

Beratungsfolge Vorlage ist für alle hier angegebenen Sitzungen bestimmt	Sitzungstermin
Rechnungsprüfungsausschuss	09.11.2022
Haupt- und Finanzausschuss	06.12.2022
Rat	13.12.2022

Stellungnahme der Verwaltung zum Prüfbericht des Rechnungsprüfungsamtes

Beschlussvorschlag:

Die Ausführungen der Verwaltung werden zur Kenntnis genommen.

Sachverhalt:

1. Anlagevermögen: Kinder- und Jugendeinrichtungen

Feststellung

Die Kindertagesstätte Erikaweg (Kita Märchenwald) wurde nicht nach den Anforderungen der Kommunalhaushaltsverordnung aktiviert, da technische Anlagen, nicht gesondert erfasst, aktiviert und damit abgeschrieben werden. Dies verstößt gegen den Grundsatz der Einzelaktivierung gemäß § 34 KomHVO NRW.

Stellungnahme:

a) Allgemein: Aktivierung von Gebäuden, baulichen vs. technischen Anlagen

Bei der Bilanzierung von Vermögensgegenständen ist immer der Grundsatz der Einzelaktivierung zu beachten. Bei Bauwerken ist dabei die Aufteilung in Gebäude, Außenanlagen und Betriebsvorrichtung zu prüfen.

Ein Bauwerk gilt als Gebäude, wenn es

- Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt,
- den Aufenthalt von Menschen (nicht nur vorübergehend) gestattet,
- fest mit dem Grund und Boden verbunden,
- von einiger Beständigkeit und
- ausreichend standfest ist.

Gebäude werden u.a. in selbständige und unselbständige Gebäudeteile differenziert. Herstellungskosten unselbständiger Gebäudeteile zählen zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Herstellungskosten selbständiger Gebäudeteile sind auf Einzelaktivierung als technische Anlage / Betriebsvorrichtung zu prüfen.

Alle Vorrichtungen, die unmittelbar dem Betrieb dienen, gelten als Betriebsvorrichtungen. Dieses können auch Gebäudeteile sein. Aus der Zugehörigkeit „zu einer Betriebsanlage“ folgert die Rechtsprechung, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe (bzw. hoheitliche Nutzung) unmittelbar betrieben werden. Nicht ausreichend ist, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich, notwendig oder rechtlich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Vermögensgegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Betriebes genutzt werden.¹

An die Klassifizierung als Betriebsvorrichtung sind demnach hohe Anforderungen zu stellen, da eine Zwangsläufigkeit bzw. eine starke gegenseitige Bedingung zwischen Betriebsvorrichtung und der (hoheitlichen) Gebäudenutzung vorliegen muss. Betriebsvorrichtungen sind somit mindestens einem Betriebsvorgang unmittelbar zuordenbar und unverzichtbar für diesen. Der BFH konkretisiert dies dadurch, dass entweder Produkte durch Betriebsvorrichtung hergestellt werden müssen oder zumindest durch die Betriebsvorrichtung ein störungsfreier Betriebsablauf gewährleistet wird.² Weitere Kennzeichen von Betriebsvorrichtungen sind, dass sie keine Funktion für das Gebäude bzw. die Gebäudenutzung an sich haben. Ihr Ein- oder Ausbau führt zu keiner (wesentlichen) Veränderung des Bauwerks.³

Dienen bestimmte Gebäudebestandteile sowohl dem Gebäude als auch dem (hoheitlichen) Betrieb, geht die Funktion für das Gebäude der betrieblichen Funktion vor.

b) Aktivierung Gebäude Kita Märchenwald

¹ vgl. [Urteil des Senats vom 28. Oktober 1999 III R 55/97](#), BFHE 190, 539, BStBl II 2000, 150, unter II. 1. b.)

² vgl. hierzu: BFH, Urteil vom 09.08.2001 – III R 43/98

³ vgl. hierzu: BFH, Urteil vom 28.08.2014 – V R 7/14, Rz. 15

Die Kita Märchenwald wurde 2020 zunächst nur als Gebäude aktiviert, da zu diesem Zeitpunkt weder die Baumaßnahme vollständig abgeschlossen war noch eine Schlussrechnung vorlag oder vom Generalunternehmer technische Anlagen mit Herstellungskosten gemeldet waren. Die bei der Aktivierung identifizierten Sachverhalte wie z.B. die Brandmeldeanlage, Beleuchtungsanlage und der Personenaufzug wurden bereits im Jahresabschluss 2020 zum Gebäude gehörend bestimmt.⁴ Im Jahr 2021 erfolgte nach Vorliegen entsprechender Unterlagen die weitere Prüfung der technischen Anlagen auf Einzelaktivierbarkeit.

Folgende Anlagen wurden insgesamt identifiziert, geprüft und entsprechend ihrer Zugehörigkeit bilanziert:

Zum Gebäude	selbständige Anlagegüter
Beleuchtungsanlage im Gebäude (einschl. Sicherheitsbeleuchtung)	Beleuchtung, die nicht der Ausleuchtung des Gebäudes dient = Außengelände
Lüftungsanlage allgemein	
Personenaufzug	
Brandmeldeanlagen (einschl. Alarmierungsanlage)	
Blitzschutzanlagen	
Türsprechanlage mit Videofunktion (i.S. einer Sicherungsanlage)	

Weder die Beleuchtungs-, allgemeine Lüftungs- und Blitzschutzanlage noch die Türsprechanlage mit Videofunktion (im Sinne einer Sicherungsanlage) sind unmittelbar für den eigentlichen Betrieb der Kindertagesstätte (Betrieb im engeren Sinn) notwendig. Sie dienen vielmehr dazu, die sich in der Kita befindenden Menschen und Sachen zu schützen (siehe Gebäudebegriff) und unterstützen die Gebäudenutzung an sich. Dem entsprechend sind ihre Kosten als Herstellungskosten zum Gebäude zu aktivieren.

Dieses gilt ebenso für die Brandmeldeanlage. Wie schon in der Stellungnahme zu den Feststellungen im Jahresabschluss 2020 erläutert, dient ein Gebäude nach gängiger Rechtsprechung nicht nur dazu, die in ihm befindlichen Menschen und Sachen zu schützen, sondern ebenso die Umwelt vor vom Gebäudeinneren ausgehenden Einwirkungen zu bewahren. Dieses gilt auch für den Schutz vor Brandgefahr. Die Ausrüstung eines Gebäudes mit einer Brandmeldeanlage unterstützt lediglich diesen Zweck des Gebäudes. Dass eine solche Anlage nützlich, notwendig oder vorgeschrieben ist, ändert den Sachverhalt nicht.⁵⁶ Nur solche Brandmeldeanlagen, die unmittelbar dem

⁴ siehe hierzu: Feststellungen zum Jahresabschluss 2020

⁵ vgl. hierzu: Senatsurteil in BFHE 130, 224, BStBl II 1980, 409

Betrieb dienen (wie z.B. in einem Lager für leicht entzündliche Stoffe), sind einzeln zu aktivieren.

Fazit

Entgegen der sehr global gefassten Feststellung, wonach im Jahresabschluss 2021 der Grundsatz der Einzelaktivierung bei den technischen Anlagen nicht beachtet worden sei, wurde diesem sehr wohl Rechnung getragen. In Abstimmung mit dem Gebäudemanagement wurden die technischen Anlagen einzeln auf ihre Betriebsnotwendigkeit hin analysiert und rechtskonform bilanziert.

2. Anlagevermögen – Schulen - Gymnasium

Feststellung

Die Aktivierung des Gymnasiums wurde nicht nach den Anforderungen der Kommunalhaushaltsverordnung aktiviert, da technische Anlagen nicht gesondert erfasst, aktiviert und damit abgeschrieben werden. Dies verstößt gegen den Grundsatz der Einzelaktivierung gemäß § 34 KomHVO NRW.

Stellungnahme

Die allgemeinen Ausführungen zur Aktivierung von Gebäude und technischen Anlagen / Betriebsvorrichtungen gelten – wie unter 1. ausgeführt - entsprechend.

Nachdem 2021 die Schlussrechnung und Nachtragsrechnungen des Generalunternehmers zum 1. Bauabschnitt vorlagen und dieser die Herstellungskosten der technischen Anlagen gemeldet hat, wurden in Abstimmung mit dem Gebäudemanagement weitere technische Anlagen entsprechend ihrer Zurechnung zum Gebäude oder als selbständige Gebäudeteile bilanziert.

Folgende Bestandteile wurden hinsichtlich ihrer Zurechnung nochmals geprüft und, wenn nicht bereits 2020 zugeordnet, im Jahr 2021 bilanziert:

Zum Gebäude	Als selbständige Anlagegüter	im Jahr
Beleuchtungsanlage im Gebäude (einschl. Sicherheitsbeleuchtung)		2020
Lüftungsanlage allgemein		2020
Personenaufzug		2020
Brandmeldeanlage		2020
Elektroakustische Anlage		2020

⁶ vgl. hierzu: BFH, Urteil vom 13.12.2001, III R 21/98

Blitzschutzanlage		2020
	Technische Einrichtung naturwissenschaftlicher Räume	2020
	(Groß-)Kücheneinrichtungen i.S. von Mensaküchen	2021
	Bühneneinrichtungen	2020/2021
	Bühnenaufzug (Lastenaufzug)	2021

Nach Prüfung durch das RPA sind 2022 noch die spezielle Lüftungsanlage der Mensa sowie der Fettabscheider in der Mensa nachträglich einzeln zu aktivieren.

Die Brandmeldeanlage wurde bereits 2020 den Herstellungskosten des Gebäudes zugerechnet. Wie schon in der Stellungnahme zu den Feststellungen im Jahresabschluss 2020 erläutert, dient ein Gebäude nach gängiger Rechtsprechung – wie bereits unter 1. erläutert - nicht nur dazu, die in ihm befindlichen Menschen und Sachen zu schützen, sondern ebenso die Umwelt vor vom Gebäudeinneren ausgehenden Einwirkungen zu bewahren. Dieses gilt auch für den Schutz vor Brandgefahr. Die Ausrüstung eines Gebäudes mit einer Brandmeldeanlage unterstützt lediglich diesen Zweck des Gebäudes. Dass eine solche Anlage nützlich, notwendig oder vorgeschrieben ist, ändert den Sachverhalt nicht.⁷⁸

Die elektroakustische Anlage dient nach Rücksprache mit dem Gebäudemanagement vor allem als Hausalarm, für automatische Durchsagen sowie Durchsagen der Schulleitung und als Schulgong. Auch hier überwiegt der Schutz von Menschen und Sachen aus dem Gebäudebegriff. Der Schulbetrieb ist grundsätzlich auch ohne das Vorhalten einer ELA möglich, denn auch beim Ausfall der Anlage wird der Schulbetrieb unverändert fortgesetzt. Ebenso führt der Ausbau der ELA zu keiner wesentlichen Veränderung des Bauwerks. Dem entsprechend wurde auch die ELA den Herstellungskosten des Gebäudes zugerechnet.

Fazit

Entgegen der – wie bereits unter 1. erläutert - sehr global gefassten Feststellung, wonach der Grundsatz der Einzelaktivierung bei den technischen Anlagen nicht beachtet worden sei, wurde dieser bei der Aktivierung des Gymnasiums berücksichtigt. In Abstimmung mit dem Gebäudemanagement wurden bereits 2020 technische Anlagen einzeln analysiert und rechtskonform bilanziert. Die Bilanzierung weiterer technischer Anlagen erfolgte in Abstimmung mit dem Gebäudemanagement und dem RPA 2021. Die noch nachträglich identifizierten technischen Anlagen werden 2022 angesetzt.

3. Anlagevermögen – Schulen - Gymnasium

⁷ vgl. hierzu: Senatsurteil in BFHE 130, 224, BStBl II 1980, 409

⁸ vgl. hierzu: BFH, Urteil vom 13.12.2001, III R 21/98

Feststellung

Die Aufwendungen, die durch die Anmietung von Mietcontainern während der Baumaßnahme entstanden sind, sind nicht aktivierungsfähig i.S. des § 34 KomHVO und erhöhen daher nicht in entsprechender Höhe den Wert des Vermögensgegenstandes „Gymnasium“, da diese Aufwendungen nur mittelbar der Baumaßnahme zuordenbar sind.

Stellungnahme

a) Allgemeines: Herstellungskosten

Gem. § 34 Abs. 3 KomHVO NRW sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands entstehen. Der Herstellungsbegriff, der in der ständigen Rechtsprechung fortentwickelt und konkretisiert wird, beinhaltet Aufwendungen, die unmittelbar der Herstellung dienen und Aufwendungen, die zwangsläufig mit der Herstellung anfallen oder mit der Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.⁹ Der wirtschaftliche Zusammenhang wird als enger räumlicher, sachlicher und zeitlicher Zusammenhang konkretisiert. Das bedeutet, dass Aufwendungen entweder Vorbedingungen für die Schaffung der Herstellungsarbeiten bzw. des betriebsbereiten Zustands oder durch bestimmte Herstellungsarbeiten veranlasst worden sind.¹⁰

b) Containermiete als Herstellungskosten

Damit die Containermiete als Herstellungskosten angesetzt werden können, müssen folgende Voraussetzung erfüllt sein:

- a. räumlicher Zusammenhang
- b. zeitlicher Zusammenhang
- c. sachlicher Zusammenhang

Das neue Gymnasium wurde im laufenden Betrieb errichtet. Während der Bauphase waren Container auf dem Schulgelände als Unterrichtsräume ausschließlich für die Oberstufe aufgestellt. Die Besonderheit der Oberstufe ist, dass die Schülerinnen und Schüler nicht mehr in festen Klassen unterrichtet werden, sondern individuell Grund- und Leistungskurse in den geisteswissenschaftlichen oder naturwissenschaftlichen Fachbereichen belegen. Die Herausforderung für den Bau des Gymnasiums bestand darin, dass die gesamte Oberstufe mit einer hohen Anzahl von Schülerinnen und Schülern, die mehrfach täglich in wechselnden Konstellationen in den

⁹ vgl. hierzu: BFH, Urteil v. 24.03.1987 – IX R 31/84

¹⁰ vgl. hierzu: MHGK NRW, Wiederaufbau der öffentlichen Infrastruktur, 10. November 2021, Abschnitt 3c.3

unterschiedlichen Fächern mit unterschiedlichen Raumanforderungen unterrichtet werden mussten, untergebracht wurden. Vor diesem Hintergrund war es daher zwingend, dass die Ausweichmöglichkeit eine adäquate und gleichbleibende Lehr- und Lernqualität für die Schüler sicherstellte.

Da der Bereich der Oberstufe bereits im ersten Bauabschnitt abgerissen wurde, musste der Unterricht zwingend in anderen Räumen stattfinden. Eine Unterbringung an einem anderen Standort war unter den o.g. Voraussetzungen nicht möglich. Eine Ausquartierung von Klassenverbänden aus Unter- oder Mittelstufe bei gleichzeitiger Nutzung dieser Räume durch die Oberstufe kam ebenfalls nicht in Betracht, da die Kurse der Oberstufe mit wesentlich weniger Schülerinnen/Schülern besetzt sind als eine Klasse. So hätten unverhältnismäßig viele Schülerinnen/Schüler umquartiert werden müssen, um die gegebenen Kursmöglichkeiten zu gewährleisten.

Fazit

Unserer Auffassung nach sind die oben geforderten Bedingungen des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Containeraufstellung und Herstellung des Gymnasiums gegeben. Zeitlich waren die Container während der Bauphase des Gymnasiums aufgestellt, räumlich direkt auf dem Schulgelände. Auch die sachliche Voraussetzung sehen wir als gegeben an. Ohne eine adäquate Unterbringung während der Bauphase hätte der Schulbetrieb der Oberstufe so nicht sichergestellt werden können. Die Aufwendungen stehen nicht in einem mittelbaren sondern im direkten Bezug zu der Herstellung und können sowohl als Vorbedingungen zur Herstellung (während der Bauphase) aber auch als durch die Herstellung veranlasst angesehen werden. Die Aufwendungen für die Containermiete wirken sich zwar nicht werterhöhend aus, zählen aber dennoch zu den Herstellungskosten, da sie zwingend notwendig sind, den Vermögensgegenstand zu schaffen und haben tatsächlich der Herstellung gedient.

Demnach stellen die Containermieten Herstellungskosten des Gebäudes dar.

4. Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen

Feststellung

Laut Gutachten der Rheinischen Versorgungskassen haben u.a. drei Beschäftigte im Rahmen des Dienstherrnwechsels ihren Dienst bei der Stadt Haan als Neuzugänge aufgenommen. Vorbehaltlich der Detailprüfung durch das Personalamt über das Vorliegen dieser Voraussetzungen hat die Stadt Haan im Rahmen der Versorgungslastenteilung Erstattungsansprüche in Form von

Abfindungszahlungen gegenüber den abgebenden Dienstherrn. Die Erstattungsansprüche sind von der aufnehmenden Kommune (hier: Stadt Haan) unter den sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen zu aktivieren. Eine Forderung ist zu bilanzieren, wenn die Abwicklung des gemeindlichen Geschäftsvorfalles so weit fortgeschritten ist, dass kein Einspruch gegen die Erhebung grundsätzlich mehr besteht. Diese Voraussetzungen liegen hier vor, da der Dienstherrwechsel vollzogen wurde und der Anspruch auf Erstattung im Gesetz normiert ist.

Stellungnahme

Entsprechend des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages hat bei einem Dienstherrwechsel der abgebende Dienstherr dem aufnehmenden eine Abfindung, ermittelt aus den Bezügen, den Dienstzeiten und einem Bemessungssatz (abhängig vom Alter) zu zahlen. Für die Ermittlung der Abfindung sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse beim abgebenden Dienstherrn zum Zeitpunkt des Ausscheidens maßgebend. Die vollständige Abwicklung der Versorgungslastenteilung, d.h. Beurteilung und Feststellung der Voraussetzungen, Berechnung der Abfindung, Meldung an die betroffenen Kommunen sowie Zahlung der Abfindung erfolgt nicht durch die Stadt Haan, sondern wird für Umlagekommunen durch die Versorgungskassen – hier: Rheinische Versorgungskassen (RVK) – vorgenommen. Nach Beurteilung des jeweiligen Sachverhaltes meldet die RVK der aufnehmenden Kommune – hier: Stadt Haan – die anhand oben genannter Kriterien individuell berechnete Abfindung. Diese Meldung ist Grundlage für die Bilanzierung der Forderung.

In den Jahresabschlüssen 2020 und 2021 wurden die Dienstherrwechsel seit 2016 aufgearbeitet. Zweifelhafte und offene Fälle wurden Anfang 2021 der RVK mit der Bitte um Stellungnahme und Aufklärung mitgeteilt.

Bei den 2021 neu eingetretenen Beamten handelt es sich u.a. um Anwärter, die zuvor noch nicht als Beamte tätig waren, einen vormals tariflich beschäftigten Mitarbeiter, der nun ins Beamtenverhältnis übernommen wurde, sowie um eine Mitarbeiterin, die zuvor bei einer anderen Kommune tariflich beschäftigt war. Diese Eintritte unterliegen nicht der Versorgungslastenteilung.

Für einen neu eingetretenen Beamten erfolgte von den RVK noch keine Versorgungslastenteilung. Eine qualifizierte Beurteilung unsererseits ist jedoch nur unter Berücksichtigung aller o.g. Kriterien möglich, auch ob und inwieweit Abfindungsvoraussetzungen gegeben sind. Weiterhin ist hier die wesentlich verzögerte Aufbereitung und Meldung der Versorgungslastenteilung der RVK zur Stadt Haan problematisch. Unstrittig ist hier der Zeitpunkt des Zugangs der Beamten. Kritisch ist der beizulegende Wert der Forderungen, wenn die entsprechenden Variablen nicht vollumfänglich bekannt sind.

Forderungen sind mit ihren Anschaffungskosten - gemäß § 34 Abs. 5 KomHVO NRW ist dieses der Nominalwert (Nennwert) - anzusetzen. Sie sind grundsätzlich mit dem Wert auszuweisen, mit dem sie wahrscheinlich realisiert werden können. Weiterhin ist die Stadt Haan hierzu in Gesprächen mit den RVK, v.a. hinsichtlich der Dauer des bisher sehr langwierigen Verarbeitungsprozesses. Da die Altfälle weitestgehend geklärt sind, wird die Versorgungslastenteilung der Neufälle zukünftig vorsichtig geschätzt.

5. Ergebnisrechnung – Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Feststellung

Im Rahmen der Versorgungslastenteilung aufgrund des Dienstherrnwechsels von Beschäftigten – sofern die beamtenrechtlichen Voraussetzungen vorliegen – sind die Erstattungsansprüche bilanziell als öffentlich-rechtliche Forderungen gegenüber den abgebenden Dienstherrn auszuweisen und als Kostenerstattungen in der Ergebnisrechnung zu buchen. Korrespondierend zur Feststellung bei den sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen werden daher ebenfalls die Erträge aus Kostenerstattungen zu gering ausgewiesen.

Auch im Jahr 2021 erfolgte bei Dienstherrnwechsel zur Stadt Haan kein bilanzieller Ausweis von öffentlich-rechtlichen Forderungen. Entsprechend wurden die Erträge aus Kostenerstattungen zu gering erfasst. Die Berechnung der Abfindungsleistung und die Zahlungsabwicklung durch die Versorgungskassen haben keinen Einfluss auf die tatsächliche Entstehung der Forderung gegenüber dem abgebenden Dienstherrn. Die Forderungen entstehen mit dem Vollzug der Versetzung. Liegen zum Abschlussstichtag und im Wertaufhellungszeitraum keine Berechnungen der Versorgungskassen der Abfindungsansprüche vor, muss eine vorsichtige Schätzung durch die aufnehmende Stadt erfolgen.

Stellungnahme

Entsprechend der Gespräche mit den RVK wurden etliche Altfälle auf die Versorgungslastenteilung geprüft und, wenn die Voraussetzungen gegeben waren, der Versorgungslastenteilung zugeführt. Die Zugänge aus 2021 unterliegen bis auf einen nicht der Versorgungslastenteilung und führten deswegen auch nicht zu Kostenerstattungen. Für einen Zugang steht die Versorgungslastenteilung und damit die Kostenerstattungen noch aus. Zukünftig wird die Versorgungslastenteilung bei Neufällen vorsichtig geschätzt.

6. Ergebnisrechnung – Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen

Feststellung

Es wurden mehrere Sachverhalte identifiziert, die nicht der Kontengruppe 52 „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“, sondern der 54-er Kontengruppe „sonstige ordentliche Aufwendungen“ der Ergebnisrechnung zugeordnet werden müssen. Zudem wurden Absetzung von Erstattungen bei den Aufwendungen vorgenommen, die nach der KomHVO NRW als Ertrag zu buchen sind. Nach Rücksprache mit der Kämmerei werden diese beiden Thematiken für den nächsten Jahresabschluss aufbereitet.

Stellungnahme

Die in der Feststellung genannten Buchungsfehler stellen nicht wesentliche Ausweisfehler in der Ergebnisrechnung dar.