



SACHSEN-ANHALT

Ministerium des Innern

Ministerium des Innern des Landes Sachsen-Anhalt • Postfach 3563 • 39010 Magdeburg

Nachrichtlich:

An die
Gemeinden, Städte,
Verwaltungsgemeinschaften,
Verbandsgemeinden, Landkreise und
Zweckverbände
im Land Sachsen-Anhalt

Städte- und Gemeindebund
Landkreistag
Landesrechnungshof
Ministerium der Finanzen
Statistisches Landesamt
SIKOSA
Hochschule Harz
Wasserverbandstag

über Landesverwaltungsamt

**Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen;
Abgrenzung von Herstellungskosten vom Erhaltungsaufwand bei der
Bilanzierung von Investitionen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

bei der Bilanzierung von Vermögensgegenständen sind grundsätzlich deren Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Insbesondere bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz stellt sich die Frage, inwieweit in der Vergangenheit durchgeführte Sanierungsmaßnahmen an kommunalen Gebäuden als Investitionen und damit als Herstellungskosten zu werten sind oder nicht zu bilanzierenden Erhaltungsaufwand darstellen. Jedoch auch für künftige Baumaßnahmen oder die Sanierung technischer Anlagen ist eine klare Abgrenzung von Interesse.

Die GemHVO Doppik definiert im § 38 Abs. 3 Herstellungskosten als „die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.“ Nach handels- und steuerrechtlicher Auslegung ergeben sich drei Voraussetzungen, die zu einer Wertung als Investition und damit zur Aktivierungsfähigkeit der Herstellungskosten führen: Die Erstherstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder seine wesentliche Verbesserung. Eine Erweiterung liegt bei Gebäuden bspw. durch Aufstockung oder Anbau, Vergrößerung der nutzbaren Fläche oder Vermehrung der Substanz vor. Von einer we-

12. Januar 2011

Zeichen:
32.31-

Bearbeitet von:
Claudia Meinecke
Durchwahl (0391) 567-5315

e-mail:
claudia.meinecke
@mi.sachsen-anhalt.de

Ihre Nachricht:

vom

Halberstädter Str. 2/
Am Platz des 17. Juni
39112 Magdeburg
Telefon (0391) 567-01
Telefax (0391) 567-5290
poststelle@mi.sachsen-anhalt.de
www.mi.sachsen-anhalt.de

Deutsche Bundesbank
Filiale Magdeburg
BLZ: 810 000 00
Konto: 810 015 00

sentlichen Verbesserung ist auszugehen, wenn z.B. der Gebrauchswert eines Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird. Grundlage ist hierbei der Zustand der Herstellung. Einzelne komfortverbessernde Sanierungsmaßnahmen, die lediglich aktuelle Baustandards einführen, wie z. B. das Auswechseln von Fenstern mit Einfach- gegen Fenster mit Zweifachverglasung, sind hiernach als Erhaltungsaufwand anzusehen.

Im öffentlichen Sektor treten jedoch spezifische Sachverhalte auf, die durch diese enge Auslegung nicht gedeckt wären. Dabei sei besonders auf die Problematik der Erstbewertung von historischen Gebäuden verwiesen.

1. Bei der Verwendung von Landes- oder Bundeszuschüssen für Investitionen ist es erforderlich, auf der Passivseite einen Sonderposten einzustellen und diesen über die Zeit der Abschreibung ertragswirksam aufzulösen. Bei einer Wertung als Erhaltungsaufwand hingegen darf hierfür kein Sonderposten gebildet werden, da keine entsprechenden Herstellungskosten auf der Aktivseite gegenüber stehen. Das Ziel der Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, die Transparenz des Haushaltes zu erhöhen, würde hierbei jedoch verfehlt.
2. Des Weiteren konnten in der kameralen Vergangenheit Sanierungsmaßnahmen meist mittels Kreditaufnahmen finanziert werden, da diese üblicherweise dem Vermögenshaushalt zugeordnet waren. Aus doppischer Sicht verstößt dies gegen § 100 GO LSA, wonach Kredite nur für Investitionen, Investitionsförderungsmaßnahmen und zur Umschuldung aufgenommen werden dürfen. Für eine korrekte Überleitung der Sachverhalte aus kameraler Zeit in die Eröffnungsbilanz hätte die Veranschlagung der Sanierungsmaßnahmen im Verwaltungshaushalt erfolgen müssen. Eine Kreditaufnahme wäre unzulässig gewesen.
3. Ein wesentlicher Bestandteil des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens ist das Ressourcenverbrauchsprinzip. Durch die Abschreibungen soll buchhalterisch der Verbrauch von langlebigen Vermögensgegenständen gesichert werden, um die Leistungsfähigkeit der Kommune zu erhalten. Deshalb sollen Landes- und Bundeszuwendungen und Kreditaufnahmen in den entsprechenden Vermögensgegenständen bilanziell abgebildet werden. Dies steht im Widerspruch zur engen Auslegung des Herstellungskostenbegriffs. Würde bspw. ein Gebäude nur mit einem Erinnerungswert von einem Euro in die Bilanz eingestellt, weil selbst umfangreiche Sanierungsmaßnahmen bilanziell nicht erfasst werden, würden für künftige Instandhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen keine Abschreibungen erwirtschaftet und das Prinzip der Generationengerechtigkeit vernachlässigt werden.

4. Außerdem könnte das Problem entstehen, dass Fördermittel für Investitionen nachträglich zurückgefordert werden (müssten), weil es an der Voraussetzung „investive Verwendung“ fehlen würde.

Um diesen Problemen zu begegnen, ist eine Erweiterung des Herstellungskostenbegriffs für das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen gerechtfertigt. Künftig sind (betragsmäßig) wesentliche Modernisierungs- und Sanierungsmaßnahmen, die nach handels- und steuerrechtlicher Rechtsauslegung Erhaltungsaufwand darstellen würden, dann als Investition zu betrachten und daher als Herstellungskosten anzusetzen,

1. wenn die Kommune für die Maßnahme
 - a) Zuwendungen erhält oder
 - b) Zinsgünstige Darlehen von Körperschaften oder Förderbanken erhält oder
 - c) Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz erheben kannund
2. wenn die Maßnahme in wesentlichen Teilen im Vergleich zur vorhandenen Situation zu einem nachhaltig höherwertigen Zustand führt. Wesentliche Kriterien hierfür sind der Umfang bezogen auf das Objekt, verbesserte Nutzungsmöglichkeiten oder verlängerte Nutzungsdauern. Geringfügige Reparatur-, Ausbesserungs- oder Auswechslungsarbeiten sind jedoch weiterhin als Erhaltungsaufwand zu behandeln.

Dies gilt entsprechend für die in der Eröffnungsbilanz abzubildenden Maßnahmen der Vergangenheit. Für Kommunen, die im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz die Vermögensbewertung bereits abgeschlossen haben, hat neben der erweiterten auch die enge Auslegung des Herstellungskostenbegriffs Bestand. Eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz wird jedoch empfohlen.

Mit freundlichen Grüßen
im Auftrag

gez. Kirchmer