

➔ Neuerungen durch das 2. NKFVG NRW – (Teil 1)

Mittlerweile ist fast ein Jahr seit dem Inkrafttreten des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes NRW (2. NKFVG NRW) und der Kommunalhaushaltsverordnung NRW (KomHVO NRW) vergangen. Diese haben bekanntlich umfassende Änderungen für die Haushaltswirtschaft der Kommunen mit sich gebracht. Die Änderungen betreffen insbesondere die Haushaltsplanung, den Jahresabschluss, den Gesamtabchluss sowie die Berichtspflichten zu Beteiligungen.

Bei der konkreten Anwendung der neuen Regelungen ergeben sich an vielen Stellen Auslegungsfragen. Deshalb hat das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bauen und Gleichstellung NRW (MHKBG NRW) in einem Fragenkatalog und verschiedenen Erlassen Hinweise zur Anwendung gegeben. Da es sich allerdings an vielen Stellen um gänzlich neue Regelungen handelt, bestehen darüber hinaus weitere Fragen zur praktischen Anwendung. Ebenso treten bei den Kommunen regelmäßig neue Sachverhalte auf, die klärungsbedürftig sind.

Mit unserem Kommentar zur KomHVO NRW und GO NRW¹ geben wir bereits Auslegungshilfen zu den neuen Regelungen. Darüber hinaus möchten wir künftig mithilfe von Newsletter-Beiträgen weitere Hinweise für die konkrete Anwendung geben. In unseren letzten Newslettern haben wir bereits zum Komponentenansatz sowie zum Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk berichtet. Außerdem stellen wir auf unserer Homepage ein Berechnungstool zur Befreiung von der Gesamtabchlussaufstellung gemäß § 116a GO NRW bereit. Aufgrund der Vielzahl an Neuerungen werden wir unsere weiteren Informationen über mehrere Newsletter bereitstellen. Wir beginnen mit **Teil 1** in diesem Newsletter und stellen folgende Themen vor:

1. Anwendung der neuen Regelungen,
2. Verwendung von Jahresüberschüssen,
3. das Wirklichkeitsprinzip,
4. Aktivierung von Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 36 Absatz 5 KomHVO NRW.

1. Anwendung der neuen Regelungen

Die KomHVO NRW und das 2. NKFVG NRW sind zum 01. Januar 2019 in Kraft getreten. Das MHKBG NRW hat im Erlass vom 15. Februar 2019 „Inkrafttreten des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes und der Kommunalhaushaltsverordnung NRW“ Hinweise zur Anwendung der KomHVO NRW und der neuen GO NRW auf die Jahresabschlüsse gegeben. Das MHKBG

¹ Der Kommentar wird unter dem Titel „Kommunalhaushaltsrecht Nordrhein-Westfalen“ im Kommunal- und Schul-Verlag Wiesbaden (ISBN: 978-3-8293-0729-1) verlegt.

NRW unterscheidet zwischen „Vorschriften, die den (Prüfungs-)Maßstab festlegen“ und „Vorschriften zu dem Verfahren und Vorgehen bei der Prüfung“, die wie folgt anzuwenden sind:



Folglich ist der Jahresabschluss 2018 inhaltlich nach den Vorgaben der GO NRW a. F. sowie der GemHVO NRW zu erstellen und zu prüfen – ungeachtet dessen, dass dieser erst im Jahr 2019 erstellt wird. Auf der anderen Seite sind das Verfahren und das Vorgehen bei der Prüfung des Jahresabschlusses 2018 nach den Vorgaben der GO NRW n. F. zu gestalten. Die neuen Vorgaben für die Erstellung des Prüfungsberichts sind somit schon für die Prüfung des Jahresabschlusses 2018 anzuwenden. Für die Gesamtabrechnungen gelten die Regelungen entsprechend.

Eine Besonderheit betrifft die Vorschriften zur Verwendung von Jahresüberschüssen. Hierzu hat das MHKBG NRW am 17. Mai 2019 einen ergänzenden Erlass bekanntgegeben. Im Ergebnis kann die Kommune den Verwendungsbeschluss für den Jahresabschluss des Jahres 2018, den sie ab dem 01. Januar 2019 trifft, wahlweise nach den neuen oder den bisherigen Regelungen treffen. Die Verwendungsbeschlüsse für Jahresabschlüsse des Jahres 2019 und der Folgejahre sind zwingend nach den neuen Vorschriften zu treffen.

2. Verwendung von Jahresüberschüssen

Die §§ 75 Absatz 3 GO NRW und 96 Absatz 1 GO NRW regeln die Zuführung von Jahresüberschüssen zur Ausgleichsrücklage und zur Allgemeinen Rücklage.

Mit dem 2. NKFVG NRW wurde die Höchstgrenze für die Ausgleichsrücklage aufgegeben. Die Ausgleichsrücklage hat somit nun eine Funktion als Gewinnvortrag. Dieser dient als „Puffer“ bei der Berechnung der Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts gemäß § 76 GO NRW.

Gleichwohl enthalten die beiden oben genannten Regelungen zwei Restriktionen bezüglich der Zuführung von Jahresüberschüssen zur Ausgleichsrücklage. Sie regeln, ob und in welcher Höhe die Kommune einen Jahresüberschuss zunächst pflichtig der Allgemeinen Rücklage zuzuführen hat:

- § 75 Absatz 3 GO NRW: Jahresüberschüsse sind der Allgemeinen Rücklage zuzuführen, bis die Allgemeine Rücklage einen Bestand von mindestens 3 Prozent der Bilanzsumme des Jahresabschlusses aufweist (Berechnung: Allgemeine Rücklage \cdot Bilanzsumme \times 3 Prozent am Stichtag) und

- § 96 Absatz 1 GO NRW: Ein negativer Saldo der Änderung der Allgemeinen Rücklage durch die drei dem Jahresabschluss vorangehenden Jahresergebnisse muss ausgeglichen werden. (Berechnung: Summe der Veränderung der Allgemeinen Rücklage durch die drei vorangehenden Jahresergebnisse).

Der höhere Wert aus beiden Restriktionen ist maßgeblich. In dieser Höhe ist der Jahresüberschuss zunächst der Allgemeinen Rücklage zuzuführen. Einen gegebenenfalls über die Restriktion hinausgehenden Jahresüberschuss kann die Kommune der Ausgleichsrücklage zuführen. Sollte keine der beiden Restriktionen zutreffen, kann die Kommune den kompletten Jahresüberschuss der Ausgleichsrücklage zuführen. Das folgende Beispiel veranschaulicht die Anwendung der neuen Regelungen an einem praktischen Fall.

Fallbeispiel Verwendung des Jahresüberschusses 2019

Sachverhalt:

Die Kommune X hat im Jahr 2019 einen Jahresüberschuss von 3.100.000 Euro erzielt. Die Ausgleichsrücklage hat sie bereits zum 31. Dezember 2015 vollständig aufgebraucht. Die Jahresergebnisse der Jahre 2016 bis 2018 haben jeweils in voller Höhe zu einer Reduzierung bzw. Erhöhung der Allgemeinen Rücklage geführt. Die Kommune möchte prüfen, inwiefern sie den Jahresüberschuss 2019 zur Ausgleichsrücklage zuführen darf. Hierfür hat die Kommune folgende Daten zusammengestellt:

Daten für die Beurteilung der Zuführungsmöglichkeiten zur Ausgleichsrücklage

Merkmal	Betrag in Euro
Restriktion nach § 75 Absatz 3 GO NRW	
Allgemeine Rücklage zum 31. Dezember 2019	2.900.000
Bilanzsumme zum 31. Dezember 2019	100.000.000
Restriktion nach § 96 Absatz 1 GO NRW	
Veränderung der Allgemeinen Rücklage durch das Jahresergebnis 2018	+2.500.000
Veränderung der Allgemeinen Rücklage durch das Jahresergebnis 2017	-1.000.000
Veränderung der Allgemeinen Rücklage durch das Jahresergebnis 2016	-3.000.000

Berechnung der Restriktionen:

- § 75 Absatz 3 GO NRW: Allgemeine Rücklage \cdot Bilanzsumme x 3 Prozent am Stichtag:
 $2.900.000 \text{ Euro} \cdot 100.000.000 \text{ Euro} \times 3 \text{ Prozent} = -100.000 \text{ Euro}$
- § 96 Absatz 1 GO NRW: Summe der Änderung der Allgemeinen Rücklage durch die drei dem Jahresabschluss vorangehenden Jahresergebnisse:
 $-3.000.000 \text{ Euro} - 1.000.000 \text{ Euro} + 2.500.000 \text{ Euro} = -1.500.000 \text{ Euro}$

Ergebnis:

Die höhere Restriktion beträgt -1.500.000 Euro. Demnach sind vom Jahresüberschuss 2019

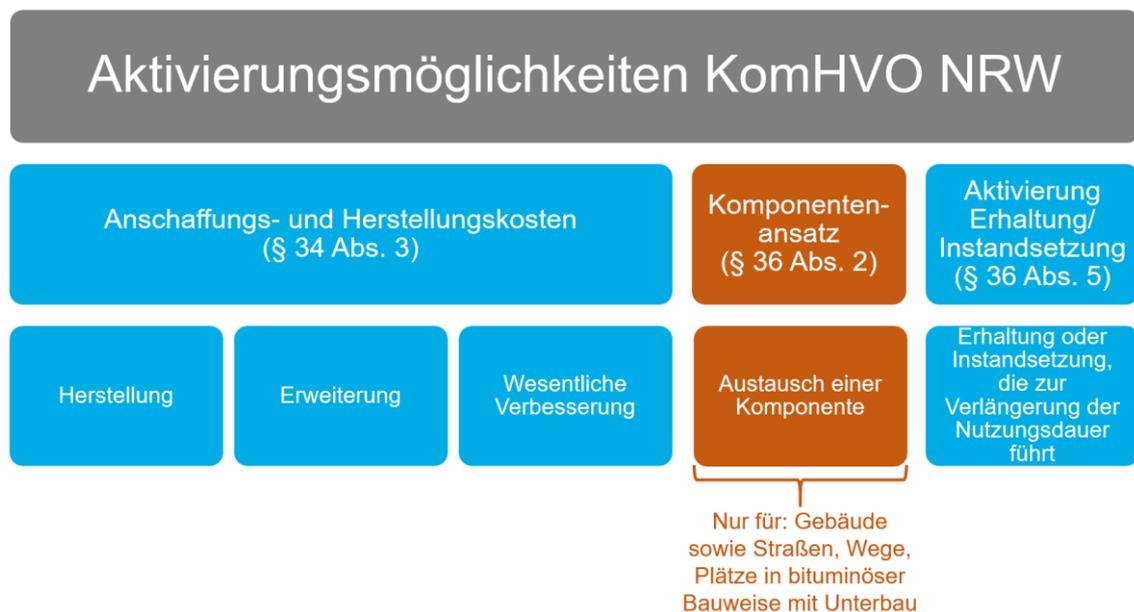
(3.100.000 Euro) 1.500.000 Euro der Allgemeinen Rücklage zuzuführen. Den übrigen Jahresüberschuss von 1.600.000 Euro kann die Kommune der Ausgleichsrücklage zuführen.

Im nächsten Jahresabschluss (2020) ergibt sich bei der Berechnung der Restriktion nach § 96 Absatz 1 GO NRW ein Betrag von +3.000.000 Euro. Dieser ergibt sich aus den Jahresergebnissen 2017 (-1.000.000 Euro) und 2018 (+2.500.000 Euro), die jeweils vollständig die Allgemeine Rücklage erhöht bzw. verringert haben, sowie dem Jahresergebnis 2019 in Höhe der Zuführung zur Allgemeinen Rücklage von 1.500.000 Euro. Dabei wird unterstellt, dass die Kommune das Jahresergebnis 2019 in Höhe von 1.600.000 Euro auch tatsächlich der Ausgleichsrücklage zugeführt hatte. Somit besteht für die Verwendung des Jahresergebnisses 2020 keine Restriktion nach § 96 Absatz 1 GO NRW mehr.

3. Das Wirklichkeitsprinzip

Mit dem 2. NKFWG NRW wurde das Wirklichkeitsprinzip im NKF eingeführt. Dieses ist in § 91 Abs. 4 Nr. 3 GO NRW verankert und wird in § 34 KomHVO NRW aufgegriffen. Es findet seine Ausprägung in § 36 Abs. 2 und 5 KomHVO NRW.² Somit umfasst das Wirklichkeitsprinzip zum einen den Komponentenansatz und zum anderen die Aktivierung von Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen, die zu einer Nutzungsdauerverlängerung führen.

Genauere Erläuterungen zu diesen beiden Regelungen hat das MHKBG NRW im Erlass vom 28. Juni 2019 sowie den zugehörigen Hinweisen zu diesem Erlass vom 14. Oktober 2019 bekanntgegeben. Unberührt von den beiden neuen Aktivierungsmöglichkeiten besteht weiterhin die Vorgabe zur Aktivierung von Aufwendungen für die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung nach § 34 Absatz 3 KomHVO NRW. Folglich gibt es gemäß der KomHVO NRW folgende Aktivierungsmöglichkeiten:



² Vgl. Fragensammlung zum 2. NKFWG NRW und zur KomHVO NRW des MHKBG NRW.

Die Anwendung des Komponentenansatzes stellt hierbei ein Wahlrecht der Kommune dar. Die übrigen vorstehenden Regelungen sind verpflichtend anzuwenden. Zu beachten ist, dass bei der Anwendung des Komponentenansatzes für die jeweiligen Vermögensgegenstände die Anwendung des § 36 Absatz 5 KomHVO NRW ausscheidet. Die Aktivierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten gemäß § 34 Absatz 3 KomHVO NRW gilt hingegen uneingeschränkt.

Im nachfolgenden Abschnitt erläutern wir genauer die Regelung des § 36 Absatz 5 KomHVO NRW. Für Informationen zum Komponentenansatz verweisen wir auf unseren Newsletter vom 14. März 2019.

4. Aktivierung von Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 36 Absatz 5 KomHVO NRW

Im Kern regelt § 36 Absatz 5 KomHVO NRW, dass Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahmen, die zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstands des Anlagevermögens führen, zu aktivieren sind. Dadurch wird der Aufwand für die Maßnahmen über die (Rest-)Nutzungsdauer verteilt.

Voraussetzungen

Folgende wesentliche Voraussetzungen müssen entsprechend § 36 Absatz 5 KomHVO NRW erfüllt sein:

- Keine Anwendung des Komponentenansatzes,
- Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer durch Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahme.

§ 36 Absatz 5 KomHVO NRW gilt nur für diejenigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die von der Möglichkeit des Komponentenansatzes kein Gebrauch gemacht wird oder für welche diese Möglichkeit nicht eröffnet ist. Gemäß Erlass vom 28. Juni 2019 des MHKBG NRW bezieht sich diese Voraussetzung auf den einzelnen Vermögensgegenstand. Wendet die Kommune beispielsweise den Komponentenansatz ausschließlich für ein einzelnes Schulgebäude an, erfolgt bei diesem Gebäude eine Aktivierung nach § 36 Abs. 2 KomHVO NRW. Eine Aktivierung nach § 36 Absatz 5 KomHVO NRW ist für dieses Gebäude nicht zulässig. Für alle übrigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens der Kommune gilt hingegen § 36 Absatz 5 KomHVO NRW.

Als weitere Voraussetzung müssen Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahmen zu einer Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer führen. Gemäß dem Erlass des MHKBG NRW vom 28. Juni 2019 muss die Verlängerung relevant und messbar sein. Sie bezieht sich auf die Gesamtnutzungsdauer („anfängliche ursprüngliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes“) des Vermögensgegenstands. Damit die Verlängerung relevant ist, muss sich die Gesamtnutzungsdauer gemäß vorgenanntem Erlass um mindestens zehn Prozent verlängern. Bei Gebäuden kann die Verlängerung zum Beispiel entsprechend der Anlage 4 der Sachwertrichtlinie vom 5. September 2012 ermittelt werden. Die Neubestimmung anhand dieser Anlage ist unseres Erachtens insbesondere vor dem Hintergrund einer nachvollziehbaren Dokumentation sinnvoll. Bei den übrigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist die Verlängerung auf

Basis nachvollziehbarer Einschätzungen (z.B. auf Erfahrungswerten) zu ermitteln. Die Prüfung der Voraussetzungen des § 36 Absatz 5 KomHVO NRW sind zu dokumentieren.

Anhand verschiedener Beispielberechnungen haben wie festgestellt, je älter die Vermögensgegenstände sind, desto häufiger kann eine messbare und relevante Verlängerung der Nutzungsdauer erreicht werden. Dahingegen führen Maßnahmen an Vermögensgegenständen, die zum Beispiel erst 20 von 60 Jahren der Nutzungsdauer erreicht haben, häufig nicht zu einer messbaren und relevanten Verlängerung der Nutzungsdauer.

Rechtsfolge

Sind die oben genannten Voraussetzungen erfüllt, ist zum einen die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands anzupassen. Zum anderen ist der Vermögensgegenstand „neu zu bewerten“. Das bedeutet, die Aufwendungen der Maßnahmen werden dem Vermögensgegenstand hinzuaktiviert und die Auszahlungen für die Maßnahmen sind investiv zu verbuchen. Dies gilt nur für die Maßnahmen, die zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer führen. Maßnahmen, die im Zuge einer Gesamtmaßnahme durchgeführt werden, aber nicht zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer beitragen, sind hingegen nicht zu aktivieren (vgl. Erlass des MHKBG NRW vom 28. Juni 2019). Eine Neubewertung des Vermögensgegenstands (z.B. durch ein neues Sachwertverfahren) ist nicht notwendig. Das „Neubewerten“ findet lediglich insofern statt, dass die Aufwendungen für die Maßnahme hinzuaktiviert werden. Ausdrücklich benennt auch obiger Erlass, dass keine stillen Reserven gehoben werden dürfen. Der Wertzuwachs ist durch den Wert der Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahme begrenzt.

Kommt es zur Aktivierung von Instandsetzungs- oder Erhaltungsmaßnahmen, sind vorhandene Restbuchwerte für die ersetzten wesentlichen Elemente auszubuchen. Die Ausbuchung ist gemäß § 44 Absatz 3 KomHVO NRW direkt mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. vorgenannten Erlass). Die Ermittlung des anteiligen Restbuchwertes kann auf Basis des Anteils der aktuellen Anschaffungs- und Herstellungskosten an den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten bei einem vergleichbaren Vermögensgegenstand oder zum Beispiel anhand von Durchschnittspreisen (Listen für Baupreise) ermittelt werden. Gegebenenfalls können Kommunen auf die ursprüngliche Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz zurückgreifen. Wenn vereinfachende Methoden zu einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Höhe des anteiligen Restbuchwerts führen, können diese ebenfalls zur Wertermittlung herangezogen werden.

Fallbeispiel Gebäude

Sachverhalt:

Die Kommune K führt im Jahr 2019 eine Instandsetzungsmaßnahme an einem Schulgebäude durch. Die Maßnahme umfasst die Erneuerung des Dachs (200.000 Euro), die Modernisierung der Heizungsanlage (110.000 Euro) und einen neuen Anstrich der Fassade (80.000 Euro). Die Kommune macht kein Gebrauch von dem Wahlrecht zur Anwendung des Komponentenansatzes. Die Kommune überprüft nun, inwiefern die Maßnahme gemäß § 36 Absatz 5 KomHVO NRW zu aktivieren ist. Folgende Daten liegen hierfür zu dem Schulgebäude vor:

Daten zum Schulgebäude

Merkmal	Wert
Buchwert	500.000 Euro
Wirtschaftliche Nutzungsdauer (Gesamtnutzungsdauer)	60 Jahre
Alter des Gebäudes	50 Jahre
Restnutzungsdauer	10 Jahre

Folgende Aspekte sind zu klären:

- Um wie viele Jahre verlängert sich die Nutzungsdauer?

Die neue Restnutzungsdauer wird mithilfe der Anlage 4 der Sachwertrichtlinie vom 5. September 2012 ermittelt. Es wird unterstellt, dass im hier vorliegenden Fall folgende Punkte für die durchgeführten Maßnahmen zu vergeben sind: Vier Punkte für die Erneuerung des Dachs, zwei Punkte für die Modernisierung der Heizungsanlage, keine Punkte für den Anstrich der Fassade (in Summe also sechs Punkte durch die Maßnahmen). Dies führt entsprechend der Anlage 4 zu einer neuen (modifizierten) Restnutzungsdauer von 22 Jahren und folglich zu einer Verlängerung um zwölf Jahre.

- Handelt es sich um eine wesentliche Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer?

Die Verlängerung beträgt zwölf Jahre. Bezogen auf die Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren bedeutet dies eine Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer um 20 Prozent. Somit liegt eine wesentliche Verlängerung (d. h. um mindestens zehn Prozent) vor.

- Durch welche konkreten Maßnahmen ist eine Verlängerung möglich?

Die Erneuerung des Dachs sowie die Modernisierung der Heizungsanlage haben zur Verlängerung beigetragen (s. o. Punktevergabe). Die beiden Maßnahmen sind somit zu aktivieren. Der Anstrich der Fassade hat hingegen nicht zu Verlängerung beigetragen und ist daher als Aufwand zu erfassen.

- In welcher Höhe sind Restbuchwerte auszubuchen?

Es wird in diesem Fall unterstellt, dass 20 Prozent des bisherigen Buchwerts des Gebäudes auf das Dach und die Heizungsanlage entfallen und die beiden Gewerke vollständig auszubuchen sind. Demnach sind 100.000 Euro vom Restbuchwert des Gebäudes auszubuchen ($500.000 \text{ Euro} \times 20 \text{ Prozent} = 100.000 \text{ Euro}$).

Ergebnis:

Die Restnutzungsdauer ist von zehn Jahre auf 22 Jahre anzupassen.

Die Erneuerung des Dachs und die Modernisierung der Heizungsanlage sind in Höhe von insgesamt 310.000 Euro zu aktivieren. Der Anstrich der Fassade ist in Höhe von 80.000 Euro als Aufwand zu erfassen.

Die anteiligen Restbuchwerte des bisherigen Dachs und der bisherigen Heizungsanlage sind als Abgang zu buchen. Der Verlust aus dem Abgang in Höhe von 100.000 Euro ist gemäß § 44 Absatz 3 KomHVO NRW mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen.

Sie haben noch Fragen?

Wir bieten individuell nach Ihren Bedürfnissen konzipierte Inhouse-Schulungen zu den umfangreichen gesetzlichen Änderungen an, z.B.

- für einen Gesamtüberblick zu den Änderungen durch das 2. NKFWG NRW und der KomHVO NRW
- zu speziellen Themenfelder, wie Komponentenansatz, Wirklichkeitsprinzip, etc. – auch unter Zugrundelegung konkreter Sachverhalte aus Ihrer Kommune

Zögern Sie nicht und sprechen Sie uns an.

Wir erstellen Ihnen gerne ein Angebot für unsere Beratungsleistungen.

Wir freuen uns auf Ihre Kontaktaufnahme.

Ihr Ansprechpartner:



Florian Kapp
Referent Prüfung und Beratung
m 0162/218 3249
e florian.kapp@gpa.nrw.de