

PKF FASSELLT SCHLAGE

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft



Wirtschaftsprüfung &
Beratung

Memorandum

An: Datum: 20.10.2011
Von: Anne Reemann
Unsere Zeichen: 1028103/29240

Stellungnahme zu der Restnutzungsdauer des Freibads in der Eröffnungsbilanz der Stadt Schwelm zum 1. Januar 2008

A. Ausgangslage

In der Eröffnungsbilanz der Stadt Schwelm zum 1. Januar 2008 ist das Freibad mit einem Erinnerungswert in Höhe von einem Euro und einer Restnutzungsdauer von null Jahren erfasst worden.

Im Rahmen ihrer überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz vom 14. bis 18. Juni 2010 ist die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (GPA NRW) zu folgender Feststellung gelangt:

„Gemäß § 54 Absatz 1 Satz 3 ist bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, eine Restnutzungsdauer festzulegen. Die Stadt Schwelm ist angehalten zu überprüfen, ob eine Restnutzungsdauer des Freibades vorhanden ist und sollte dementsprechend die Bewertung anpassen.“

Die Stadt Schwelm teilt in Ihrer Stellungnahme vom 30.06.2010 mit, dass die Bewertung des Freibades und der Beckenanlage von der Fa. GMO Management Consulting GmbH, Düsseldorf vor dem Hintergrund der feststehenden Freibadaufgabe aufgrund der defizitären Haushaltslage sowie dem Schließungsbeschluss des Rates vom 29.04.2008 vorgenommen wurde. Durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PKF FASSELLT SCHLAGE LANG UND STÖLZ, Duisburg wurde bestätigt, dass die Bewertung zum Erinnerungswert von einem Euro unter Berücksichtigung der

PKF FASSELLT SCHLAGE Partnerschaft · Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte
Tel. +49 203 30001-0 | Fax +49 203 30001-50 | www.pkf-fasselt.de
Niederlassung Duisburg | Schifferstraße 210 | 47059 Duisburg | Postfach 100462 | 47004 Duisburg

Partner:

WP StB Christoph Balk
WP StB Oliver Beier
WP StB Rainer Cech
WP StB Thomas Diederich
StB Thomas Donsbach
WP StB Dr. Marian Ellerich
WP RA StB Dr. Martin Fasselt
WP StB Wolfgang Fenn
WP StB Thomas Gerber
WP StB Helmut Grabe

WP Dieter Hanxleden
WP StB Wolfgang Hofmann
WP StB Franklin Hüniger
WP StB Gisa Johannes
WP RA StB Ralph van Kerkom
WP RA StB Wolfgang van Kerkom
RA StB Dr. Stefan Kreutziger
WP StB Robert Krimphoff
WP RA StB Dr. Michael Kußmann
WP StB Ute Lickfett

StB Thomas Maack
RA StB Frank Moormann
WP StB Christian Müller-Kemler
WP StB CPA Thomas Pannenbäcker
WP StB Bernd Pethke
WP RA StB Peter Pflugfelder
WP StB Arnd Schienstock
WP StB Peter Schinnerling
WP RA StB Dr. Peter Schöneberger
WP StB Eva Maria Stenger

WP StB Dr. Christoph Swart
WP StB Erich Thum
WP StB Frank Villwock
WP StB Corinna Warlich
StB Horst Wörner
WP StB CPA Max Zünkler

Gesellschaftsangaben

Rechtsform:
Partnerschaftsgesellschaft
Sitz: Berlin
Registergericht:
Amtsgericht Charlottenburg
PR Nr. 645 B

Registriert beim PCAOB

Sachlage sachlich gerechtfertigt war. Auch aus heutiger Sicht waren vor dem Hintergrund des anzuwendenden Vorsichtsprinzips und dem Grundsatz der Bilanzwahrheit zwingend die sich aus dem Sachverhalt ergebenden wertaufhellenden Tatsachen zu berücksichtigen. Dazu gehörte der am 20.06.2008 mit dem Trägerverein „Schwelmabad e.V.“ abgeschlossene Nutzungsüberlassungsvertrag und die daraus folgende Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Es wird daher weiterhin die Auffassung vertreten, dass die in der Eröffnungsbilanz der Stadt Schwelm berücksichtigte Bewertung im Einklang mit § 54 Absatz 1 Satz 3 GemHVO steht.“¹

Da hinsichtlich der Freibadbewertung zwischen der GPA NRW und der Stadt Schwelm keine Einigung über die rechtliche Würdigung des Sachverhalts erzielt werden konnte, wurde der Fall dem Landrat des Ennepe-Ruhr-Kreises als untere staatliche Verwaltungsbehörde zur abschließenden Beurteilung vorgelegt.

Laut der uns vorliegenden Berichtsvorlage der Verwaltung Nr.: 135/2011 vom 18. Oktober 2011 hat die Aufsichtsbehörde Ende September 2010 mündlich mitgeteilt, dass die Freibadbewertung nicht den Anforderungen des § 54 Abs. 1 S. 3 GemHVO entspräche und die Bewertung insofern zu überarbeiten sei.

Die Aufsichtsbehörde vertrat dabei die von der GPA NRW geteilte Auffassung, dass sich weder der im April 2008 gefasste Beschluss zur Schließung des Freibads noch das Vertragsverhältnis mit dem „Schwelmabad e.V.“ auf die Bewertung des Freibads auswirke und in Anlehnung an das Wertgutachten aus dem November 2007 eine Restnutzungsdauer von 14 Jahren festzusetzen sei.

Vor diesem Hintergrund hat uns die Stadt Schwelm gebeten, eine Stellungnahme darüber abzugeben, ob die Bewertung des Freibads in der Eröffnungsbilanz der Stadt Schwelm zum 1. Januar 2008 mit dem Erinnerungswert von einem Euro den gesetzlichen Vorgaben entspricht.

B. Memorandum vom 19. Dezember 2008

Wir haben zu der Bewertung des Freibads in unserem Memorandum vom 19. Dezember 2008 Stellung genommen. Wir vertreten weiterhin die in unserer Stellungnahme vom 19. Dezember 2008 dargestellte Auffassung. Die Inhalte dieser Stellungnahme werden im Folgenden zusammengefasst wiedergegeben:

¹ Auszug aus dem GPA-Prüfungsbericht vom 04.08.2010, S. 10.

„Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz sind gemäß § 54 Abs. 1 GemHVO NRW auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch geeignete Verfahren zu ermitteln. Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, ist dabei die Restnutzungsdauer festzulegen. Aufgrund des Stichtagsprinzips (§§ 54 Abs. 1 i.V.m. 32 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) sind bei der Bestimmung der Restnutzungsdauer die **Verhältnisse am Eröffnungsbilanzstichtag** zu berücksichtigen.

Da zum 1. Januar 2008 bei den Betriebsanlagen eine Verkürzung der Restnutzungsdauern auf null Jahre berücksichtigt werden kann, müsste **bereits am Eröffnungsbilanzstichtag die Aufgabe des Freibadbetriebs hinreichend sicher festgestanden haben**. Hiervon ist auszugehen, wenn eine Betriebsaufgabe aus wirtschaftlichen Gründen notwendig war und die Absicht zur Betriebsaufgabe sich bereits weitgehend konkretisiert hat (vgl. IDW PS 270, Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung, Tz. 7 f.).

Die Stadt Schwelm befindet sich aufgrund defizitärer Haushalte seit dem Jahr 1994 in der Haushaltssicherung bzw. seit dem Jahr 2006 in der vorläufigen Haushaltsführung gem. § 82 GO. Aus diesen Gründen ist die Stadt seit mehreren Jahren bestrebt, die hohen Verluste der städtischen Bäder zu verringern. Hierzu ist im Jahr 2001 eine Organisationsuntersuchung vorgenommen worden, die im Jahr 2004 aktualisiert wurde. Als mögliche Handlungsalternativen wurden erörtert:

- „Erhalt und Weiterführung beider Bäder“ (Alternative 1 = Status quo),
- „Einstellung des Betriebes beider Bäder“ (Alternative 2),
- „Erhalt des Hallenbads und Einstellung des Freibadbetriebs“ (Alternative 3) sowie
- „Errichtung eines Ganzjahresbads auf dem Gelände des Freibads und Einstellung des Hallenbadbetriebs“ (Alternative 4).

Den uns vorliegenden Unterlagen kann entnommen werden, dass der Gemeinderat und die Verwaltung schon vor dem Eröffnungsbilanzstichtag einen dringenden Handlungsbedarf im Bereich der städtischen Bäder sahen, dem nicht mehr allein mit Hilfe von organisatorischen Maßnahmen und Einsparungen im laufenden Betrieb nachgekommen werden konnte. Der Erhalt und die Weiterführung beider Bäder (Alternative 1) waren demzufolge bereits am Eröffnungsbilanzstichtag auszuschließen. In diesem Zusammenhang ergibt sich:

- Aufgrund der schon lange vor dem Eröffnungsbilanzstichtag stark angespannten finanziellen Situation der Stadt kann nach unserer Einschätzung davon ausgegangen werden, dass aus wirtschaftlichen Gründen die Betriebsaufgabe des Freibads notwendig war.

Da die Alternativen 2 bis 4 alle zur Einstellung des Freibadbetriebs geführt hätten, kann bereits zum Eröffnungsbilanzstichtag von einer weitgehend konkretisierten Absicht zur Betriebsaufgabe ausgegangen werden. Diese Absicht findet ihre förmliche Bestätigung im – auf Antrag der über die Mehrheit im Gemeinderat verfügenden Fraktionen BfS, CDU und SWG vom 5. März 2008 - Gemeinderatsbeschluss vom 29. April 2008

Im Ergebnis sind nach unserer Einschätzung bei den Betriebsanlagen die Verkürzung der Restnutzungsdauern auf null Jahre und die Wertansätze mit jeweils EUR 1,00 sachlich gerechtfertigt.

C. Rechtliche Grundlagen

Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden in der Eröffnungsbilanz finden gemäß § 54 Abs. 1 GemHVO die §§ 32 bis 36 GemHVO entsprechende Anwendung.

Nach der allgemeinen Bewertungsanforderung des § 32 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO ist vorsichtig zu bewerten. Dabei sind namentlich alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (Vorsichtsprinzip).

Aus diesem Grundsatz der Vorsicht folgt, dass alle vorhersehbaren Risiken und Verluste bei der Bilanzierung berücksichtigt werden müssen, auch wenn sie noch nicht realisiert sind (Imparitätsprinzip). **Risiken sind dann zu berücksichtigen, wenn sie vorhersehbar sind.** Vorhersehbar bedeutet, dass der **Eintritt der Verluste mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit** anzunehmen ist. Zudem müssen die Verluste und Risiken bis zum Abschlussstichtag entstanden sein, dies ist der Fall, wenn die **Ursache** für den Verlust vor dem Abschlussstichtag liegt.²

Das Imparitätsprinzip hat seinen Ursprung in der handelsrechtlichen Regelung des § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB. Die handelsrechtliche Kommentierung geht von vorhersehbaren Risiken, die im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, aus, wenn ein **sachverständiger und gewissenhafter Rechnungslegender über diese Risiken nachdenkt** bzw. diese für wahrscheinlich hält oder Informationen über die Risiken am Abschlussstichtag vorliegen.³ In die Beurteilung, ob Ver-

² Vgl. Siemonsmeier et al., Gemeindehaushaltsrecht Nordrhein-Westfalen - Kommentar, S. 3f. zu § 32 GemHVO.

³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht - Kommentar, Tz. 167 zu § 252 HGB.

luste oder Risiken am Abschlussstichtag vorhersehbar sind, sind auch Informationen aus dem Wertaufhellungszeitraum einzubeziehen.⁴

Das Vorsichtsprinzip wirkt sich auch auf die nach § 35 GemHVO zu bestimmende Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände aus. Sofern die Prognose der Nutzungsdauer mit großer Unsicherheit behaftet ist, sind mögliche ungünstige Faktoren durch die Wahl einer kürzeren Nutzungsdauer zu berücksichtigen.⁵

Bei der Einbeziehung der am Abschlussstichtag objektiv bestehenden Tatsachen in die Bewertung der Vermögensgegenstände ist auch der Wertaufhellungszeitraum nach dem Abschlussstichtag zu berücksichtigen. Wertaufhellende Informationen **zeigen vielmehr die Verhältnisse, wie sie am Abschlussstichtag tatsächlich waren.**⁶

Diese tatsächlichen Verhältnisse am Abschlussstichtag sind für die Bewertung der Vermögensgegenstände maßgeblich (Stichtagsprinzip). Alle Ereignisse positiver oder negativer Art, die vor diesem Zeitpunkt liegen, sind zu berücksichtigen, alle danach liegenden Ereignisse bleiben grundsätzlich unberücksichtigt. Dabei ist auch das Wissen, das bis zur Bilanzaufstellung gewonnen wird, zu berücksichtigen.⁷

Im Gegensatz zu den wertaufhellenden Tatsachen stellen wertbegründende Tatsachen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag dar, die keinen Rückschluss auf die Verhältnisse an dem Bilanzstichtag zulassen.

Der Einbezug wertaufhellender Informationen ist auf den 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres begrenzt. Diese Fristsetzung soll verhindern, dass Gemeinden, die länger für die Aufstellung des Jahresabschlusses brauchen, in größerem Umfang nachträglich bekannt gewordene Tatsachen in ihrem Abschluss berücksichtigen als Gemeinden, die ihren Jahresabschluss zeitnah aufstellen.⁸

D. Anwendung der gesetzlichen Regelungen auf die Bewertung des Freibads

Für die Bewertung des Freibads ist entscheidend, welche Ereignisse bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz eingetreten sind und welche Informationen dem Bilanzersteller vorgelegen haben.

⁴ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen 6. Aufl., Tz. 64 zu § 252 HGB.

⁵ Vgl. Siemonsmeier et al., Gemeindehaushaltsrecht Nordrhein-Westfalen - Kommentar, S. 12 zu § 35 GemHVO.

⁶ Vgl. NKF-Handreichung 3. Aufl. 2008, Nr. 1.3.4.1 zu § 32 GemHVO.

⁷ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen 6. Aufl., Tz. 38f. zu § 252 HGB.

⁸ Vgl. NKF-Handreichung 3. Aufl. 2008, Nr. 1.3.4.2 zu § 32 GemHVO.

Wie in unserem Memorandum vom 19. Dezember 2008 erläutert, vertreten wir die Auffassung, dass die Schließung des Freibads am 1. Januar 2008 aufgrund der stark angespannten finanziellen Situation der Stadt und den daraus resultierenden Plänen zur Einstellung des Freibadbetriebs sowie des Antrags auf Schließung des Freibads vom 5. März 2008 bereits hinreichend konkretisiert war (wahrscheinlichste Alternative).

Die Schließungsabsichten stellen in der Eröffnungsbilanz zu berücksichtigende Risiken dar, da deren Ursache - die Verluste der Bäder - vor dem Abschlussstichtag liegt und die Risiken am Abschlussstichtag vorhersehbar sind. Unseres Erachtens handelt es sich um vorhersehbare Risiken, da angenommen werden kann, dass ein sachverständiger und gewissenhafter Rechnungslegender über diese Risiken nachdenkt bzw. diese für wahrscheinlich hält.

Zudem ist innerhalb des Wertaufhellungszeitraums der Antrag auf die Schließung des Freibads eingereicht worden. Der sachverständige und gewissenhafte Rechnungslegende hat diese Information in die Beurteilung, ob Verluste oder Risiken am Abschlussstichtag vorhersehbar sind, einzubeziehen.

Der Vertrag mit dem „Schwelmabad e.V.“ war nach unserer Auffassung am Bilanzstichtag in keiner Weise vorhersehbar, so dass es sich hierbei um wertbegründende Ereignisse handelt, welche keine Ausstrahlungswirkung auf die Bewertung am Bilanzstichtag 1. Januar 2008 haben.

Als Reaktion auf die erkennbaren Risiken ist für das Freibad in der Eröffnungsbilanz der Stadt Schwelm eine Restnutzungsdauer von null Jahren zugrunde zu legen, da zum Stichtag 1. Januar 2008 mit hoher Wahrscheinlichkeit von der Schließung des Freibads ausgegangen werden musste, was sich durch den Antrag auf Schließung vom 5. März 2008 bestätigt hat. Die Zugrundelegung einer längeren Restnutzungsdauer ist nach dem Vorsichtsprinzip - verstanden als Entscheidungsregel für Zweifelsfälle - unzulässig.

E. Fazit

Da gemäß §§ 54 Abs. 1 i.V.m. 32 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO für die Bewertung des Freibads in der Eröffnungsbilanz der Stadt Schwelm die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend sind und zum 1. Januar 2008 ein vorhersehbares Risiko im Sinne des § 32 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO, das in der Bilanz zu berücksichtigen ist, vorgelegen hat, ist die Annahme einer Restnutzungsdauer von null Jahren zwingend und steht in Einklang mit den gesetzlichen Regelungen.