



Evangelische Landeskirche in Württemberg

Richtlinie nach Nr. 38 DVO-HHO Verbindung von wertsteigernden und werterhaltenden Maßnahmen Anpassung der Schätzung nach § 28 Absatz 2 Satz 2 HHO

I. Verbindung von wertsteigernden und werterhaltenden Maßnahmen

Rechtsgrundlage zum Thema:

(Zu § 65 Absatz 2 und 3 HHO):

*38. Wertsteigernde Maßnahmen sind zu dem jeweiligen Gebäude hinzu zu aktivieren und mit diesem abzuschreiben. Die Nutzungsdauer verlängert sich entsprechend. **Sind die wertsteigernden Maßnahmen mit werterhaltenden Maßnahmen verbunden**, so ist entsprechend der Schätzung nach § 28 Absatz 2 Satz 2 HHO eine Aufteilung der Aufwendungen vorzunehmen. Nach Abschluss der Baumaßnahme ist diese Aufteilung zu überprüfen und gegebenenfalls die Aktivierung und Abschreibung zu berichtigen. Eine Überprüfung und Anpassung der Schätzung nach § 28 Absatz 2 Satz 2 HHO ist auch während der Dauer der Baumaßnahme erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die ursprüngliche Aufteilung der Schätzung den tatsächlichen Verhältnissen nicht mehr entspricht. Der Oberkirchenrat kann Richtlinien zur Aufteilung erlassen*

Zur Beurteilung, ob in Baumaßnahmen wertsteigernde und werterhaltende Maßnahmen verbunden sind, ist es erforderlich, die Begrifflichkeiten unterscheiden zu können. Eine Begriffsbestimmung, welche Maßnahmen als wertsteigernd anzusehen sind, findet sich in § 115 Nr. 44 HHO. Sie lautet:

*„Wertsteigernde Maßnahmen bewirken bei einem bereits vorhandenen Vermögensgegenstand eine Verbesserung **über den ursprünglichen Zustand hinaus**. Insbesondere erfolgt dies durch Modernisierungen und Sanierungen, sodass der Vermögensgegenstand insgesamt **einem höheren Standard** als zuvor entspricht. Der **Gebrauchswert im Ganzen wird erhöht**. Wertsteigernde Maßnahmen sind zu aktivieren.“*

Weitere Hinweise zum Begriff der Wertsteigerung enthält Nr. 78 (zu § 115 Nummer 44) DVO-HHO.

Wichtiger Hinweis:

Die für den Bereich der Landeskirche nachfolgend dargestellten Vereinfachungsregeln gelten nicht für die Steuerbilanz der BgA, da hier nur die steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien (siehe BMF-Schreiben vom 18.07.2003, BStBl. I S. 386) Anwendung finden. ([Link zum BMF-Schreiben](#))

Zur Unterscheidung, ob es sich um werterhaltende oder wertsteigernde Maßnahmen im Einzelfall handelt, kann das nachfolgende Prüfschema angewandt werden:

Prüfschritt 1:¹

Handelt es sich um bauliche Maßnahmen, die eine Verbesserung **über den ursprünglichen Zustand hinaus** bewirken? D.h. erhält der Vermögensgegenstand nach Beendigung der Baumaßnahmen einen höheren Standard und wird der **Gebrauchswert im Ganzen** erhöht?

Auf Grundlage der Begriffsbestimmung in § 115 Nr. 44 HHO hat eine Betrachtung zu erfolgen, ob durch bauliche Maßnahmen ein höherer Standard als vor Beginn der Maßnahme erreicht wird. Das Steuerrecht unterscheidet folgende Standards:

- a) Sehr einfacher Standard, d.h. **die zentralen Ausstattungsmerkmale Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallation sowie Fenster** sind nur im nötigen Umfang oder technisch überholten Zustand vorhanden.
- b) Mittlerer Standard, liegt vor, wenn die **zentralen Ausstattungsmerkmale** durchschnittlichen oder auch höheren Ansprüchen genügen.
- c) Sehr anspruchsvoller Standard ist gegeben, wenn beim Einbau der **zentralen Ausstattungsmerkmale** nicht nur das Zweckmäßige, sondern das Mögliche, vor allem durch den Einbau außergewöhnlich hochwertiger Materialien, verwendet wurde (Luxussanierung)

Eine Standarderhöhung muss in Verbindung mit einer Erhöhung des Gebrauchswertes stehen, d.h. die Nutzung des Gebäudes muss erleichtert, verbessert oder vermehrt werden. Maßnahmen, die zu mehr Sicherheit im Gebäude beitragen oder die zu weniger Arbeitsaufwand (z. B. Vorprogrammierung Glockenläuten) im Gebäude führen, erhöhen ebenso den Gebrauchswert. Eine den Gebrauchswert steigernde „Vermehrung“ bzw. Erweiterung des Gebäudes kann durch folgendes geschehen:

- a) Aufstockung oder Anbau
- b) Vergrößerung der nutzbaren Fläche
- c) Vermehrung der Substanz, ohne dass zugleich die Nutzfläche vergrößert wird. Das können Einbauten wie zusätzliche Trennwände, eine Alarmanlage, ein Kamin, eine Innentreppe zum Dachboden usw. sein.

Keine Substanzvermehrung liegt vor, wenn durch die Maßnahmen lediglich eine Anpassung an den **aktuellen bautechnischen Standard** erfolgt und die neue Gebäudebestandteile oder Anlagen die Funktion der bisherigen in vergleichbarer Weise erfüllen. Dies gilt auch, wenn bereits eingetretene Schäden beseitigt werden oder ein drohender Schaden abgewendet werden soll.

Im Bereich der Landeskirche, Kirchenbezirke, Kirchengemeinden und kirchlichen Verbände gilt, dass bei folgenden Einzel-Maßnahmen (isoliert) **keine Standarderhöhung** vorliegt:

- Aufbringen eines Wärmedämmverbundsystems auf bestehende Außenfassaden
- Austausch von Fenstern mit einem verbesserten U-Wert, auch wenn der U-Wert die Vorgaben der Energieeinsparverordnung überschreitet
- Austausch von Heizungen egal welches Heizsystem neu eingebaut wird
- Zusätzlicher Einbau von Elektroanschlüssen, Heizkörpern und Fenstern in bestehenden Gebäuden unabhängig von der Anzahl
- Versetzen von Wänden
- Einbau einer Brandmeldeanlage in bestehende Gebäude

¹ Sofern mit „ja“ beantwortet: Wertsteigerung, sofern mit „nein“ beantwortet, weiter zu Prüfschritt 2

- Erstmaliges Einbringen von Fliesen in bestehenden Bädern, WC's und Küchen

Prüfschritt 2:²

Handelt es sich um Maßnahmen, die für sich allein gesehen Erhaltungsaufwendungen oder Schönheitsreparaturen wären, aber in **engem zeitlichem** Zusammenhang zum Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungsvorgang stehen und **15 % der Gebäudeanschaffungskosten oder -herstellungskosten** übersteigen. Ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Maßnahmen innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung anfallen. (Nr. 78 Buchstabe a und b DVO-HHO)

Prüfschritt 3:³

Handelt es sich um Instandsetzungsarbeiten, die unter Verwendung von noch nutzbaren Teilen eines voll verschlissenen Gebäudes ein neues Gebäude herstellen? (Nr. 78 Buchstabe c DVO-HHO)

Im Bereich der Landeskirche, Kirchenbezirke, Kirchengemeinden und kirchlichen Verbände gilt, dass das Gebäude in Dach und Fach (Dachsubstanz, Außenwände und tragende Wände etc.) noch in wesentlichen Teilen erhalten sein muss und für einen Wiederaufbau geeignet ist.

Prüfschritt 4:⁴

Handelt es sich um einzelne, ihrer Art nach werterhaltenden Maßnahmen, die in engem **räumlichem, zeitlichem und sachlichem Zusammenhang** zu einer wertsteigernden Maßnahme stehen, sodass sie in ihrer Gesamtheit ein einheitliches Bauvorhaben bilden? Ein sachlicher Zusammenhang in diesem Sinne besteht, wenn die einzelnen Maßnahmen **bautechnisch ineinandergreifen**, das heißt, wenn die eine Maßnahme durch die andere (zwingend) **bedingt** ist. (Nr. 78 Buchstabe d DVO-HHO)
Bei der Beurteilung, ob ein enger sachlicher Zusammenhang vorliegt, ist es entscheidend, dass eine Baumaßnahme die andere bedingt. D.h. die Maßnahmen müssen bautechnisch ineinandergreifen. Dies liegt nicht schon dann vor, wenn aus praktischen oder ästhetischen Erwägungen werterhaltende Maßnahmen durchgeführt werden in Zusammenhang mit wertsteigernden Maßnahmen.

Beispiel: Erstmaliger Einbau eines Badezimmers im Dachgeschoss einer bestehenden Immobilie mit in diesem Zusammenhang entstehenden Renovierungsarbeiten (Malerarbeiten etc.), die durch Leitungs- und Anschlussarbeiten in den weiteren Geschossen entstehen.

Prüfschritt 5:⁵

Handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen in mindestens zwei der vier Ausstattungsbereiche (Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation, Fenster), die gemeinsam zu einer Standarderhöhung **und zusätzlich** zu einer Erweiterung des Gebäudes führen (Nr. 78 Buchstabe e DVO-HHO).

Im Bereich der Landeskirche, Kirchenbezirke, Kirchengemeinden und kirchlichen Verbände gilt, dass eine Standarderhöhung in der Regel nicht vorliegt, wenn entsprechend den Regelungen der Haushaltsordnung eine Vergabe erfolgt ist und nur nach dem Stand der derzeitigen Technik ein

² Sofern mit „ja“ beantwortet: Wertsteigerung, sofern mit „nein“ beantwortet, weiter zu Prüfschritt 3

³ Sofern mit „ja“ beantwortet: Wertsteigerung, sofern mit „nein“ beantwortet, weiter zu Prüfschritt 4

⁴ Sofern mit „ja“ beantwortet: Wertsteigerung, sofern mit „nein“ beantwortet, weiter zu Prüfschritt 5

⁵ Sofern mit „ja“ beantwortet: Wertsteigerung, sofern mit „nein“ beantwortet, weiter zu Prüfschritt 6

entsprechender Einbau, Sanierung oder Verbesserung der Anlagen oder des Gebäudes erfolgt. Im Hinblick auf denkmalgeschützte Gebäude entspricht der Standard den Anforderungen (Denkmalschutzrechtliche Genehmigung), die das Denkmalamt der Körperschaft zur Erfüllung vorgibt. Dementsprechend gehen wir davon aus, dass grundsätzlich keine Standarderhöhung vorliegt, es sei denn, es liegen ganz besondere Umstände des Einzelfalls vor, z.B. Leuchtturmprojekte mit innovativen neuen Techniken, die zuvor noch nicht dem Stand der Technik entsprochen haben.

Prüfschritt 6:⁶

Handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen in mindestens drei von vier Ausstattungsbereichen (Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation, Fenster), die **gemeinsam** zu einer Standarderhöhung führen. (Nr. 78 Buchstabe f DVO-HHO).

Es gelten die Ausführungen zu Prüfschritt 5.

Beispiel: Der Einbau neuer Fenster, der Austausch der Heizung und die Sanierung der WC-Anlage führt zu keiner Standarderhöhung, wenn die Arbeiten weiterhin wie in einem in Prüfschritt 1 definierten Standard ausgeführt werden.

II. Verfahrensablauf bei Schätzung nach § 28 Abs. 2 Satz 2 HHO

Anpassung der Schätzung: Eine Anpassung der Schätzung nach § 65 Abs. 2 und 3 HHO i.V.m. Nr. 38 Satz 3 und 5 DVO-HHO, § 28 Abs. 2 Satz 2 HHO ist immer dann notwendig, wenn sich bis zur jeweiligen Erstellung eines Rechnungsabschlusses, bzw. im Rahmen der Kostenfeststellung eine prozentuale Abweichung zur Schätzung (z. B. von Sanierung und Anbau) um mehr als 25 % abzeichnet oder ergibt. Eine Korrektur der Werte zwischen „Anlage im Bau“ und „Ergebnisrechnung“ muss in diesem Fall im Zuge einer Umbuchung durchgeführt werden, die zur Vereinfachung in einer Summe erfolgen kann.

1. Erstellung des Finanzierungsplanes

Die Schätzung erfolgt auf der Grundlage einer groben Ersteinschätzung durch die Bauberatung oder durch bereits vorliegende Gutachten oder Kostenschätzungen Dritter (Architekten, Ingenieure...)

2. Fortschreibung des Finanzierungsplanes

Fortschreibung der geschätzten Werte durch den Architekten auf der Grundlage einer Kostenberechnung nach DIN 276

3. Planung im Haushaltsplan

Es werden die geschätzten Werte in den Haushaltsplan aufgenommen, die der letzten vorliegenden Kostenschätzung oder Kostenberechnung entnommen werden können.

4. Buchungen unter dem Jahr

Es gibt zwei Möglichkeiten:

1. Buchung auf dem Sachkonto 52602200 *Aufw. bezusch. Instandh./Instands. Gebäude* (mit Investitionsnummer) unter Verwendung der Investitionsnummer und der Vorgangsnummer zur

Abgrenzung der Kosten nach DIN 276. Umbuchung der wertsteigernden Maßnahmen spätestens am Jahresende je Vorgangsnummer auf das Sachkonto Anlagen im Bau.

Hinweis: *Unter dem Jahr sind keine aussagekräftigen Auswertungen möglich, wie sich der Ergebnishaushalt der Kirchengemeinde entwickelt.*

2. Prozentuale Aufteilung jeder einzelnen Rechnung entsprechend der Schätzung und getrennte Verbuchung im Ergebnishaushalt und auf dem Sachkonto Anlage im Bau unter Verwendung von Investitionsnummer und Vorgangsnummer. Zum Jahresende ist nichts Weiteres zu veranlassen

5. Buchungen nach Kostenfeststellung
Überprüfung der Schätzung und Feststellung, ob Schätzwerte sich um mehr als 10 % verändert haben. Entsprechende prozentuale Korrektur zwischen Ergebnishaushalt und Anlage im Bau je Vorgangsnummer.

Diese Richtlinie tritt zum 01.01.2026 in Kraft.

Erstellt und verantwortet von
OKR Schuler, OKR Dr. Frisch, Ulrike Herrmann, Stefan Kirchner, Jan Herrmann