

Jahresabschlussprüfung 2024 – Stellungnahme zu den als Unregelmäßigkeiten aufgeführten Sachverhalten des RPA-Berichtes zum Jahresabschluss 2024

1. Anlagevermögen – Schulen – Gymnasium

Feststellung

Die Interimskosten, welche im Auftragsvolumen des Generalunternehmers enthalten waren, sind nicht aktivierungsfähig i.S. des § 34 KomHVO und erhöhen daher nicht in entsprechender Höhe den Wert des Vermögensgegenstandes „Gymnasium“, da dieser Aufwand nur mittelbar der Baumaßnahme zuordenbar ist. Die Kämmerei hingegen vertritt – wie bereits im Vorjahr – die Auffassung, dass es sich hierbei um aktivierungsfähige Herstellungskosten handelt.

Stellungnahme

Die Kämmerei bleibt weiterhin bei der von ihr vertretenen Auffassung zur o. g. Feststellung, die bereits seit 2021 fortlaufend in den Prüfberichten aufgeführt wird. Inwieweit die Interimskosten nur mittelbar der Baumaßnahme zuzuordnen seien, wurde vom RPA nicht substantiiert dargestellt.

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.¹

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.²

¹ vgl. hierzu: BFH, Urteil v. 24.03.1987 – IX R 31/84

² vgl. hierzu: MHGK NRW, Wiederaufbau der öffentlichen Infrastruktur, 10. November 2021, Abschnitt 3c.3

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 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 Schülern, die mehrfach täglich in wechselnden Konstellationen in den 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 Lehrende und Schüler sicherstellte.

Da der Bereich der Oberstufe bereits im ersten Bauabschnitt abgerissen werden musste, hatte der Unterricht zwingend in anderen Räumen stattzufinden. 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 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.

2. Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen und Verbindlichkeiten von Krediten zur Liquiditätssicherung

Feststellung

Gemäß § 89 Abs. 2 S. 2 GO NRW in der Fassung des 3. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes (NRW) ist seit dem Haushaltsjahr 2023 sicherzustellen, dass Liquiditätskredite nicht zur Finanzierung von Investitionen oder Investitionsfördermaßnahmen verwendet werden.

Zum Zwecke der Bilanzklarheit und -wahrheit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung sind Zwischenfinanzierungen von Investitionen über Liquiditätskredite zum Jahresende zu bereinigen. Die entsprechende Umgliederung in die Bilanzzeile „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ erfolgt im Rahmen der Jahresabschlusserstellung.

Stellungnahme

Im Jahresabschluss 2024 erfolgte keine Umgliederung von Liquiditätskrediten zu Investitionskrediten.

Grundsätzlich sind Liquiditätskredite gem. § 42 Abs. 1 KomHVO NRW unter der Bilanzzeile 4.3 der Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung auszuweisen. Durch § 89 Abs. 2 GO NRW wird eine „Bereinigung“ vorgeschrieben, wenn Liquiditätskredite zur Finanzierung von Investitionsmaßnahmen verwendet wurden. Beim Ausweis der Liquiditätskredite liegt dadurch eine mögliche mehrfache Zuordnung eines Vermögensgegenstands bzw. Schuld nach § 89 Abs. 7 GO NRW bzw. analog zu § 265 Abs. 3 HGB vor.

Der Grundsatz der Bilanzklarheit sowie der Bilanzwahrheit verlangt den Ausweis bei dem Bilanzposten, zu dem eine Schuld dem Charakter nach überwiegend gehört³. Dies liegt im vorliegenden Fall eindeutig im Posten der Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung, da die Kredite

- inhaltlich dazu aufgenommen wurden, allgemeine Finanzierungs-/Liquiditätslücken zu finanzieren, und
- das Vertragswerk mit den Kreditinstituten einem Liquiditätskredit entspricht.

Eigenschaften wie Sicherheiten, lange Laufzeiten, Zinskonditionen, Rückzahlungsmodalitäten, Voraussetzungen der Prolongation etc. entsprechen eindeutig dem Charakter eines Liquiditätskredits.

Eine Umgliederung betreffe zudem nur diejenigen Kredite, die zum Jahresende noch nicht zurückgezahlt wurden und dementsprechend zum Stichtag bilanziert sind. Dies bedeutet jedoch auch, dass unterjährig aufgenommene und zurückgezahlte

³ siehe hierzu Beck'scher Bilanzkommentar zu § 265 Rz. 20 ff

Liquiditätskredite nicht bezüglich ihres Ausweises betrachtet werden und lediglich eine über den Bilanzstichtag hinausgehende Laufzeit den Anwendungsbereich einer möglichen Bereinigung / Umgliederung eröffnet. Der Charakter jahresübergreifend aufgenommener Kredite ändert sich jedoch nicht am Ende eines Haushaltsjahres. Diese Kredite dienen weiterhin der Überbrückung von allgemeinen kurzfristigen Finanzierungslücken. Die jahresübergreifende Fristigkeit und Laufzeit von Krediten, die vom Charakter her schon kurz ausgelegt sind, kann daher nicht über den Ausweis zum Stichtag entscheiden.

Letztlich erscheint die Berechnung des Bereinigungsbetrags seitens des RPA inhaltlich nicht konsistent, da die Auszahlungen zur Tilgung der Investitionskredite nicht berücksichtigt werden, diese jedoch unserer Auffassung nach in eine vollständige Betrachtung der Zahlungsflüsse aus Investitionstätigkeit miteinbezogen werden müssen.

Die Umgliederung einer bewusst als Liquiditätskredit aufgenommenen Verbindlichkeit zu einem Investitionskredit stellt daher unserer Meinung nach einen Verstoß gegen die GoB dar. Eine Umgliederung kann nicht der Bilanzklarheit und -wahrheit entsprechen, wenn ein Sachverhalt nicht mehr transparent und wahrheitsgemäß dargestellt ist. Zukünftig kann im Anhang erläutert werden, wie sich Liquiditäts- sowie Investitionskredite und Investitionen im Zeitverlauf zueinander verhalten.

Eine Betrachtung der Liquiditätsflüsse und ihrer Herkunft erscheint allenfalls im Rahmen anderer Anwendungsbereiche wie beispielsweise Altschuldenentlastungsgesetz zielführend, das auf die Übernahme von originären Liquiditätskrediten beschränkt ist.

Haan, 23.10.2025



Doris Abel
Kämmerin