

Anlage 2

Rot = gesetzliche Festlegung

Blau = Festlegung der Stadt Dessau-Roßlau

Gelber Kasten = Erläuterungen zu einzelnen Festlegungen

Lila = Arbeitshinweise

Auszug aus der Bewertungsrichtlinie der Stadt Dessau-Roßlau

9... Bewertung der Rückstellungen

Begriffsdefinition

Bei den Rückstellungen¹ handelt es sich um einen Passivposten der Vermögensrechnung (Bilanz) für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde, die ihrem Grunde nach am Bilanzstichtag bestehen bzw. zu erwarten sind, wobei jedoch Höhe und/oder Fälligkeitstermin noch ungewiss (d. h. noch nicht exakt bestimmbar) sind. Rückstellungen werden insofern für Verbindlichkeiten (im Außenverhältnis) oder für Aufwendungen (im Innenverhältnis) gebildet, die Auszahlungen in späteren Rechnungsperioden nach sich ziehen, welche aufgrund ihrer wirtschaftlichen Verursachung jedoch aufwandsmäßig bereits dem aktuellen bzw. abgelaufenen Haushaltsjahr zugerechnet werden müssen. Somit dienen die Rückstellungen der periodengerechten Darstellung des Ressourcenverbrauchs und verdeutlichen künftig anstehende Auszahlungen für einen bereits entstandenen Aufwand. Die Bildung von Rückstellungen erfolgt durch eine Rückstellungszuführung zu Lasten der Aufwandsart, die bei Inanspruchnahme und Abrechnung bereits im laufenden Haushaltsjahr berührt bzw. belastet worden wäre. Mit der Rückstellungsbildung erhöhen sich die Aufwendungen des Haushaltsjahres. Die Liquidität der Kommune wird jedoch zu diesem Zeitpunkt nicht berührt.

Gemäß § 35 GemHVO sind Rückstellungen für folgende ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen zu bilden

1. Die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen, es sei denn, die Gemeinde ist Pflichtmitglied im Kommunalen Versorgungsverband Sachsen-Anhalt.

Wenn dies der Fall ist, dürfen diese Pflichtmitglieder nach § 35 Abs. 1 Satz 3 GemHVO Doppik keine Pensionsrückstellungen bilden. Dies bedeutet, dass alle entstandenen Verpflichtungen gegenüber aktiven Beamten, allen Pensionären sowie allen Hinterbliebenen in der Bilanz nicht auszuweisen sind.

Angesichts dessen, dass alle Gemeinden und Städte, die versorgungsberechtigte Beamte haben, Pflichtmitglieder des Versorgungsverbandes im Lande Sachsen-Anhalt sind, wird den Kommunen und damit der Stadt Dessau-Roßlau die Bildung von Pensionsrückstellungen untersagt.

2. Die Beihilfeverpflichtungen gegenüber Versorgungsempfängern, es sei denn, die Gemeinde ist Pflichtmitglied im Kommunalen Versorgungsverband Sachsen-Anhalt.

Bei der Bewertung der Beihilfeverpflichtungen ergeben sich keine Unterschiede zur Bewertung der Pensionsverpflichtungen.

3. Die Verdienstzahlungen für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen.

¹ Rückstellungen sind in Abgrenzung zu Rücklagen (Bestandteil des Eigenkapitals) Teil des Fremdkapitals

Anlage 2

Die Altersteilzeit hat seit Inkrafttreten des Altersteilzeitgesetzes (ATG) zum 1. August 1996 ihren festen Platz im Personalmanagement der Stadt Dessau-Roßlau eingenommen, da sie für ältere Arbeitnehmer eine Möglichkeit bietet, vorzeitig in den Ruhestand zu gehen. Auf der Grundlage des ATG wurde für den Bereich des öffentlichen Dienstes ein Tarifvertrag zur Regelung der Altersteilzeit (TV ATZ) geschaffen, der im Einklang mit der Zielsetzung des ATG für ältere Beschäftigte im öffentlichen Dienst einen gleitenden Übergang vom Erwerbsleben in den Ruhestand ermöglichen soll. Nach dem TV ATZ können Altersteilzeitverhältnisse zwischen Arbeitgeber und Beschäftigten für den Zeitraum nach Vollendung des 55. Lebensjahres vertraglich vereinbart werden. Diese Vereinbarung sieht im Regelfall vor, dass der Arbeitnehmer mit einer halbierten durchschnittlichen Arbeitszeit beschäftigt wird und neben dem entsprechend geminderten Arbeitsentgelt einen vom Arbeitgeber zu leistenden Aufstockungsbetrag erhält. Bei der Altersteilzeit werden grundsätzlich zwei Modelle differenziert, welche unterschiedliche Auswirkungen auf die Bildung von Rückstellungen haben. Hierbei handelt es sich zum einen um das Teilzeitmodell und zum anderen um das Blockmodell.

Modelle der Altersteilzeit

Bei dem klassischen Teilzeitmodell (auch Gleichverteilungsmodell genannt) wird dem Beschäftigten eine reduzierte tägliche Arbeitszeit im gesamten Zeitraum der Altersteilzeitvereinbarung gewährt, wobei als Arbeitsentgelt ein entsprechend der Arbeitszeit verringertes Bruttogehalt zuzüglich eines Aufstockungsbetrages gezahlt wird. Bei diesem Modell kommt es grundsätzlich zu einer gleichmäßigen und kontinuierlichen Verteilung der Arbeitszeit auf die gesamte Zeitspanne der Altersteilzeitarbeit. Dies bedeutet, dass der Beschäftigte über den vereinbarten Zeitraum hinweg seine Arbeitsleistung zwar vermindert, aber dennoch fortlaufend zu erbringen hat.

Der Regelfall in Dessau-Roßlau ist das sog. Blockmodell. Beim Blockmodell erfolgt die Arbeitszeitreduzierung in einer Beschäftigungsphase und einer anschließenden Freistellungsphase nach gleicher Dauer, wobei als Entgelt die Hälfte des bisherigen Bruttogehalts zuzüglich eines Aufstockungsbetrages gewährt wird. Der Sinn dieser Zweiteilung ist es, dass der Beschäftigte gerade nicht den ganzen Zeitraum bis zum Ruhestand dauerhaft als Teilzeitbeschäftigter tätig ist. Vielmehr arbeitet er im Rahmen der Beschäftigungsphase weiter als Vollzeitbeschäftigter und wird in der anschließenden Freistellungsphase dann vollständig von seiner Arbeitspflicht freigestellt.

Bilanzielle Behandlung von Rückstellungen für Altersteilzeit

Altersteilzeitvergütung

Nach dem Runderlass des MI vom 04.09.2009 sind für die Rückstellungsbildung die Kosten- und Wertverhältnisse am Tag der Rückstellungsbildung maßgeblich. Es ist weder eine Kostensteigerung auf Grund von Gehalts- oder Besoldungserhöhungen bis zum Erfüllungszeitpunkt zu berücksichtigen noch eine Abzinsung vorzunehmen. Ebenfalls ist kein biometrischer Abschlag für die Sterblichkeit der Beschäftigten zu berechnen, um komplizierte Zurechnungen zu vermeiden.

Bei dem **Teilzeitmodell** wird die Vergütung bzw. Besoldung für die geleistete Teilzeittätigkeit - wie auch bei regulärer Teilzeitbeschäftigung – mit ihrem gesamten Betrag als laufender Aufwand (derzeit Ausgabe im Verwaltungshaushalt) des entsprechenden Haushaltsjahres behandelt.

Obwohl der Beschäftigte im **Blockmodell** in der Beschäftigungsphase die volle Arbeitsleistung erbringt, erhält er nur eine entsprechend der Teilzeitvereinbarung anteilige Vergütung bzw. Besoldung. Der sich mit dem Beginn der Altersteilzeit durch die Nichtauszahlung des Differenzbetrages in der Beschäftigungsphase aufbauende

Anlage 2

Erfüllungsrückstand der Kommune stellt eine schrittweise anzusammelnde Rückstellung dar, die dann in der Freistellungsphase zeitanteilig in Anspruch genommen wird. Die Rückstellung umfasst neben der rückständigen Vergütung bzw. Besoldung auch die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sowie die Nebenleistungen.

Diese Verpflichtung zur Rückstellungsbildung ergibt sich daraus, dass der Beschäftigte im Blockmodell in der ersten Hälfte der Altersteilzeit die volle Arbeitsleistung erbringt, in der zweiten Hälfte von der Arbeitsleistung freigestellt wird und während des gesamten Zeitraumes des Altersteilzeitverhältnisses 50 % des Arbeitsentgeltes erhält. Demzufolge wird in der Beschäftigungsphase vom Arbeitnehmer eine Vorleistung erbracht, die erst in der Freistellungsphase vom Arbeitgeber vergütet wird. Dadurch baut sich beim Arbeitgeber während der Beschäftigungsphase ein Erfüllungsrückstand in Höhe des noch nicht entlohnten Anteils der Arbeitsleistung auf. Dieser ist jährlich als Rückstellung zur periodengerechten Darstellung der Aufwendungen zu bilanzieren.

Aufstockungsbeträge

Nach dem Erlass des MI vom 04.09.2009 hat sich die Kommune sowohl beim Blockmodell als auch beim Teilzeitmodell verpflichtet, monatliche Aufstockungszahlungen als Ergänzung zur Vergütung bzw. Besoldung zu leisten. Diese Aufstockungszahlungen stellen kein laufendes monatliches Entgelt dar. Sie tragen den Charakter einer Abfindung gegenüber dem Beschäftigten, zu der sich die Kommune bei Abschluss der Altersteilzeitvereinbarung für die Bereitschaft des Beschäftigten, ein solches Modell zu wählen, verpflichtet hat. Folglich ist der Aufstockungsbetrag in seiner gesamten Höhe bereits zu Beginn der Altersteilzeit für die gesamte Laufzeit als Rückstellung zu passivieren und dann monatlich zeitanteilig in Anspruch zu nehmen.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) vertritt ebenfalls die Auffassung, dass die durch die Kommune zu leistenden Aufstockungsbeträge nach ihrem wirtschaftlichen Charakter eine eigenständige Abfindungsverpflichtung des Arbeitgebers darstellen. Die Aufstockungsbeträge bilden damit keinen Bestandteil des für die erhaltene Arbeitsleistung zu gewährenden Entgeltes, sondern stellen vielmehr einen Ausgleich für den partiellen und frühzeitigen Verlust des Arbeitsplatzes dar. Nach Ansicht des IDW sind für die gesamten Aufstockungsbeträge bereits vor Beginn des Altersteilzeitverhältnisses eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Maßgeblich für die Rückstellungsbildung ist dabei der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung der Altersteilzeitvereinbarung. Dieser kann sich aufgrund eines Tarifvertrages, einer Betriebs- oder Individualvereinbarung ergeben. Die Auflösung der Rückstellung für die Aufstockungsbeträge erfolgt dann ratenweise über den gesamten Zeitraum des Altersteilzeitverhältnisses.

Nachfolgendes Beispiel soll die Rückstellungsbildung verdeutlichen.

Im Rahmen der Ersterfassung und Bewertung sind sämtlich zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz bestehende Altersteilzeitverpflichtungen als Rückstellung abzubilden. Als Basis für die Rückstellungsbildung dient die Dokumentation der ATZ-Vereinbarungen des Haupt- und Personalamtes. Die Zuständigkeit für die Berechnung der Rückstellungsbeträge liegt beim Haupt- und Personalamt. Änderungen nach Erstellung der Eröffnungsbilanz sind dem Amt für Stadtfinanzen mitzuteilen.

4. Die Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien.

Im Anlagevermögen der Stadt Dessau-Roßlau befindet sich keine Abfalldeponie. Insofern ist eine Rückstellungsbildung nicht erforderlich.

5. Die Sanierung von Altlasten.

In den Erläuterungen des Umweltamtes zur Übersicht der im Kataster überschädliche Bodenveränderungen, Verdachtsflächen, Altlasten und altlastverdächtige Flächen (ALVF) der Stadt Dessau-Roßlau enthaltenen kommunalen Flurstücke ist eine Unterteilung in fünf verschiedene Belastungsklassen erfolgt.

archivierte Flächen

Diese Flurstücke wurden nutzungsbezogen (perspektivische Nutzung des Grundstückes) saniert oder nach erfolgter historisch genetischer Recherche als nicht betroffene Fläche eingestuft. Sollte diese Fläche einer höherwertigen Nutzung zugeführt werden, ist eine erneute Bewertung erforderlich. Das Kataster sieht die Funktion des Löschens einer Altablagerung oder Altlast nicht vor, sondern lediglich die Archivierung wenn die gegenwärtige Nutzung des Flurstückes beibehalten wird, gehen von diesem keine Gefahren aus.

Altablagerung

Auf diesen Flurstücken befinden oder befanden sich stillgelegte Abfallbeseitigungsanlagen (z.B. alte Deponien) bzw. wurden Abfälle behandelt, gelagert oder abgelagert. Es liegen keine Untersuchungsergebnisse vor, die den Verdacht bestätigen oder ausräumen. Im Rahmen einer schutzgutbezogenen Erstbewertung (Gefahren für den Menschen, den Boden, das Grundwasser) wurde das Gefahrenpotenzial und damit der Handlungsbedarf als gering oder untergeordnet eingestuft.

Altstandort

Auf diesen Flurstücken befinden oder befanden sich stillgelegte Anlagen, in der mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen worden ist. Es liegen keine Untersuchungsergebnisse vor, die den Verdacht bestätigen oder ausräumen. Im Rahmen einer schutzgutbezogenen Erstbewertung (Gefahren für den Menschen, den Boden, das Grundwasser) wurde das Gefahrenpotenzial und damit der Handlungsbedarf als gering oder untergeordnet eingestuft.

Militär und Rüstung

Diese Flurstücke gehören zu einer ehemals militärisch genutzten Fläche (Bundeswehr, NVA, WGT-Westgruppe der sowjetischen Truppen in Deutschland). Auf diesen Gebieten besteht die Möglichkeit, dass mit diversen umweltgefährdenden Stoffen (außer Kampfmittel) umgegangen worden ist. Diese Liegenschaften wurden alle separat bereits bearbeitet und anhand einer historisch genetischen Recherche, alter Pläne und Unterlagen sowie einzelnen Untersuchungen in verschiedene Kontaminationsverdachtsflächen (KVF) und Kontaminationsflächen (KF) unterteilt. Da militärisch genutzte Flächen jedoch zum Teil sehr große Areale sind und aufgrund fehlender oder falscher sowie unvollständiger Unterlagen nicht exakt geklärt werden

kann, ob nicht doch KVF oder KF unentdeckt geblieben sind, wurde die gesamte militärisch genutzte Fläche in das Kataster aufgenommen.

Altlast / Altstandort

Diese Flurstücke gehören zu einer Altlast auf der sich eine stillgelegte Anlage befindet oder befunden hat, in der mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen worden ist. Es liegen Untersuchungsergebnisse vor, die den Verdacht bestätigen. In der Regel wurden bereits Sanierungs- oder Sicherungsmaßnahmen getroffen. Im Rahmen einer schutzgutbezogenen Erstbewertung (Gefahren für den Menschen, den Boden, das Grundwasser) wurde das Gefahrenpotenzial und damit der Handlungsbedarf als gering oder untergeordnet eingestuft.

Da in den unterschiedlichen Belastungsklassen davon ausgegangen wird, dass das Gefahrenpotential und der Handlungsbedarf als gering einzustufen ist und keine gesicherten Daten vorliegen, ob überhaupt eine Belastung mit Schadstoffen vorhanden ist, wird auf eine pauschale Rückstellung bei der Grundstücksbewertung verzichtet.

Mit dem Umweltamt wird abgestimmt, ob und für welche Grundstücke Gutachten in Auftrag gegeben wurden bzw. konkrete Vorhaben der Altlastensanierung in den nächsten 8 Jahren geplant sind (Finanzplanungszeitraum). Für diese konkreten Vorhaben werden Rückstellungen gebildet.

Vergleichend hierzu ist im Kommentar zur GemHVO NRW ausgeführt, dass diese Verpflichtung der Bildung der Rückstellungen dann vorliegt, wenn zum Bewertungsstichtag die Altlast vorliegt und bekannt ist, dass die Gemeinde auf Grund gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Beseitigung verpflichtet ist. Die Rückstellung ist in dem Haushaltsjahr zu buchen, in dem beide Voraussetzungen (gesicherte Erkenntnisse über Altlasten und die Verpflichtung zur Sanierung) erfüllt sind.

Rücksprachen hierzu mit Halle und Magdeburg ergaben, dass für Verdachtsflächen keine Rückstellungen gebildet werden.

Altlastenverdachtsflächen werden untersucht, wenn sich der Verdacht erhärtet, dass hier eine Belastung vorliegt bzw. wenn eine höherwertigere Nutzung des Grundstücks vorgesehen ist. Die Belastung wird durch mehrere immer tiefergehende Untersuchungen ermittelt (orientierende Gefährdungsabschätzung, Gefährdungsabschätzung), an deren Ende bei einer tatsächlichen Kontamination der Sanierungsplan erstellt wird. Hier ist dann auch die Rückstellung zu bilden, da in der Regel mehrere Jahre zwischen Feststellung und Beseitigung liegen.

Die Rückstellung ist bei Sanierung aufzulösen.

6. Im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden.

Begriff der Instandhaltung

Die Gemeinden sind nach § 104 Abs. 2 GO LSA dazu verpflichtet, ihre Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Dazu gehört auch eine ausreichende Instandhaltung der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens. Hierzu zählen insbesondere die Gebäude sowie das Infrastrukturvermögen, aber auch Kunstgegenstände, Maschinen und technische Anlagen. Der Begriff der Instandhaltung wird in der GemHVO nicht definiert.

Die DIN 31051 des Deutschen Instituts für Normung e.V. beschreibt die Instandhaltung als „Kombination aller technischen und administrativen Maßnahmen sowie Maßnahmen des Managements während des Lebenszyklus einer Betrachtungseinheit zur Erhaltung des funktionstüchtigen Zustandes oder der Rückführung in diesen, so dass sie die geforderte Funktion erfüllen kann.“

Diese Definition schließt die Wartung (= Maßnahmen zur Abnutzungsverzögerung), die Inspektion (= Maßnahmen zur Feststellung und Beurteilung des tatsächlichen Zustandes), die Instandsetzung (= Maßnahmen zur Verschleißbeseitigung und Wiederherstellung des funktionsfähigen Zustandes) und die Verbesserung (= Maßnahmen zur Steigerung der Funktionssicherheit, allerdings ohne Funktionsänderung) der Vermögensgegenstände ein.

Der Begriff der Instandhaltung muss zudem von Maßnahmen zur Herstellung abgegrenzt werden, da diese im neuen Rechnungswesen unterschiedlich behandelt werden. Instandhaltungsmaßnahmen führen im Gegensatz zu Herstellungsmaßnahmen nicht zu einer Wertsteigerung, so dass Instandhaltungsaufwendungen lediglich in der Ergebnisrechnung zu veranschlagen sind und nicht als Vermögenszugang in der Bilanz aktiviert werden dürfen. Um Herstellungsaufwand handelt es sich jeweils bei der Erstherstellung (Neubau), der Wiederherstellung von voll verschlissenen Vermögensgegenständen (z. B. Gebäude, die aufgrund schwerer Substanzschäden unbrauchbar sind), der Erweiterung oder einer wesentlichen Verbesserung des ursprünglichen Zustandes (z. B. Maßnahmen, die zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer und deutlichen Qualitätssteigerung führen).

Zweck der Instandhaltungsrückstellung

Die schlechte finanzielle Lage vieler Kommunen hat in der Vergangenheit oftmals zu einem Unterlassen notwendiger Instandhaltungsmaßnahmen an kommunalen Vermögensgegenständen (insbesondere Gebäuden und Verkehrsflächen) geführt. Daraus resultiert ein sich aufbauender Instandhaltungsstau, der einer versteckten Verschuldung gleichkommt. Die Kameralistik zeigte diesen Substanzverlust nicht auf. Mit der Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen soll im neuen Rechnungswesen der Zweck verfolgt werden, den Verfall des kommunalen Vermögens zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinden insoweit zu sichern. Die Verpflichtung zur Rückstellungsbildung schafft Transparenz und zeigt auf, welcher Aufwand zur ordnungsgemäßen Instandhaltung hätte geleistet werden müssen. Der Aufwand wird dem Haushaltsjahr zugeordnet, in dem er wirtschaftlich entstanden oder verursacht wurde, auch wenn die vorgesehene Maßnahme in ein späteres Haushaltsjahr verschoben wird. Gleichzeitig wird mit der Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen die Zielsetzung der intergenerativen Gerechtigkeit unterstützt. Dies wird u. a. dadurch erreicht, dass es im neuen Rechnungswesen nicht mehr möglich ist, Instandhaltungsstaus aufzubauen und den nachfolgenden Generationen aufzubürden, da das neue Rechnungswesen einen Substanzverlust des Vermögens in jedem Fall in der Ergebnisrechnung ausweist. Dies erfolgt entweder als Aufwand für die Bildung einer Rückstellung oder aber als Aufwand für eine außerplanmäßige Abschreibung.

Rechtliche Voraussetzungen

Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 GemHVO Doppik ist die Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen an zwei Voraussetzungen geknüpft. Die Instandhaltung muss im Haushaltsjahr unterlassen sein und im Folgejahr nachgeholt werden. Die Instandhaltung gilt als unterlassen, wenn sie als notwendige Maßnahme bereits veranschlagt gewesen war, dann aber die Umsetzung, z. B. aus finanziellen, personellen oder sonstigen Gründen, entfiel. Unabhängig von einer Veranschlagung

müssen auch solche Instandhaltungen als unterlassen betrachtet werden, deren Durchführung nach sach- und fachgerechter Wertung der Situation notwendig gewesen wären. Dazu zählen u. a. alle ungeplant eintretenden und unabwendbaren Sachverhalte (z. B. Sturmschäden) oder aber auch Folgeschäden aus nicht eingehaltenen Instandhaltungsplänen. Als weiteres Kriterium zur Rückstellungsbildung ist die Nachholung der Maßnahme zu nennen. Im Gegensatz zum Handelsrecht, welches eine Dreimonatsfrist für die Nachholung vorsieht, wird in Sachsen-Anhalt auf die Nachholung im Folgejahr abgestellt. Eine Nachholung liegt dann vor, wenn die entsprechende Maßnahme in der vorgeschriebenen Zeit abgeschlossen ist. Kommt es innerhalb eines Jahres nicht zur Umsetzung der Maßnahme, ist die Rückstellung aufzulösen.

Im Zusammenhang mit der Nachholung der Maßnahme im Folgejahr ist auch auf die Wahrscheinlichkeit der Realisierung besonderes Augenmerk zu legen. Um die Bildung einer Rückstellung zu rechtfertigen, muss für die Kommune die hinreichende Wahrscheinlichkeit bestehen, dass die zu Grunde liegende Maßnahme überhaupt durchgeführt wird bzw. durchgeführt werden kann. Die Realisierbarkeit der Umsetzung hat die Gemeinde anhand der Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Maßnahme, aber auch ihrer finanzwirtschaftlichen Möglichkeiten, zu ermitteln. Eine unterlassene Instandhaltung ohne hinreichende Nachholabsicht oder fehlende Sicherheit für deren Aufarbeitung rechtfertigt keine Rückstellungsbildung. Werden die erforderlichen Instandhaltungsmaßnahmen von der Kommune im Folgejahr nicht vorgenommen oder erscheint eine Nachholung der Instandhaltung im nächsten Jahr unrealistisch, hat dies grundsätzlich eine Wertminderung des Vermögensgegenstandes und somit eine außerplanmäßige Abschreibung zur Folge. Nur so kann der tatsächliche Vermögenswert dargestellt und dem Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit entsprochen werden.

Im Zuge der Erstbewertung des Anlagevermögens der Stadt Dessau-Roßlau wird der Substanzverlust durch Wertabschläge (außerplanmäßige Abschreibungen) berücksichtigt. Insoweit können ggfls. nur unterlassene Instandhaltungen im Jahr 2012, welche im Jahr 2013 nachgeholt werden in der Eröffnungsbilanz berücksichtigt werden, soweit dies nicht Bestandteil der Erstbewertung war.

Die Bewertung der Rückstellung erfolgt nach den voraussichtlichen Kosten für die Instandhaltungsmaßnahme. Diese Kosten sind aufgrund von Erfahrungswerten vorsichtig zu schätzen, wobei die zuständigen Fachämter bei der Kostenschätzung einbezogen werden müssen. Die Kostenermittlung kann auch aufgrund eines bestehenden Angebotes für die Durchführung der Maßnahme festgelegt werden.

Beispiel:

Im November 2012 werden nach einem heftigen Unwetter Schäden am Dach einer Schule entdeckt. Damit der Unterrichtsablauf nicht gestört wird, wurden vorerst nur kleinere Ausbesserungs- und Absicherungsarbeiten durchgeführt. Die Reparaturmaßnahmen zur vollständigen Beseitigung der Schäden sollen in den Sommerferien 2013 durchgeführt werden. Die geschätzten Kosten für die Reparatur belaufen sich auf 40.000 €. Hierbei handelt es sich um eine unterlassene Instandhaltung, deren Aufwand für die notwendigen Reparaturarbeiten dem Haushaltsjahr 2012 zuzurechnen sind. Die Nachholung wird im folgenden Jahr konkret beabsichtigt und eine Kostenschätzung liegt vor. Demzufolge ist in der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2013 eine Rückstellung in Höhe von 40.000 € auszuweisen.

7. Ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuer- und Sonderabgabeschuldverhältnissen.

Rückstellungen im Rahmen des Finanzausgleichs

Der Finanzausgleich stellt eine Verteilung bzw. Umverteilung der Steuereinnahmen innerhalb des Landes dar. Den Gemeinden und Gemeindeverbänden soll durch den kommunalen Finanzausgleich die finanzielle Leistungsfähigkeit sowie die kommunale Aufgabenerfüllung gesichert und damit die Selbstverwaltung nach Art. 28 Abs. 2 Grundgesetz gestärkt wird. Weiterhin dient der so genannte kommunale Finanzausgleich dazu, die großen wirtschaftlichen Unterschiede zwischen den einzelnen Kommunen durch ein bereits im Grundgesetz vorgeschriebenes Mischsystem aus eigenen Steuern (insbesondere der Grund- und Gewerbesteuer) und der Beteiligung an bestimmten anderen Steuerarten (z. B. Gemeindeanteile an der Einkommen- und Umsatzsteuer) auszugleichen. Nach Art. 88 Abs. 2 der Verfassung des Landes Sachsen-Anhalt hat das Land die unterschiedliche Finanzkraft der Kommunen auf der Grundlage eines Gesetzes, das Finanzausgleichsgesetz (FAG) angemessen auszugleichen. Dazu zahlt das Land jährliche Zuweisungen an seine Kommunen zur Stärkung ihrer Finanzkraft. Die Höhe der Zuweisungen richtet sich dabei auch nach der eigenen Steuerkraft der Kommunen. Steuerstarke Kommunen erhalten demnach weniger Zuweisungen als steuerschwache oder zahlen an steuerschwache Kommunen.

Der Finanzbedarf einer Kommune ermittelt sich aus der Differenz zwischen Bedarfsmesszahl (§ 13 FAG) und der Steuerkraftmesszahl (§ 14 FAG). Übersteigt die Bedarfsmesszahl die Steuerkraftmesszahl, so wird dieser Unterschiedsbetrag vom Land im Rahmen des Finanzausgleichs zu 70 % ausgeglichen (§ 12 Abs. 2 FAG). Liegt im umgekehrten Fall die Steuerkraftmesszahl einer Gemeinde um mehr als 50 % über ihrer Bedarfsmesszahl, so muss sie entsprechend § 23 Abs. 2 FAG 30 % des über diesem Grenzwert liegenden Betrages als Finanzausgleichsumlage abführen, die zur Finanzierung dieses Finanzausgleichssystems dem Ausgleichsstock (§ 23 FAG) zugeführt wird. Je höher die Steuerkraft einer Kommune ist, desto höher ist somit auch die zu leistende Finanzausgleichsumlage. Bei der Berechnung der Steuerkraftmesszahl sind hauptsächlich die Verhältnisse bei den Steuereinnahmen der vorvergangenen Jahre maßgeblich (§ 14 Abs. 3 und 4 FAG), so dass die tatsächliche Zuweisung bzw. die zu leistende Finanzausgleichsumlage des aktuellen Jahres erst in den Folgejahren exakt ermittelt werden kann.

Soweit der Kommune am Abschlussstichtag bekannt ist, dass aufgrund hoher Steuereinnahmen im aktuellen Haushaltsjahr eine Überzahlung aus dem Finanzausgleich des Landes vorliegt oder sie eine Nachzahlung für die Finanzausgleichsumlage zu leisten hat, muss die Kommune bereits im Jahr ihrer maßgeblichen Steuereinnahmen eine Rückstellung für die zu erwartenden Mehraufwendungen (Rückzahlung von Zuweisungen oder zusätzliche Umlagebelastungen) des übernächsten Jahres prognostisch ermitteln und aufwandswirksam zurückstellen.

Die Bildung einer Rückstellung ist nur für den Fall einer zum Eröffnungsbilanzstichtag (01.01.2013) bekannt gewordenen und quantifizierten Überzahlung realistisch und zu prüfen.

Rückstellungen für Steuerschuldverhältnisse

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen kommen insbesondere für die im Haushalt einer Kommune nicht selbständigen Unternehmen und Einrichtungen in Betracht. Diese Einrichtungen der

Kommune können umsatz-, gewerbe- und körperschaftsteuerpflichtig sein, sofern es sich hierbei um so genannte Betriebe gewerblicher Art (BgA) handelt, welche die Voraussetzungen der entsprechenden rechtlichen Grundlagen (Umsatzsteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, Körperschaftsteuergesetz) erfüllen und auf die die gesetzlichen Ausnahmeregelungen keine Anwendung finden. Bei einem Betrieb gewerblicher Art handelt es sich grundsätzlich um eine Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG).

Die Eigenbetriebe werden hier nicht aufgeführt, da diese selbst Rückstellungen bilden.

Folgende Betriebe gewerblicher Art werden in Dessau-Roßlau geführt:

Märkte Dessau, Waldbad, Stadtschwimmhalle, Südschwimmhalle, Schwimmbad Roßlau, Heimat-u. Schifferfest, Marktwesen Roßlau, Weihnachtsmarkt Burg, JKS Krötenhof, Burg Roßlau, Tierpark, Meisterhäuser, Elbe-Rosel Halle, Bowlingcenter Rodleben, Schwimmbad Rodleben, Berufsschulzentrum Cafeteria, Volkshochschule, Stadtinformation Vermessungsamt, Bauordnungsamt, TGZ, Gaststätten, Kantine Rathaus Roßlau, Sitzungsräume Rathaus; Garagen, Jagdschloß, Funkstation, Kantine Technisches Rathaus.

Aufgrund der Tatsache, dass Betriebe gewerblicher Art steuerpflichtig sein können, kann es in diesem Zusammenhang auch notwendig werden, Rückstellungen für künftig zu bezahlende Steuerforderungen zu bilden, wenn diese bereits im laufenden Haushaltsjahr erkennbar werden. Demzufolge sind diese Steuern im laufenden Haushaltsjahr wirtschaftlich verursacht und somit künftig zurückzustellen. Hierbei ist die Rückstellung als Differenz zwischen der voraussichtlichen Steuerschuld für das Haushaltsjahr und den bereits entrichteten Vorauszahlungen zu ermitteln. Nur der verbleibende Differenzbetrag ist als Rückstellung auszuweisen.

Die Prüfung der Rückstellungsbildung für die städtischen BGA's erfolgt zum Stichtag 01.01.2013.

Weiterhin kann für die Kommune im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen eine Rückstellungsbildung für die Gewerbesteuerumlage notwendig werden. Nach Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG i. V. m. dem Gemeindefinanzreformgesetz (GFRG) können Bund und Länder durch eine Umlage an dem Aufkommen der Gewerbesteuer beteiligt werden. Die Grundlage für die Berechnung der Gewerbesteuerumlage ist hierbei das Ist-Aufkommen der Gewerbesteuer im Erhebungsjahr. Gemäß § 6 Abs. 2 GFRG wird dieses durch den von der Gemeinde für das betreffende Jahr festgesetzten Gewerbesteuerhebesatz geteilt und anschließend mit einem im Gesetz festgelegten Faktor vervielfältigt. Solch eine Berechnung der Gewerbesteuerumlage führt dazu, dass eine Gemeinde mit hoher Gewerbesteuerkraft auch eine hohe Umlage zu zahlen hat, dagegen muss eine Gemeinde mit geringer Gewerbesteuerkraft eine niedrige Umlage leisten.

Die Gewerbesteuerumlage ist von der Gemeinde jährlich bis zum 1. Februar des auf das Erhebungsjahr folgenden Jahres, unter Anrechnung der geleisteten Abschlags-/ Vorauszahlungen, abzuführen (Schlussabrechnung). Die kassenmäßigen Abflüsse (Abschlagszahlungen) erfolgen vierteljährlich bis zum 1. Mai, 1. August und 1. November entsprechend der Höhe des Gewerbesteuer-Ist-Aufkommens des jeweils vorangegangenen Quartals (§ 6 Abs. 7 GFRG). Im Dezember erfolgt schließlich eine Vorauszahlung auf die Schlussabrechnung, die der Höhe der Abschlagszahlung des 3. Quartals entspricht. Falls nun im 4. Quartal das Gewerbesteueraufkommen

erheblich höher ist als im 3. Quartal, können der Vorauszahlungsbetrag und die tatsächlich abzuführende Gewerbesteuerumlage auseinander fallen. Dies hätte eine Nachzahlung der Umlage im kommenden Haushaltsjahr zur Folge. Muss die Gemeinde davon ausgehen, dass sie aufgrund eines hohen Gewerbesteueraufkommens im letzten Quartal eine Nachzahlung im Folgejahr zu leisten hat, muss sie zur periodengerechten Darstellung für den voraussichtlichen Differenzbetrag eine Rückstellung bilden.

Die Prüfung der Rückstellungsbildung erfolgt zum Stichtag 01.01.2013.

8. Drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren.

Nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 GemHVO Doppik müssen die Kommunen weitere Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren bilden. Voraussetzung für deren Bildung ist, dass am Bilanzstichtag ein Rechtsstreit anhängig ist (d. h. Klage bei Gericht eingereicht wurde) und der Kommune hieraus Verpflichtungen drohen. Als Verpflichtung kommen in diesem Zusammenhang insbesondere die Prozesskosten in Betracht. Grundlage für die Rückstellungsbildung ist damit prinzipiell die Einlegung eines Rechtsmittels. Zukünftige Prozesskosten für ein am Bilanzstichtag noch nicht anhängiges Gerichtsverfahren können demzufolge nicht zurückgestellt werden. Dies ergibt sich daraus, dass die Pflicht zur Kostentragung zu diesem Zeitpunkt noch nicht rechtlich entstanden und ihr möglicherweise künftiges Entstehen nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen ist.

Die Gemeinde kann in Gerichtsprozessen als Klägerin (sog. Aktivprozesse) auftreten oder aber Beklagte (sog. Passivprozesse) sein. In beiden Fällen ist zum Bilanzstichtag die Notwendigkeit einer Rückstellungsbildung zu prüfen. In der Rückstellung sind dabei sämtliche für die Prozessvorbereitung und -durchführung zu erwartenden Aufwendungen zu berücksichtigen, d. h. insbesondere Kosten für Gericht, Anwälte, Gutachten, Zeugen, Fahrten, Personal und Beschaffung von Beweismaterial. Bei Aktivprozessen kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die Gemeinde nur dann Klage einreicht, wenn sie sich Erfolgsaussichten ausrechnet. Dennoch ist mit jedem Rechtsstreit ein gewisses Prozessrisiko verbunden, so dass im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip für nicht auszuschließende Kosten eine Rückstellung zu bilden ist. Für den Fall, dass die Kommune als Klägerin auftritt, beschränken sich die zurückzustellenden Kosten in der Regel auf die zu erwartenden Prozesskosten. Hierbei sollten Erfahrungswerte über den Instanzenweg (z. B. bei regelmäßiger Anrufung der Instanzen) und die Erfolgsquote bei vergleichbaren Aktivprozessen Beachtung finden.

Bei anhängigen Passivprozessen sind neben den Prozesskosten die voraussichtlich zu begleichenden Ansprüche der Gegenseite zu berücksichtigen. Die Prognose der Prozessrisiken bzw. der zu begleichenden Ansprüche der Prozessgegner ist in der Praxis allerdings schwierig. Dazu bedarf es einer fachlichen Beurteilung der wahrscheinlichen Inanspruchnahme unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls. Diesbezüglich werden analog zu den Aktivprozessen Erfahrungswerte aus der Vergangenheit zur Erfolgsquote sowie sich gegebenenfalls abzeichnende Vergleichsvereinbarungen herangezogen werden. Maßgeblich für die Höhe der Rückstellung sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Der weitere Fortgang oder Ausgang des Prozesses ist für die Bemessung der Rückstellung unerheblich.

Zum Stichtag der Eröffnungsbilanz (01.01.2013) sind durch das Rechtsamt alle anhängigen Gerichtsverfahren sowie die daraus möglichen Belastungen mitzuteilen.

Eine Aufnahme in die Eröffnungsbilanz erfolgt, soweit die Höhe der möglichen Belastungen wesentlich ist.

9. Sonstige Rückstellungen, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung des Landes zugelassen sind.

Nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 2 GemHVO Doppik dürfen für andere als die in § 35 Abs. 1 Satz 1 GemHVO Doppik aufgeführten Zwecke keine Rückstellungen gebildet werden. Daraus folgt, dass der Rückstellungskatalog des § 35 GemHVO Doppik abschließend ist und außer den explizit genannten Zwecken keine weiteren Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen gebildet werden dürfen. Jedoch wird das, über den Rückstellungskatalog hinausgehende, generelle Passivierungsverbot durch die Regelung des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 GemHVO Doppik eingeschränkt. Die Vorschrift enthält eine Öffnungsklausel für sonstige Rückstellungen, die durch Gesetz oder Verordnung des Landes zugelassen sind.

Derzeit sind keine weiteren Gesetze oder Verordnungen des Landes bekannt, welche eine Rückstellungsbildung zur Folge hätten.