RAB in Kenntnis zu setzen.

Beauftragung einer Eigengesellschaft

- 27 Die Stadt Ehrenfriedersdorf beauftragte ihre Eigengesellschaft – ohne den hierzu erforderlichen Stadtratsbeschluss – mit Vertrag vom 25.03.2013 mit Reinigungsleistungen für ihre kommunalen Liegenschaften ab dem 01.04.2013 in einem jährlichen Wertumfang von rd. 71,6 T€ netto.
- 28 Die Stadt ging bei der Vergabe der Leistungen von einem vergaberechtsfreien Inhouse-Geschäft aus. Die Stadt versäumte eine Überprüfung, ob die Eigengesellschaft überhaupt in der Lage war, den Dienstleistungsauftrag auszuführen oder ob nicht ein privater Dritter die Aufgabe besser und wirtschaftlicher erledigen konnte. Die Eignung der Gesellschaft war aufgrund ihrer personellen Ausstattung zumindest fraglich.

29 Die Eigengesellschaft wiederum schloss bereits am 26.03.2013 mit Vertragsbeginn 01.04.2013 einen Dienstleistungsvertrag mit einem Dienstleister im Wertumfang von 70,4 T€ netto, welcher bezüglich des Vertragsgegenstandes identisch mit dem Vertrag zwischen der Eigengesellschaft und der Stadt war und auf das Angebot des Dienstleisters vom 15.01.2013 Bezug nahm. Die Eigengesellschaft ging dabei davon aus, dass sie sich im Rahmen des Vertragsverhältnisses mit der Stadt zulässigerweise eines privatwirtschaftlichen Unternehmens zur Realisierung der Dienstleistung bediene.

30 Der Vertrag mit dem Dienstleister hatte eine Erstlaufzeit bis zum 31.12.2014 und verlängerte sich ohne weiteres Zutun. Durch Vergütungsanpassungen und Erweiterungen des Leistungsumfangs lag die Jahresvergütung für die Reinigungsleistungen bspw. im Jahr 2016 bei rd. 94,8 T€.

Bewusste Umgehung des Vergaberechts

31 Die Beauftragung der Eigengesellschaft und die weitere Beauftragung der identischen Leistung am nächsten Tag an einen privaten Dienstleister stellte eine bewusste Umgehung des Vergaberechts dar. Die Eigengesellschaft war im Oberschwellenbereich selbst unmittelbar an das Vergaberecht gebunden und daher zu einer Ausschreibung im Wege eines europaweiten offenen Verfahrens verpflichtet. Der Auftragswert dieses Dienstleistungsvertrages lag unter Berücksichtigung seiner Laufzeit über dem damals geltenden Schwellenwert von 207 T€ für eine europaweite Ausschreibung.

Schwerer Vergabeverstöß

32 Die Stadt wurde aufgefordert, über ihre Eigengesellschaft darauf hinzuwirken, dass die Leistungen alsbald dem Wettbewerb unterworfen werden.

Bau und Auslastung eines Verwaltungsgebäudes

33 Die Zusatzversorgungskasse des **Kommunalen Versorgungsverbandes Sachsen** hatte 2010 mit Planungsleistungen für einen Erweiterungsbau zum Verbandsgebäude begonnen und die entsprechenden Bauarbeiten im Juni 2015 beendet. Die Baukosten betragen inkl. Grunderwerb insgesamt rd. 9,06 Mio. €.



Quelle: Foto SRH.

34 Während der Planungszeit von Anfang 2010 bis Anfang 2012 veränderte sich die Prognose des Personalbedarfs für die Zusatzversorgungskasse und den Versorgungsverband von ursprünglich 160 Stellen bis zum Jahr 2020 auf nur noch 145 Stellen. Intern ermittelte die Zusatzversorgungskasse folglich eine Reduzierung der benötigten Nutzfläche für den Erweiterungsbau von 2.063 m² auf 1.850 m². Bei der Vorplanung betrug die Bruttogrundfläche noch 3.636 m², was für den ursprünglichen Nutzflächenbedarf als angemessen betrachtet werden konnte. Trotz reduzier-

ten Flächenbedarfs plante und errichtete die Zusatzversorgungskasse den Erweiterungsbau mit einer Bruttogrundfläche von 5.021 m².

- 35 Außerdem wählte die Zusatzversorgungskasse mit der Ausbildung eines Staffelgeschosses und der Fassadenbekleidung aus Naturstein kostenintensive Lösungen und entschied sich bei der Innenraumbeleuchtung sowie bei den Fensterbänken für einen sehr gehobenen Standard. Zwingende konstruktive oder gestalterische Gründe bzw. städtebauliche Erfordernisse lagen – entgegen der Auffassung des Kommunalen Versorgungsverbandes – hierfür jeweils nicht vor. Unangemessen hoher Ausstattungsstandard
- 36 Die Zusatzversorgungskasse als rechtlich unselbstständiger Teil des Kommunalen Versorgungsverbandes ist, wie alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften, an den Grundsatz der wirtschaftlichen und sparsamen Haushaltsführung gebunden. Sie soll deshalb Vermögensgegenstände nur erwerben, wenn dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendig ist. Außerdem soll sie unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Folgekosten die wirtschaftlichste Lösung ermitteln.
- 37 Insofern hätte die Zusatzversorgungskasse den Erweiterungsbau nur so groß planen dürfen, wie es zur Deckung des realistisch prognostizierten Raumbedarfs erforderlich gewesen wäre. Hinsichtlich der konstruktiven und gestalterischen Lösung hätte sie zudem die wirtschaftlichste Variante wählen müssen. Damit wäre ein Gebäude mit etwa 1.385 m² weniger Bruttogrundfläche (3.636 m² statt 5.021 m²) erforderlich gewesen. Eine exakte Kostenminderung kann nicht konkret berechnet werden, da die Kostenkennwerte bei bloßen Flächenreduzierungen nicht gleich bleiben, sondern aufgrund von Fixkosten i. d. R. ansteigen. Es kann jedoch festgestellt werden, dass die geprüfte Körperschaft den Erweiterungsbau mit tatsächlichen Herstellungskosten (ohne Grunderwerbskosten) von etwa 1.742 € je m² Bruttogrundfläche errichtet hat. Damit wird die Dimension möglicher Kosteneinsparungen erkennbar. Eine funktionell gleichwertige, jedoch preiswertere Fassadengestaltung sowie die Reduzierung der genannten Ausstattungselemente auf einen angemessenen niedrigeren Standard hätten weitere 451 T€ sparen können. Der Kommunale Versorgungsverband vertritt die Auffassung, dass sich die Zahl der Mitarbeiter und der daraus entstehende Raumbedarf schneller als geplant entwickeln können. Daher erachtet er es nach wie vor für richtig, ein Gebäude errichtet zu haben, dass hinreichende Flächen bereitstellt, die bis zum Zeitpunkt ihrer Eigennutzung vermietet werden sollen. Unangemessen hohe Flächenausstattung
- 38 Auch bei der Vermietung bereits vorhandener, jedoch nicht benötigter Büroflächen verstieß die Zusatzversorgungskasse gegen das Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit. So verlangte sie eine Miete von 5,88 €/m², ermittelte jedoch in ihrer eigenen Wirtschaftlichkeitsberechnung für die Anmietung eines vergleichbaren Mietobjektes mit gutem Nutzwert und bevorzugter Lage eine monatliche Miete von 8 €/m² bis 10 €/m². Die Tiefgarageneinzelstellplätze vermietete sie für monatlich 15,34 €/Stellplatz, während vergleichbare Stellplätze in Dresden aber rd. 50 € monatlich kosteten. Bei konservativer Berechnung verzichtete sie im Zeitraum vom 01.07.2011 bis 30.06.2019 demnach auf Einnahmen von mindestens 59 T€. Inzwischen hat der Kommunale Versorgungsverband die Mietverträge mit Wirkung vom 01.07.2019 angepasst, er verlangt nunmehr 8 €/m² sowie 30 €/Tiefgarageneinzelstellplatz. Nichtvermietung von freien Büroflächen
- 39 Mit dem Erweiterungsbau waren weitere Büroflächen entstanden, die der Kommunale Versorgungsverband und seine Zusatzversorgungskasse nicht benötigten. Entgegen den Beteuerungen im Verwaltungsrat im Oktober 2010 wurde bis zum Bauende keine Konzeption zur künftigen Raumebelegung für das eigene Personal und zu den Vermietungsberei-

chen erarbeitet. Eine Markterkundung für potenzielle Mieter führte die Zusatzversorgungskasse weder in der Planung noch in der Bauphase durch. Der Kommunale Versorgungsverband vertritt die Auffassung, dass er erst nach einer Mitte des Jahres 2015 abgeschlossenen Organisationsuntersuchung in der Lage gewesen sei, konkrete Planungen für die Gebäudebelegung erstellen zu können. Erst im Zuge der überörtlichen Prüfung (seit Juli 2017) wurde begonnen, sich um die Vermietung zu kümmern (Immobilienportale, -makler und Direktangebote an kommunale Einrichtungen). Nach Einschätzung der überörtlichen Prüfung bedeutete das allein für die Jahre 2016 und 2017 fiktive Einnahmeverluste von 87,5 T€. Im Januar 2018 bot die Zusatzversorgungskasse bspw. auf einem Immobilienportal insgesamt 605 m² zur Vermietung im Bestandsgebäude an.

2.2 Prüfungsfeststellungen aus den überörtlichen Eröffnungsbilanzprüfungen

Bilanzierung der Zweckverbandsmitgliedschaft

Unzulässige Doppelbilanzierung einer kommunalen Beteiligung

- 40 Die Große Kreisstadt Meißen wies in ihrer Eröffnungsbilanz die Beteiligung am AZV „Gemeinschaftskläranlage Meißen“ doppelt aus. Die Beteiligungen am AZV setzten sich gemäß Anhang zur Eröffnungsbilanz aus den Positionen „Abwasserzweckverband Gemeinschaftskläranlage Meißen – Mitgliedschaft“ mit rd. 16,9 Mio. € und „Abwasserzweckverband Gemeinschaftskläranlage Meißen – Kapitaleinlage“ mit rd. 14 Mio. € zusammen.
- 41 Bei der Berechnung des Wertes „Mitgliedschaft“ ging die Stadt von einer Beteiligungsquote von 37,71 % am AZV aus, die der in der Verbandsatzung des AZV festgelegten Beteiligungsquote entsprach. Als Wert des anteiligen Eigenkapitals am AZV ermittelte die Stadt den Bilanzwert von rd. 16,9 Mio. € nach der Eigenkapitalspiegelmethode.
- 42 Darüber hinaus wies die Stadt den Wert „Kapitaleinlage“ aus. Die Kapitaleinlagen hatte der AZV von seinen Verbandsmitgliedern bei Gründung erhoben, wovon damals rd. 21,2 Mio. € auf die Stadt Meißen entfielen. Beim AZV wurden die eingezahlten Kapitaleinlagen unter der Kapitalposition „zweckgebundene und sonstige Rücklagen“ ausgewiesen. Aus dem Kapital zahlt der AZV seit 2003 jährlich einen Betrag an die Verbandsmitglieder zurück. Der bilanzierte Wert von rd. 14 Mio. € entsprach dem Stand der Kapitaleinlage der Stadt beim AZV zum Bilanzstichtag.
- 43 Kommunale Beteiligungen an Unternehmen oder bilanzierenden Zweckverbänden sind entweder mit den Anschaffungskosten oder nach der Eigenkapitalspiegelmethode mit dem anteiligen Eigenkapital zu bewerten. Nach den Festlegungen der Stadt Meißen zur Bewertung von Finanzanlagevermögen war die Eigenkapitalspiegelmethode der Bewertung zugrunde zu legen.
- 44 Das Eigenkapital (Reinvermögen) des AZV kann nur einmal auf die Verbandsmitglieder aufgeteilt und damit auch nur einmal bei den jeweiligen Verbandsmitgliedern als Beteiligung bilanziert werden. Eine doppelte Bilanzierung ist nicht zulässig.
- 45 Die Große Kreisstadt Meißen teilte in ihrer Stellungnahme mit, dass nach ihrer Auffassung die Erfassung und Bewertung der Beteiligungen und die bilanzielle Darstellung der Kapitaleinlage einschließlich ihres Rückflusses zwei getrennt voneinander zu betrachtende Sachverhalte seien. Bereits in der kameralen Vermögensrechnung sei dargestellt worden, dass die an den AZV gezahlte Kapitaleinlage durch einen von der Stadt aufgenommenen Kredit finanziert war. Dieser Sachverhalt sei in die Bilanz übernommen worden. Zusätzlich seien ebenfalls für die Eröff-

nungsbilanz erstmalig die Finanzbeziehungen zu den Beteiligungen zu bewerten gewesen. Dies sei mittels Eigenkapitalspiegelmethode geschehen.

46 Infolge der Feststellungen der überörtlichen Eröffnungsbilanzprüfung des AZV habe die Verbandsversammlung am 17.07.2017 beschlossen, die Kapitaleinlage zum 01.01.2016 als Verbindlichkeit auszuweisen. Dies reduziere folglich den Wert der Beteiligung. Eine Korrektur könne die Stadt jedoch erst im Jahresabschluss 2016 vornehmen, da der Beschluss erst im Jahr 2017 gefasst worden sei.

47 Der SRH bleibt bei seiner Auffassung. Im Ergebnis liegt eine unzulässige Doppelbilanzierung vor. Die Kapitaleinlage wies der AZV unter der Kapitalposition „zweckgebundene und sonstige Rücklagen“ aus, sodass diese im Rahmen der Eigenkapitalspiegelmethode in den Wert der Finanzanlagen der Eröffnungsbilanz der Großen Kreisstadt Meißen einfluss. Eine zusätzliche Abbildung der kreditfinanzierten Einlageerbringung in der Eröffnungsbilanz war weder zulässig noch notwendig. Unabhängig von der nunmehr geänderten Bilanzierung des AZV und den Folgewirkungen auf die Vermögensrechnung der Stadt muss die Große Kreisstadt die Berichtigung der Eröffnungsbilanz im letzten noch nicht festgestellten Jahresabschluss vornehmen.

Bilanzierung eines Tochterunternehmens

48 In der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2013 wies der AZV „Obere Freiberger Mulde“ Anteile an seinem Tochterunternehmen nur mit dem Stammkapital von 50 T€ aus. Dem Anhang war zu entnehmen, dass die Finanzanlagen zu Anschaffungskosten bilanziert wurden. Festlegungen zur Bewertung des Finanzanlagevermögens hatte der AZV nicht getroffen.

Erheblich zu niedrige Bilanzierung der kommunalen Beteiligung nur mit dem Stammkapital

49 Das Tochterunternehmen war nach Angaben des Rechenschaftsberichtes am 30.04.1994 mit einem Stammkapital von rd. 25,6 T€ (50 TDM) vom AZV und einer Gesellschaft als Kooperationsmodell gegründet worden. Der AZV „Obere Freiberger Mulde“ war zum damaligen Zeitpunkt mit rd. 13 T€ (25,5 TDM) beteiligt. Der Anteil am Stammkapital war vom AZV als Bareinlage eingebracht worden, Gründungskosten waren dem AZV angabegemäß nicht entstanden. Im Jahr 1996 übernahm der AZV die restlichen Anteile (49 %) zu einem Kaufpreis von rd. 12,5 T€ (24,5 TDM). Die Höhe der Anschaffungsnebenkosten konnte der AZV nicht beziffern. Zum 22.05.2001 erhöhte der AZV das Stammkapital des Tochterunternehmens im Wege der Bareinlage auf 50 T€.

50 Am 15.12.1999 wurde zwischen dem AZV und seinem Tochterunternehmen ein „Einbringungsvertrag“ geschlossen, mit dem der AZV seine der Abwasserbeseitigung dienenden Anlagen und die damit zusammenhängenden Forderungen und Verbindlichkeiten mit wirtschaftlicher Wirkung zum 01.01.2000 dem Tochterunternehmen übertrug. Dies erfolgte als Gesellschaftereinlage (verdeckte Einlage) in Höhe der Buchwerte der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten.

51 Nach den Angaben des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2012 und des Lageberichts für das Geschäftsjahr 2012 des Tochterunternehmens betrug der Saldo zwischen Vermögen und Schulden des AZV „Obere Freiberger Mulde“ im Zeitpunkt der Einbringung zum 31.12.1999 rd. 172,3 T€. Zudem erfolgte mit Wirkung zum 01.01.2005 eine teilweise Umqualifizierung eines Gesellschafterdarlehens als Gesellschaftereinlage i. H. v. rd. 431,3 T€.

| | | |
|--|----|--|
| | 52 | Der AZV „Obere Freiburger Mulde“ berücksichtigte weder die Anschaffungsnebenkosten noch die zusätzlichen Kapital- und Sacheinlagen bei der Wertermittlung für die Erstellung der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2013 und wies damit den Anteil an seinem Tochterunternehmen erheblich zu niedrig aus. |
| | 53 | Kommunale Beteiligungen an Unternehmen sind entweder mit den Anschaffungskosten oder nach der Eigenkapitalspiegelmethode zu bewerten. Nach § 38 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Anschaffungskosten sind demnach alles, was der Erwerber aufwenden muss, um die Beteiligung oder Anteile an verbundenen Unternehmen zu erwerben, wobei diese sowohl in Geld- als auch in Sachleistungen anfallen können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten. |
| Vorrang der Eigenkapitalspiegelmethode bei Nichtermittelbarkeit der vollständigen Anschaffungskosten | 54 | Lassen sich die Anschaffungskosten nicht lückenlos von der Gründung bis zum Bewertungsstichtag nachvollziehen und belegen, scheidet eine sachgerechte Bewertung zu Anschaffungskosten nach den geltenden Regelungen aus, mit der Konsequenz, dass eine Ersatzbewertung in Form der Eigenkapitalspiegelmethode vorzunehmen ist. |
| Korrektur im Jahresabschluss 2017 beabsichtigt | 55 | Der AZV bestätigte in seiner Stellungnahme zum Prüfungsbericht, dass eine nochmalige Überprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer die unzutreffende Wertermittlung bestätigt habe. Der Anteil werde nunmehr nach der Eigenkapitalspiegelmethode bewertet und eine Korrektur im Jahresabschluss 2017 vorgenommen. |
| Unzulässig gebildete Sonderposten für Investitionen vor 1990 | 56 | <p>Pauschale Sonderpostenbildung</p> <p>Die Große Kreisstadt Torgau passivierte in der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2013 pauschale Sonderposten für den Straßenaufbau (Restbuchwert rd. 31,7 Mio. €) und die Gebäude (Restbuchwert rd. 11 Mio. €) für Investitionen, die vor 1990 vom damaligen „Rat des Kreises“ finanziert worden waren.</p> |
| | 57 | Im Rahmen des abschließenden Gespräches zur überörtlichen Prüfung legte der mit der örtlichen Prüfung der städtischen Eröffnungsbilanz Beauftragte sinngemäß dar, dass der Sonderposten insbesondere für den Straßenaufbau dazu diene, eine möglichst wirklichkeitsgetreue Bewertung der Verkehrsflächen zu gewährleisten. |
| | 58 | Die Voraussetzungen für die Bildung von Sonderposten sind in § 40 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO abschließend geregelt. So sind Sonderposten z. B. für unentgeltliche Vermögensübertragungen auszuweisen. Vermögenszuordnungen nach dem VZOG stellen jedoch keine Übertragungen im Sinne unentgeltlicher Vermögensübertragungen im Sinne dieser Vorschrift dar. Die Bildung passiver Sonderposten ist für diese Fälle nicht vorgesehen (vgl. FAQ 2.51). |
| Korrektur durch Auflösung der Sonderposten im Jahresabschluss 2013 | 59 | Die Große Kreisstadt Torgau wurde zur Auflösung der Sonderposten aufgefordert. Im Rahmen der Stellungnahme teilte sie mit, dass die Korrektur bereits im Jahresabschluss 2013 vollzogen worden sei. |
| Insgesamt fehlerhafte Ersatzbewertung der Straßen | 60 | <p>Ersatzbewertung von Straßen</p> <p>Die im Rahmen der Eröffnungsbilanz der Großen Kreisstadt Wurzen durchgeführte Ersatzbewertung der Straßen war insgesamt fehlerbehaftet. Die Bilanzwerte wurden zu niedrig ausgewiesen und die Darstellung in den Anlagennachweisen war fehlerhaft.</p> |

- 61 Die fiktiven Anschaffungs- und Herstellungskosten der Straßen ermittelte die Stadt anhand der durchschnittlichen Baukosten, der Flächen der Verkehrskörper sowie unter Berücksichtigung eines Korrekturfaktors nach Zustandsbewertung der Straßen. Die so korrigierten Werte übernahm sie in die Anlagennachweise. Der Wertansatz zum Eröffnungsbilanzstichtag wurde dann durch Rückrechnung auf den fiktiven Herstellungszeitpunkt berechnet.
- 62 Die Erfassung des fiktiven Herstellungszeitpunktes in der Anlagenbuchhaltung und die programmbedingte Rückrechnung auf diesen Zeitpunkt wirkten sich letztlich wie eine weitere Abschreibung für die gleiche Nutzungszeit aus.
- 63 Gemäß § 61 Abs. 11 SächsKomHVO-Doppik/SächsKomHVO ist in der Anlagenübersicht die Entwicklung des Anlagevermögens bis zum Eröffnungsbilanzstichtag unter Angabe historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten oder hilfsweise deren Ersatzwerte, der kumulierten Abschreibungen und der Buchwerte zum Eröffnungsbilanzstichtag darzustellen. Für ersatzbewertete Straßen sind die auf der Grundlage von aktuellen Durchschnittswerten ermittelten Anschaffungs- und Herstellungskosten einzutragen und die aufgrund der Korrekturfaktoren ermittelten Abschläge in voller Höhe als kumulierte Abschreibungen auszuweisen. Da der jeweilige Zustand der Straße bereits durch den über die Zustandsnote ermittelten Korrekturfaktor berücksichtigt wird, sind weitere Abschreibungen ersatzbewerteter Straßenaufbauten zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz nicht vorgesehen. Eine Rückrechnung auf den Herstellungszeitpunkt findet nicht statt.
- 64 Beispielsweise hätten die fiktiven Anschaffungs- und Herstellungskosten von 2 Straßenabschnitten der Ortsverbindungsstraße Burkartshain-Oelschütz 682 T€ anstatt der in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen 545 T€ betragen müssen. Dieser Wert war um die auf Grundlage einer Zustandsbestimmung der Straße errechnete Abschreibung zu mindern. Daraus hätte sich ein Eröffnungsbilanzwert von insgesamt 545 T€ anstatt der ausgewiesenen 454 T€ ergeben.
- 65 In ihrer Stellungnahme zum Prüfungsbericht bestätigte die Große Kreisstadt die Feststellungen der überörtlichen Prüfung, lehnte jedoch eine Berichtigung ihrer Eröffnungsbilanz ab. Die Auswirkungen einer Korrektur seien doch nur gering und die fehlerhafte Bewertung in Anbetracht der Neuregelungen zum kommunalen Haushaltsausgleich ab 01.01.2018 nicht zukunftswirksam. Keine Berichtigung der Eröffnungsbilanz beabsichtigt
- 66 Der SRH bleibt bei seiner Auffassung, dass es sich um einen systematischen Fehler handelt, der die Fehlerhaftigkeit aller ersatzbewerteten Straßen nach sich zieht und eine Überprüfung und Korrektur unabdingbar macht. Systematischer Fehler macht die Überprüfung und Berichtigung unabdingbar
- 2.3 Stellungnahmen**
- 67 Das SMI sah von einer Stellungnahme ab und verwies auf die mit den angesprochenen Kommunen durchgeführten Anhörungsverfahren.