

Herrn Dirk Suchanek  
Leiter des Referats Landesrecht, Pflege,  
Wohn- und Teilhabegesetz  
Ministerium für Arbeit, Gesundheit und Soziales  
des Landes Nordrhein-Westfalen  
Fürstenwall 25  
40219 Düsseldorf

Düsseldorf, 21. Februar 2020

639

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

## **Stellungnahme zu dem Entwurf „Siebte Verordnung zur Änderung der Verordnung zur Ausführung des Alten- und Pflegegesetzes Nordrhein-Westfalen und nach § 8a SGB XI“**

Sehr geehrter Herr Suchanek,

vielen Dank für die Möglichkeit der Stellungnahme zu dem genannten Regulierungsvorhaben. Im Einzelnen haben wir folgende Anmerkungen:

Zunächst möchten wir herausstellen, dass wir die vorgesehene Anhebung der Angemessenheitsgrenze in § 2 APG DVO NRW, die Erhöhung der anerken-  
nungsfähigen Aufwendungen in § 6 APG DVO NRW, sowie die Anpassung des Fördermaßstabs in § 21 APG DVO NRW als positiven Beitrag für die Beseiti-  
gung der Investitionshemmnisse in NRW begrüßen. Insbesondere vor dem Hin-  
tergrund steigender Preise in der Baubranche ist die Anhebung sachgerecht.  
Auch befürworten wir die Absenkung der Mindestanforderung für die Bele-  
gungsquote in § 18 APG DVO NRW mit dem damit verbundenen Ziel, Anreize  
zur Schaffung notwendiger Kurzzeitpflegeplätze zu geben. Ebenso sind die Än-  
derungen zur Schaffung von Angeboten zur eingestauten Tagespflege sowie  
die in § 8 APG DVO vorgesehenen Neufassungen für die Mietmodelle grund-  
sätzlich zu begrüßen.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

**Seite 2/9** zum Schreiben vom 21.02.2020 an Herrn Dirk Suchanek, MAGS, Düsseldorf

Weiterhin möchten wir zu den einzelnen vorgesehenen Änderungen der APG DVO wie folgt Stellung nehmen:

### **§ 2 Abs. 2 APG DVO NRW Aufwendungen für die erstmalige Herstellung und Anschaffung von langfristigen Anlagegütern**

Im Rahmen der Erhöhung der Angemessenheitsgrenze sollte klargestellt werden, ob bzw. in welchem Umfang spezifische **Baustandards** z.B. bezüglich des energieeffizienten Bauens oder zur Erdbebensicherheit in den Ansätzen berücksichtigt sind.

Der Betrag der Angemessenheitsgrenze gilt ab dem 1. Januar 2020 und wird nach den **Preisindizes** für Wohngebäude (Bauleistungen am Bauwerk) in Nordrhein-Westfalen (Basisjahr 2015=100) für die Folgejahre jeweils auf Basis des Mai-Index des Vorjahres fortgeschrieben. Vor dem Hintergrund, dass die Überprüfung der Angemessenheitsgrenze durch Partnerschaft Deutschland (vgl. Bericht Ihres Ministeriums an den Landtag vom 15. November 2019) ergeben hat, dass die Grenzen zu niedrig waren und daraus die Schlussfolgerung gezogen werden könnte, dass der Index nicht adäquat ist, bitten wir um Überprüfung, ob dieser Index tatsächlich zur sachgerechten Abbildung von Kostensteigerungen im Bereich von Pflegeeinrichtungen geeignet ist.

Die zusätzliche Anerkennung der Aufwendungen für die **Errichtung einer Zentralküche** ist ebenfalls zu begrüßen, da die meisten Einrichtungen eine Zentralküche vorhalten. Fraglich ist aber, warum bei Errichtung einer Zentralküche keine zusätzliche Fläche anerkannt wird, sondern die Zentralküche innerhalb der maximal anerkennungsfähigen Nettoraumfläche errichtet werden muss, obwohl diese kein zwingender Bestandteil der Einrichtung ist. Bei Vorhaltung einer eigenen Küche sollte also eine größere Fläche anerkannt werden. Nicht eindeutig zu erkennen ist, was der Gesetzgeber unter einer Zentralküche versteht. Es bedarf daher aus unserer Sicht einer Klarstellung, ob und in welchem Umfang Flächen und Kosten einer Zentralküche anrechenbar sind, die nicht direkt einer Pflegeeinrichtung zugeordnet ist.

### **§ 4 APG DVO Aufwendungen für die erstmalige Herstellung, Anschaffung und Aufrechterhaltung des betriebsnotwendigen Bestandes an sonstigen Anlagegütern**

Der Begründung des MAGS zur Änderung von § 4 APG DVO ist zu entnehmen, dass die bisherige Regelung der Verpflichtung zur Führung der virtuellen Konten durch eine neue Regelung ersetzt werden soll. Diese besagt, dass maßgeblich für die Refinanzierung nunmehr die tatsächlich entstandenen Aufwendun-

**Seite 3/9** zum Schreiben vom 21.02.2020 an Herrn Dirk Suchanek, MAGS, Düsseldorf

gen für das sonstige Anlagevermögen auf der Grundlage der nachzuweisenden Abschreibungen, Leasingraten und entstandenen Instandhaltungs- und Wartungsaufwendungen für sonstiges Anlagevermögen sein sollen.

Die Abschaffung des virtuellen Kontos entspricht nach der Begründung des MAGS der Forderung der Träger. Die Kritik der Träger bezog sich allerdings nach unserer Einschätzung nicht auf die in § 4 APG DVO angelegte Systematik zur Ermittlung der anererkennungsfähigen Kosten. Nach unserer Wahrnehmung bezog sich die Kritik vielmehr auf den bürokratischen Aufwand, der mit der Nachweisführung über die virtuellen Konten verbunden ist. Im virtuellen Konto nach § 4 APG DVO waren bereits bisher die tatsächlich entstandenen Aufwendungen für das sonstige Anlagevermögen auf der Grundlage der nachzuweisenden Abschreibungen, Leasingraten und entstandenen Instandhaltungs- und Wartungsaufwendungen für sonstiges Anlagevermögen nachzuweisen. Insofern erscheint die vorgesehene umfassende Umstellung der Systematik zur Ermittlung der anererkennungsfähigen Kosten insbesondere dann entbehrlich, wenn durch die vorgesehene Änderung unverändert die tatsächlich entstandenen Aufwendungen für das sonstige Anlagevermögen auf der Grundlage der nachzuweisenden Abschreibungen, Leasingraten und entstandenen Instandhaltungs- und Wartungsaufwendungen für sonstiges Anlagevermögen zu ermitteln und nachzuweisen sind.

Für den Fall, dass es bei der vorgesehenen Umstellung der Systematik bleibt, finden Sie in der Anlage (klarstellende) Formulierungsvorschläge zu Abs. 1-3 nebst einer Begründung.

### **§ 8 APG DVO NRW Miet- und Pachtlaufwendungen**

Zahlreiche Träger haben auf Basis der bisherigen Regelungen langfristige Mietverträge abgeschlossen. Hier stellt sich die Frage des Vertrauensschutzes. Der Vertrauensschutz wird in den vorgesehenen Regelungen erkennbar durch Übergangsfristen berücksichtigt.

Diese beziehen sich differenziert auf die unterschiedlichsten Konstellationen, die sich aus den häufigen Änderungen der Finanzierungsbedingungen für unterschiedliche „Generationen“ von stationären Einrichtungen ergeben. Jedoch werden vorhandene Einrichtungen, die auf Grundlage der bisherigen Regelungen langfristige Mietverträge abgeschlossen haben, durch die Übergangsfristen im Einzelfall nicht ausreichend geschützt.

Nach Berechnungen auf Basis der Daten von 36 Mieteinrichtungen besteht ab 2021 im Durchschnitt eine Refinanzierungslücke von ca. T€ 180 = 20 %. Einzel-

**Seite 4/9** zum Schreiben vom 21.02.2020 an Herrn Dirk Suchanek, MAGS, Düsseldorf

nen Einrichtungen drohen ab 2021 nach unseren Recherchen somit Absenkungen von der bis dahin dem Bestandsschutz unterliegenden Miete von bis zu T€ 715 = 36%.

Soweit Übergangsfristen die Träger nicht ausreichend vor negativen Auswirkungen schützen, regen wir an, die Regelungen zum Bestandsschutz unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes zu überdenken. Gegebenenfalls ist eine einrichtungsindividuelle Übergangsfrist geboten. Soweit sich aus dem Miet-/Pachtvertrag keine Änderungsmöglichkeiten ergeben, sollte auch der Bestandsschutz entsprechend der vertraglich vereinbarten Laufzeit des Miet-/Pachtvertrags bestehen bleiben.

Zu den neu vorgesehenen Absätzen des § 8 APG DVO NRW möchten wir wie folgt Stellung nehmen:

Grundsätzlich ist die Aufteilung der einzelnen Bestandsschutzregeln auf mehrere Absätze zu begrüßen, da dies der Übersichtlichkeit dient.

Der Vorschlag des MAGS zur geplanten Verbesserung des Bestandsschutzes in **Abs. 11** berücksichtigt unverändert auch die bisher nach der GesBerVO refinanzierungsfähigen Wertsicherungsklauseln nicht. Da die dem Bestandsschutz unterliegende Miete auf dem Stand zum 1. Februar 2014 eingefroren wird, sind die nach altem Recht anerkennungsfähigen Miet- oder Pachterhöhungen bereits von der Refinanzierung ausgeschlossen. Da die in den Mietverträgen enthaltenen Wertsicherungsklauseln aktuell in der Refinanzierung unberücksichtigt bleiben, fragen sich verschiedene Träger derzeit, ob auch insoweit ein Vertrauensschaden entstanden ist.

Die Regelung des Abs. 11 mag in den Fällen, in denen Mieter und Vermieter nahestehende Personen sind, anwendbar sein. Für die Fälle, in denen aber eine echte Fremdvermietung vorliegt, ist die Regelung häufig nicht zur Problemlösung geeignet. Zum einen ist es kaum vorstellbar, dass ein fremder Dritter als Vermieter trotz zivilrechtlich eindeutiger Anspruchsgrundlage freiwillig eine Mietreduzierung akzeptieren wird. Zudem beinhalten viele Mietverträge eine Klausel, wonach die Miete regelmäßig anhand der Entwicklung von Index-Werten (Verbraucherpreisindex u.ä.) auf eine mögliche Erhöhung hin überprüft wird. Es ist daher auch kaum vorstellbar, dass ein Träger einer Einrichtung belegen kann, dass der Vergleichsbetrag nicht ausreichend ist, um den tatsächlichen aktuellen einrichtungsbezogenen Finanzierungsbedarf des Vermieters zu decken. Dies wäre nur dann möglich, wenn der Vermieter dem Mieter seine Mietkalkulation offenlegt, was kaum vorstellbar ist.

**Seite 5/9** zum Schreiben vom 21.02.2020 an Herrn Dirk Suchanek, MAGS, Düsseldorf

Unklar ist, warum bei den anerkennungsfähigen Finanzierungsbedarfen für Vermieter oder Verpächter unterschieden werden soll, ob das Eigentum an der Einrichtung durch deren erstmalige Herstellung oder durch Erwerb der Einrichtung erlangt wurde. Das ist sachlich nicht nachvollziehbar. Hier empfehlen wir, eine Gleichbehandlung vorzusehen.

Weiterhin haben wir festgestellt, dass in der sog. „Investorenschutzregelung“ die Abschreibungen auf den mit Eigenkapital finanzierten Anteil des Anlagevermögens nicht berücksichtigt wurden. Wir bitten diesbezüglich um Einbeziehung.

Der Träger kann beim zuständigen überörtlichen Träger der Sozialhilfe die Genehmigung beantragen, dass vorübergehend über die Regelungen des § 8 Absatzes 10 APG DVO hinaus eine höhere Miete oder Pacht anerkannt wird. Hier regen wir an, die Rechtsposition des Antragsstellers insofern zu stärken, dass ein Anspruch zur Refinanzierung nach den Regelungen des § 8 Abs. 11 APG DVO besteht, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Auffangregelung zum Bestandsschutz in **Abs. 12** ist zu begrüßen. Damit wird den Einrichtungen als Mieter die Möglichkeit gegeben, eine Anerkennung der Miete zu erlangen, auch wenn der Vermieter nicht bereit ist, in Verhandlungen einzutreten. Die Übertragung der Prüfung und Erteilung der Ausnahme genehmigung auf die örtlichen Sozialhilfeträger ist folgerichtig, da sie diejenigen sind, die den höchsten Anteil der Investitionskosten zu tragen haben.

Unklar bleibt allerdings, bis zu welcher Höhe oberhalb der Vergleichsmiete eine Anerkennung der Miete erfolgt. Hier wäre eine klarstellende Regelung wünschenswert, um den Einrichtungen als Mieter Sicherheit zu geben, mit welcher Refinanzierung gerechnet werden kann. Aus der Formulierung ist nicht erkennbar, ob die Anerkennung einer Miete oberhalb der Vergleichsmiete im Rahmen dieser Regelung auf die ursprünglich anerkannte Miete oder die Vergleichsmiete zzgl. einer zulässigen Überschreitung von 10 % gedeckelt ist. Folglich ist aus der Regelung auch nicht abzuleiten, ob Mieterhöhungen, die seit Inkrafttreten der APG DVO im Jahr 2014 erfolgt sind, berücksichtigt werden.

Bezüglich **Abs. 14** bitten wir um Prüfung, ob eine doppelte Überprüfung der Angemessenheit tatsächlich zwingend erforderlich ist. Die Angemessenheitsüberprüfung unter analoger Anwendung der §§ 2 bis 7 APG DVO erachten wir als ausreichend. Eine zusätzliche Überprüfung, ob die tatsächlichen Kosten aus Miete/Pacht sowie unter Berücksichtigung der investiven Kosten des Betreibers in dieser Angemessenheitsgrenze liegen, halten wir zumindest im Falle eines Träger- oder Eigentümerwechsel auch vor dem Hintergrund von § 11 Abs. 7 APG DVO für entbehrlich: „Ein Träger- oder Eigentümerwechsel bei Pflegeein-

**Seite 6/9** zum Schreiben vom 21.02.2020 an Herrn Dirk Suchanek, MAGS, Düsseldorf

richtungen verändert die Grundlagen für die Ermittlung der Aufwendungen nicht.“

**Abs. 15** gibt Einrichtungen mit Mietmodell mit konkreter Vergleichsberechnung und bei denen der Kapitaldienst als Miete zu zahlen ist, eine gewisse Sicherheit, dass auch nach Auslaufen der Darlehen eine Miete refinanzierbar ist. Dies ist zu begrüßen.

### **§ 12 Abs. 3 APG DVO Verfahren zur Festsetzung der anerkennungsfähigen Aufwendungen**

Neu vorgesehen ist, dass dem Antrag nach § 8 Abs. 11 folgende Belege beizufügen sind:

1. Testat über die nach § 8 Abs. 11 Satz 3 Nr. 1-5 angefallenen Aufwendungen zum Zeitpunkt der erstmaligen Inbetriebnahme der Einrichtung oder
2. Testate über den den Aufwendungen nach § 8 Abs. 11 Satz 4 zu Grunde liegenden Kaufpreis und
3. Abschriften der laufenden Darlehensverträge im Sinne des § 8 Abs. 11 Satz 3 Nr. 1 und 2 sowie Satz 4 Nr. 1 und 1.

Bezüglich des von Ihnen gewählten Begriffs „Testat“ ist eine Konkretisierung geboten. Nach dem Wortlaut ist die Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers nicht zwingend erforderlich. Dennoch wird es in der Praxis mehrheitlich der Fall sein, dass ein Wirtschaftsprüfer mit der Erstellung des geforderten „Testats“ beauftragt wird. Um hierbei von vornherein keine Erwartungslücke entstehen zu lassen, sollte klargestellt werden, was unter dem Begriff „Testat“ zu verstehen ist, der im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer grundsätzlich als Synonym für den Bestätigungsvermerk gem. § 322 HGB verwendet wird. Gerne bringen wir uns bei der Entwicklung von Prüfungsvorgaben und der zu erteilenden Prüfungsvermerke oder Bescheinigungen ein.

Bezüglich der bestehenden gesetzlichen Regelungen möchten wir die Gelegenheit nutzen, weitere Anmerkungen/Anregungen zu übermitteln:

### **§ 2 Abs. 5 APG DVO NRW**

Im Koalitionsvertrag der Landesregierung wurde angekündigt, dass Investitionshemmnisse in NRW beseitigt werden sollen. Ein Investitionshemmnis stellt jedoch unverändert § 2 Abs. 5 APG DVO dar, wonach Aufwendungen nach Abs. 1 auf einen Zeitraum von 50 Jahren linear zu verteilen sind. Eine Refinanzierung über 50 Jahre kann nur akzeptiert werden, wenn zwischenzeitlich Mo-

**Seite 7/9** zum Schreiben vom 21.02.2020 an Herrn Dirk Suchanek, MAGS, Düsseldorf

dernisierungen durchgeführt werden. Dies ergibt sich auch aus der vom MAGS bei der Partnerschaft Deutschland in Auftrag gegebenen Studie vom 16. August 2019. Eine Immobilie ist regelmäßig nach 30-35 Jahren nicht mehr marktgerecht. Insofern sehen wir Änderungsbedarf bezüglich des Verteilzeitraums. Der Verteilzeitraum der langfristigen Anlagegüter sollte bei gleichzeitiger Zuordnung der Betriebsvorrichtungen zu den langfristigen Anlagegütern für Bestandseinrichtungen und Neubauprojekte einheitlich auf 33 Jahre festgelegt werden.

### **§ 2 Abs. 7 APG DVO NRW**

Vorgesehen ist, dass eine Einrichtung, die ihren Betrieb vor dem Inkrafttreten dieser Verordnung aufgenommen hat und nicht der Regelung des § 2 Abs. 6 APG DVO unterliegt und Aufwendungen nach § 2 Abs. 1-4 APG DVO durch langfristige Darlehen finanziert hat, abweichend von einer auf § 2 Abs. 5 APG DVO basierenden Verteilung der darlehensfinanzierten Aufwendungen auch eine Anerkennung der vertraglich geschuldeten Tilgungsleistungen beantragen kann, wenn das Darlehen in seiner Laufzeit eine vollständige Tilgung vorsieht. Aus der Verortung der Regelung in § 2 APG DVO leiten die Landschaftsverbände ab, dass nur Aufwendungen bzw. Finanzierungen der Erstinbetriebnahme und keine Folgemaßnahmen erfasst sind. Klarstellend sollte daher ergänzt werden, dass keine Beschränkung auf die Erstinbetriebnahme vorliegt und die Anwendung auf Folgemaßnahmen möglich ist.

Weiterhin möchten wir anregen, eine analoge Regelung zu § 8 Abs. 15 APG DVO NRW – neu – aufzunehmen. Dies könnte wie folgt formuliert werden:  
„Für Einrichtungen, bei denen § 2 Abs. 7 APG DVO zur Anwendung kommt, gilt, dass der Trägerin oder dem Träger nach vollständiger Tilgung der entsprechenden Darlehen die zur Refinanzierung eines zu diesem Zeitpunkt eventuell noch bestehenden Restwerts der Maßnahme notwendigen Beträge bis zum Ende des Verteilzeitraums als weitere Aufwendungen anzuerkennen sind.“

### **§ 3 APG DVO NRW Aufwendungen für Erweiterung und wesentliche Verbesserung von langfristigen Anlagegütern**

Soweit der Verteilzeitraum in § 2 Abs. 5 APG DVO nicht auf 33 Jahre verkürzt wird, sind auch Maßnahmen zur umfassenden Sanierung und Modernisierung als betriebsnotwendige Folgeinvestitionen im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 1 APG anzuerkennen. Die Studie der Partnerschaft Deutschland kommt zu dem Ergebnis, dass sich die Nutzungsdauer von 50 Jahren verkürzt, wenn sich qualitative Anforderungen deutlich ändern. Es wird daher eine Beibehaltung der Ver-

**Seite 8/9** zum Schreiben vom 21.02.2020 an Herrn Dirk Suchanek, MAGS, Düsseldorf

teilzeiträume von 50 Jahren für eine Neuerrichtung bzw. von 25 Jahren für eine Modernisierung empfohlen. Neben den beiden gebräuchlichen Verteilzeiträumen wird die Einführung eines weiteren Verteilzeitraums für Gebäude empfohlen, die umfangreich energetisch saniert werden.

Aktuell erfüllen zahlreiche Pflegeeinrichtungen zwar die WTG-Vorgaben, entsprechen aber aufgrund einer Nutzungsdauer von mehr als 30 Jahren nicht mehr aktuellen Anforderungen. Zur Erfüllung geänderter pflegekonzeptioneller Anforderungen, der Anforderungen gemäß der Trinkwasserverordnung, der Vorgaben zur Erhöhung der Energieeffizienz oder auch zum Brandschutz, sowie nicht zuletzt auch erhöhte Anforderungen an die Gebäudequalität durch ordnungsrechtliche Vorgaben, sind tiefgreifende Sanierungen und/oder umfassende Umbaumaßnahmen erforderlich. Wir schlagen daher vor, die Aufwendungen zur Erweiterung und wesentlichen Verbesserung von langfristigen Anlagegütern im Sinne von § 255 HGB grundsätzlich im Rahmen der geltenden Angemessenheitsgrenzen anzuerkennen. Eine Formulierung zur Vorgabe einer Bagatellgrenze könnte angelehnt an § 3 Abs. 4 GesBerVO lauten:

„Berücksichtigungsfähig im Rahmen der geltenden Angemessenheitsgrenzen sind im Einzelfall die Aufwendungen für Maßnahmen, wenn mehr als x.xxx EUR (GesBerVO: 2.500 EUR pro Platz) oder mehr als xxx.xxx EUR (GesBerVO 200.000 EUR) pro Einrichtung überschritten werden (Bagatellgrenze).“

#### **§ 5 Abs. 6 APG DVO Risikoaufschlag Eigenkapitalverzinsung**

Den festgelegten Aufschlag auf die Eigenkapital-Verzinsung wegen des gegenüber den Wertpapieren erhöhten Risikos um einen halben Prozentpunkt erachten wir als nicht angemessen. Vor dem Hintergrund der vorgesehenen Neuregelung von § 8 Abs. 11 Nr. 6 APG DVO („4%-pauschaler Risikozuschlag“) erbitten wir daher eine Überprüfung dahingehend, den Aufschlag auf einen sachgerechten Betrag zu erhöhen.

#### **§ 6 Abs. 3 APG DVO Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen für langfristige Anlagegüter**

Die Überwachung der Kappungsgrenzen und die Verpflichtung zur Führung der virtuellen Konten ist entbehrlich, da die neuen Pauschalen mit Verweis auf das Gutachten des Ministeriums zur Überprüfung der Angemessenheitsgrenzen als angemessen im Sinne von § 82 Abs. 3 SGB XI anzusehen sind.



**Seite 9/9** zum Schreiben vom 21.02.2020 an Herrn Dirk Suchanek, MAGS, Düsseldorf

**§ 7 Abs. 1 APG DVO Aufwendungen bei Erbpacht von Grundstücken**

Vor dem Hintergrund der widersprüchlichen Urteile zur Feststellung der ortsüblichen Mierte (Sozialgericht Aachen, S 15 P 82/16 und Sozialgericht Köln, S 9 P 184/16) empfehlen wir folgende klarstellende Regelung:

Satz 2 – NEU:

„Die Höhe des maximal anerkennungsfähigen Betrags ermittelt sich anhand des ortsüblichen (ungekürzten) Erbbauzinses und des festgestellten Bodenrichtwertes für die gesamte Fläche.“

Für etwaige Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Prof. Dr. Stibi, WP StB  
Fachleiter Rechnungslegung

Anlage

Anlage zum Schreiben vom 21.02.2020:

Anmerkungen zu einzelnen Textziffern des § 4 APG DVO (neu eingefügte Wörter = fett)

### **Abs. 1**

Satz 1:

Der **Gesamtbetrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten des betriebsnotwendigen Bestandes an sonstigen Anlagegütern ist bezogen auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme (Erstinbetriebnahme bzw. Folgemaßnahmen)** ~~bei Inbetriebnahme aufgewendete Betrag für die erstmalige Herstellung und Anschaffung des betriebsnotwendigen Bestandes an sonstigen Anlagegütern ist bezogen auf den Zeitpunkt der erstmaligen Inbetriebnahme der Einrichtung als Gesamtbetrag festzustellen.~~

Satz 2:

Werden ~~Teile der sonstigen Anlagegüter~~ **gemietet oder geleast**, ~~nicht als Eigentum erworben, sondern im Rahmen von Miet- oder Leasingverträgen für den Betrieb der Einrichtung beschafft, so sind zur Ermittlung des Gesamtbetrages~~ **nach Satz 1** für die **jeweils** sonstigen Anlagegüter mit ihrem marktüblichen Kaufpreise zu berücksichtigen.

Satz 3:

Ausnahmsweise ist für Anlagegüter, die ausschließlich gemietet oder geleast werden können, der Jahreswert der Miet-~~e~~ bzw. Leasing**aufwendungen** ~~raten~~ **inklusive Sonderzahlungen** zu berücksichtigen.

Satz 4:

Als ~~betriebsnotwendiger Gesamtbetrag~~ **Die Anschaffungs- und Herstellungskosten** für sonstige Anlagegüter **und** ~~können maximal~~ **dürfen zusammen den** ~~Aufwendungen anerkannt werden, die zusammen mit den Aufwendungen für die erstmalige Herstellung oder Anschaffung langfristige Anlagegüter nach § 2~~ einen Gesamtbetrag von 2.387,16 € je qm **dürfen zusammen den** ~~Nettoraumfläche (Angemessenheitsgrenze) nicht übersteigen.~~

Satz 5: bleibt.

Begründung:

Bezüglich des Absatzes 1 handelt es sich mit Ausnahme der Ergänzung zu den Sonderzahlungen in Abs. 1 Satz 3 um redaktionelle Anpassungen.

**Abs. 2**

Satz 1:

~~Anerkennungsfähige Aufwendungen für die Refinanzierung im Sinne dieses Paragraphen der Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Aufrechterhaltung des betriebsnotwendigen Bestandes an sonstigen Anlagegütern~~ sind die nach handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen zu buchenden jahresbezogenen **ermittelten Abschreibungswerten**, Miet- bzw. Leasing**aufwendungenraten** sowie notwendige Aufwendungen für Wartung, Instandhaltung und Instandsetzung des~~r~~ betriebsnotwendigen **Bestands an** sonstigen Anlagegütern.

Satz 2: eingefügt.

Dies gilt auch für erbrachte Eigenleistungen, die nachvollziehbar dokumentiert sind.

Satz 3:

~~Etwaige fiktive Aufwendungen oder~~ Aufwendungen für Rückstellungen **für unterlassene Instandhaltung gemäß § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB sind zu berücksichtigen.**~~nicht anerkennungsfähig.~~

Begründung:

Während in Abs. 1 als anerkennungsfähige Aufwendungen für sonstige Anlagegüter die Aufwendungen für die Herstellung und Anschaffung angesehen werden, werden in Abs. 2 wiederum „anerkennungsfähige Aufwendungen“ genannt, die aber gerade nicht Anschaffungs- und Herstellungskosten darstellen, sondern als Folgeaufwendungen anzusetzen sind. Durch die aufgeführten Aufwendungen in Form von Abschreibungen, Miet- bzw. Leasingraten sowie Aufwendungen für Wartung, Instandhaltung und Instandsetzung der betriebsnotwendigen sonstigen Anlagegüter wird der Umfang der zu berücksichtigenden Aufwendungen klar abgegrenzt.

Weiterhin stellt sich die Frage, wie Personalaufwendungen eines eigenen Hausmeisters / Haustechnikers zu behandeln sind, soweit diese anstelle von fremden Dritten Instandhaltungen durchführten. Soweit es sich bei den Personalaufwendungen um Aufwendungen handelt, die nicht bereits über den Pflegesatz refinanziert werden, müssen diese über die Investitionskosten geltend gemacht werden können. Schließlich liegt insoweit ein Ersatz von Aufwendungen für fremde Handwerker vor. Werden diese Personalaufwendungen bei den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen außer Acht gelassen, wären die Einrichtungen praktisch gezwungen, die VK-Anzahl im Bereich Hausmeister auf das über den Pflegesatz finanzierte Niveau abzusenken und für sämtliche Instandhaltungen ggf. teurere Fremdleistungen von externen Handwerkern einzukaufen.

Satz 3 des Abs. 2 sollte vollständig gestrichen werden. Zum einen ist unklar, was fiktive Aufwendungen sein sollen, wenn auf die nach handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen erfassten Aufwendungen abgestellt wird. Weder im Handels- noch im Steuerrecht existieren fiktive Aufwendungen. Zum anderen stellt sich die Frage, weshalb Aufwendungen für Rückstellungen nicht berücksichtigungsfähig sein sollen. Handelsrechtlich besteht nach § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, eine Rückstellungspflicht. Weshalb diese Aufwendungen nicht berücksichtigungsfähig sein sollen, erschließt sich daher nicht. Falls die Regelung unverändert bliebe, wären solche Maßnahmen von der Refinanzierung ausgeschlossen, da im Jahr der Durchführung der Maßnahme wegen Inanspruchnahme der Rückstellung kein Aufwand mehr entsteht.

### **Abs. 3**

#### *Satz 1:*

~~Jeweils anerkennungsfähig sind~~ **Refinanziert werden** die in den beiden Vorjahren vor der Antragstellung **in den jeweiligen Jahresabschlüssen für die Pflegeeinrichtung erfassten** ~~steuerrechtlich bilanzierten,~~ durchschnittlichen Aufwendungen nach Abs. 2.

#### *Satz 2:*

Können noch keine zwei **Jahresabschlüsse** ~~abgeschlossenen~~ Jahresabschlussbilanzen vorgelegt werden, sind im Fall einer

Erstinbetriebnahme 11 Prozent des Gesamtbetrags nach § 4 Absatz 1 zu refinanzieren.

**Satz 3:**

Existiert beim auf die Erstfestsetzung folgenden Festsetzungsantrag lediglich erst ein **Jahresabschluss** ~~ne abgeschlossene Bilanz~~, so ist dieser entsprechend vorzulegen und ist als Grundlage einer Hochrechnung zu berücksichtigen.

**Satz 4:**

Die innerhalb der ersten vier Jahre ab Inbetriebnahme refinanzierten Beträge nach Satz 2, abzüglich eines für Wartung und Instandhaltung benötigten Betrages von jährlich 1 Prozent des Gesamtbetrags nach § 4 Absatz 1, die ohne Vorlage eines ~~r abgeschlossenen steuerrechtlichen Jahresabschlusses~~ ~~es Bilanz~~ zu refinanzierbaren Aufwänden geführt haben, sind **in Höhe der Differenz zu den tatsächlichen Aufwendungen in diesen Jahren** ab dem vierten Jahr nach Inbetriebnahme der Einrichtung, gleichmäßig verteilt über einen Zeitraum von 10 Jahren, wieder von den **refinanzierbaren** ~~anererkennungsfähigen bilanzierten~~ Aufwendungen **nach Absatz 2** in Abzug zu bringen.

Begründung:

Abs. 3 wirft ebenfalls Fragen auf. Dies gilt insb. in Bezug auf neu in Betrieb gehende Einrichtungen. Hier ist zunächst eine „Ersatzbemessungsgrundlage“ anzuwenden, weil noch keine belastbaren Aufwendungen nachgewiesen werden können. Wenn die in den ersten 4 Jahren ab Inbetriebnahme refinanzierten Beträge ab dem 4. Jahr gleichmäßig verteilt über einen Zeitraum von 10 Jahren in Abzug gebracht werden sollen, ergibt sich zum einen die Frage, ob die zukünftige Verrechnung eine Pflicht zur Passivierung nicht verwendeter Mittel in der Handels- und Steuerbilanz auslöst. Die vereinnahmten „Abschlagszahlungen“ wären aus unserer Sicht aufgrund der Verrechnungsvorgabe in den Folgejahren in voller Höhe als Rückstellung zu erfassen. Zum anderen ist die Formulierung hinsichtlich des Verrechnungszeitraums nicht eindeutig, da unklar bleibt, ob die Verrechnung ab dem 4. Jahr so zu verstehen ist, dass in den nächsten 10 Jahren eine Verrechnung der Beträge erfolgen soll. Dies würde einem Refinanzierungszeitraum von 14 Jahren entsprechen, wobei die Refinanzierung

ertragsmäßig erst nach Ablauf von Jahr 4 beginnt. Die Regelung kann aber auch dahingehend interpretiert werden, dass ab dem vierten Jahr eine Verrechnung über die verbleibenden 6 Jahre eines 10jährigen Refinanzierungszeitraums erfolgt. Hier ist aus unserer Sicht eine eindeutige Formulierung erforderlich.