

Bernd Mende und Achim Wilmsmeier

Die Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen in Bezug auf Straßen und Ingenieurbauwerke

Die maßnahmenbezogene Trennung von Investitionen und Instandhaltungen ist für das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen von außerordentlicher Bedeutung. Instandhaltungsmaßnahmen führen direkt zu Aufwand, stellen somit unmittelbar eine Belastung des Haushalts dar. Investitionen erhöhen demgegenüber zunächst den Wertansatz in der Bilanz und führen erst mittelbar während der folgenden Nutzungsjahre über die Abschreibungen zu Aufwand. Überdies ist gemäß Art. 115 GG im Ausmaß des Investitionsvolumens eine Finanzierung durch Kommunalkredite grundsätzlich möglich. Zwar gab es in der Kameralistik mit der Trennung von Vermögens- und Verwaltungshaushalt eine analoge Trennung, durch die Doppik werden aber die GoB zum wesentlichen Beurteilungskriterium.

Die Regelungen des kaufmännischen Rechnungswesens wie auch des Steuerrechts sind auf bewegliche Vermögensgegenstände wie auch auf Grundstücke, Gebäude und Einbauten relativ gut anwendbar, da die privatwirtschaftliche Bilanzierungspraxis mit derartigen Gütern zu tun hat. Problematisch stellt sich die Anwendung jedoch bei Gegenständen des Straßenvermögens einschließlich der Ingenieurbauwerke dar. Hier fehlt es oftmals an eigenartspezifischen Detailregelungen, wie eine einzelne Maßnahme einzuordnen ist. Der vorliegende Beitrag soll dazu dienen, hierzu klare Orientierungen auszusprechen, die dann in einer eigenen Aktivierungsrichtlinie gefasst und präzisiert werden sollten.

1 Investitionen und Instandhaltungen im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen

Die Bilanz und der Umgang mit dem vorhandenen Vermögen sind in den Mittelpunkt des neuen Haushaltsrechts gerückt. Mit der Erstellung der Eröffnungsbilanz hat jede Kommune einen vollständigen Überblick über ihren Vermögensbestand und ihre Vermögensstruktur erhalten. Die ermittelten Werte dienen als Datengrundlage für die Abbildung des Ressourcenverbrauchs, der über die Abschreibungen in die Ergebnisrechnung eingeht. Dies erschwert den Haushaltsausgleich gegenüber der Kameralistik erheblich. Als Zielsetzung gilt, dass der wirtschaftliche Umgang mit den anvertrauten öffentlichen Ressourcen gefördert wird.

Konkret ändert sich auch die Darstellung der Investitionen im NKF gegenüber der Verbuchung in der Kameralistik. Während im alten Haushaltsrecht Investitionen im Vermögenshaushalt veranschlagt und abgewickelt wurden und keine Auswirkungen auf zukünftige Haushaltsjahre hatten, erfolgt beim NKF eine Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten über die veranschlagte Nutzungsdauer. Zum Zeitpunkt der Fertigstellung der

Investitionsmaßnahme erfolgt ein Zugang beim Anlagevermögen. Somit haben Investitionen Auswirkungen auf die Bilanz. Der Ressourcenverbrauch geht über die Abschreibungen entsprechend der Nutzungsdauer gleichmäßig in die Ergebnisrechnung ein und mindert in gleicher Höhe den Restwert des Vermögensstandes.

Insgesamt kommt der Einstufung von Maßnahmen als Investition oder Instandhaltung eine besondere Bedeutung zu. Investitionen sind notwendig, damit die Kommunen ihr Vermögen erhalten können. Für das Infrastrukturvermögen bedeutet dies, dass Investitionen mindestens in Höhe der Abschreibungen erfolgen müssen, um keine bilanziellen Wertverluste zu erleiden. Eine Einstufung als Instandhaltung hätte zur Folge, dass die Maßnahme keine bilanzielle Auswirkung hat, also kein Vermögen geschaffen wird. Instandhaltungen werden komplett über die Ergebnisrechnung abgebildet, was den Haushaltsausgleich gegenüber der Einstufung als Investition erschwert.

Auch kann es haushaltsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen, wenn die Ergebnisrechnung nicht ausgeglichen ist. Fehlbeträge reduzieren das Eigenkapital (Ausgleichsrücklage und allgemeine Rücklage) der Kommune. Allerdings ist der Verbrauch von Eigenkapital nicht unbegrenzt möglich; es drohen haushaltsrechtliche Konsequenzen. Sobald die Ausgleichsrücklage aufgebraucht ist und es zu einer Reduzierung der allgemeinen Rücklage kommt ist diese nach § 75 Abs. 4 GO NRW von der Aufsichtsbehörde zu genehmigen.

Eine Genehmigung ohne Haushaltssicherungskonzept (HSK) wird die Aufsichtsbehörde aber nur aussprechen, wenn die Grenzen des § 76 GO NRW eingehalten werden. Danach ist ein HSK aufzustellen, wenn

- wenn im Jahresergebnis mehr als 25 % der allgemeinen Rücklage verbraucht wird,
- in zwei aufeinanderfolgenden Jahren in der Ergebnisplanung die allgemeine Rücklage um mehr als 5 % verringert wird oder
- innerhalb des Planungszeitraumes die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.

Das Haushaltssicherungskonzept bedarf ebenfalls der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung kann von der Erfüllung von Auflagen und Bedingungen abhängig gemacht werden. Auf jeden Fall wird die Genehmigung nur erteilt, wenn am Ende des Zeitraumes für das HSK keine neuen Fehlbeträge mehr auflaufen, also ein ausgeglichener Haushalt präsentiert werden kann. Die Folge eines Haushaltssicherungskonzeptes ist, dass die jeweilige Kommune nicht mehr frei über ihren Haushalt bestimmen kann, sondern sich in der Haushaltsplanung strengen Regeln unterwerfen muss.

Insofern kann es auch von hoher Bedeutung sein, ob eine Maßnahme als Instandhaltung komplett in die Ergebnisrechnung eingeht, ohne das Vermögen geschaffen wird oder als Investition neues Vermögen geschaffen wird und nur in Höhe der jährlichen Abschreibungen die Ergebnisrechnung belastet wird. Die Wahrscheinlichkeit haushaltsrechtlicher Konsequenzen sind bei häufigen Instandhaltungen gegenüber Investitionen wahrscheinlicher.

Sofern investive Maßnahmen nicht unmittelbar oder mittelbar mit der Anschaffung und der Herstellung der erstmaligen Betriebsbereitschaft in Zusammenhang stehen¹, handelt es sich dabei um Herstellungskosten gemäß § 33, Abs. 3 GemHVO NRW. „Herstellungskosten“ beinhalten demnach Aufwendungen für die Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung. Die Formulierung dieses Paragraphen orientiert sich weitgehend an dem Wortlaut von § 255 Abs. 2 HGB, sodass entsprechende Regelungen und Kommentare auch auf die Auslegung der Gemeindehaushaltsverordnung durchschlagen.

Für die Eigenschaft einer Investition gilt somit grundsätzlich, dass der Vermögensgegenstand über den ursprünglichen Zustand hinaus erweitert oder wesentlich verbessert wird. Im Gegenzug bedeutet dies, dass Erhaltungsaufwand beziehungsweise eine Instandhaltung immer dann vorliegt, wenn die uneingeschränkte Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes wiederhergestellt wird.² Die Aufrechterhaltung eines „ordnungsgemäßen“ Zustandes stellt somit keine Investition dar.³ Der „ursprüngliche Zustand“ ist hierbei durch den Zustand bei erstmaliger Inbetriebnahme definiert, nachträgliche Veränderungen sind hierbei einzubeziehen.⁴ Eine wesentliche Verbesserung beinhaltet aber nicht den Erhalt des Gegenstandes im Zuge einer „zeitgemäßen Erneuerung und Modernisierung“.⁵ Anpassungen an den gemäß fortschrittlich veränderten Standard der Technik sind demnach nicht bereits als bilanzielle Wertsteigerungen definierbar. In diesem Fall ändern sich somit lediglich die Anforderungen an einen ordnungsgemäßen Zustand.

Coenberg/ Haller/ Schultze⁶ übertragen die einschlägigen steuerrechtlichen Regelungen als Bestandteile der GoB. Demnach seien Kriterien für das Vorliegen von Erhaltungsaufwand, dass der Gegenstand in einem ordnungsgemäßen Zustand erhalten wird, oder dass regelmäßig notwendige Ausbesserungen vorgenommen werden, welche die Wesensart des Vermögensgegenstandes nicht verändern. Demgegenüber seien als Kriterien für einen Herstellungsaufwand, somit eine Investition, heranzuziehen:

- Der Vermögensgegenstand wird in seiner Substanz vermehrt.
- Die Gebrauchs- und Verwertungsmöglichkeiten des Vermögensgegenstandes werden wesentlich verändert.
- Die Lebensdauer des Vermögensgegenstands wird nicht nur geringfügig verlängert.⁷

Die Konkretisierung dieser Kriterien kommt insbesondere für Immobilien aus dem Schreiben des BMF vom 18.7.2003⁸ sowie einschlägigen Urteilen des BFH zum Ausdruck. Wird der Gebrauchswert eines Gebäudes deutlich erhöht, insbesondere durch Modernisierung der-

¹ In diesem Fall handelt es sich um nachträgliche Anschaffungskosten gemäß § 33, Abs. 2 GemHVO NRW.

² Endriss 2008, S. 368, mit Verweis auf die Rechtsprechung des BFH.

³ Coenberg/ Haller/ Schultze 2009, S. 83.

⁴ Endriss 2008, S. 368.

⁵ Ebenda.

⁶ Coenberg/ Haller/ Schultze 2009, S. 83.

⁷ Ebenda.

⁸ Bundesministerium für Finanzen (BMF) 2003.

jenigen Einrichtungen, die ihn maßgeblich bestimmen, so liegt eine Investition vor, wie beispielsweise bei Modernisierungsarbeiten an Heizungs- Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster.⁹ Die deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts sei auch dann gegeben, wenn bei der Modernisierung der Standard erhöht werde, somit das Gebäude von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard angehoben werde.¹⁰ Beispielsweise eine Fassadenverkleidung zu Wärme- oder Schallschutzzwecken oder die bloße Umstellung der Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung sei jedoch als Erhaltungsaufwand einzuordnen.¹¹

Es stellt sich die Frage, inwieweit diese immobilienpezifischen Anwendungen eine Richtschnur bieten können, um Maßnahmen im Bereich des Straßenvermögens und der Ingenieurbauwerke zu beurteilen. Hierzu Ansatzpunkte aufzuzeigen, wird im Folgenden die Aufgabe sein.

Abschließend kann als wesentliche Regelung zudem eingebracht werden, dass bei kombinierten Maßnahmen mit teilweise investiven Anteilen und teilweise Instandhaltungen dann Instandhaltungsmaßnahmen als investiv einzuschätzen sind, wenn die Maßnahmen bautechnisch ineinander greifen.¹² Der bloße Ersatz eines Gegenstandes kann demnach dadurch investiv werden, dass durch eine investive Maßnahme der bisher verbaute Gegenstand nicht mehr nutzbar ist.

2 Die Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen in Bezug auf Straßenanlagen und Ingenieurbauwerke

Die technische und wirtschaftliche Eigenart von Anlagegütern des Straßenvermögens einschließlich der Ingenieurbauwerke ist von den Immobilienbeständen grundsätzlich unterscheidbar, sodass klare Handlungsrichtlinien aus dem Gebäudebereich nicht problemlos auf das Straßenvermögen übertragen werden können. Letztlich können in abstrakter Form jedoch drei Kriterien analog übertragen werden, die als Basis für derartige Beurteilungen gelten können:

- Der Vermögensgegenstand wird durch die Maßnahme erheblich erweitert, entweder bezogen auf seinen Umfang oder bezogen auf seine Nutzbarkeit.
- Der Vermögensgegenstand wird durch die Maßnahme in einen erheblich verbesserten Standard gebracht.
- Die Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes wird verlängert.

Eine Erweiterung des Vermögensgegenstandes, sei es eine Verkehrsfläche oder ein Ingenieurbauwerk liegt zweifellos dann vor, wenn der Gegenstand substanzmäßig vergrößert wird. Das ist der Fall bei der zusätzlichen Anlage von Fahrspuren, auch als Überhol- oder

⁹ Endriss 2008, S. 368f.

¹⁰ Endriss 2008, S. 369.

¹¹ Ebenda.

¹² Ebenda.

Abbiegespuren. Ebenso ist die Anlage von zusätzlichen Geh- und Radwegen unzweifelhaft eine substanzmäßige Erweiterung. Sofern die Grundfläche merklich, d. h. nicht nur geringfügig erweitert wird, ist der investive Charakter der Maßnahme somit unstrittig. In Frage stehen Maßnahmen, die nicht zu einer wesentlichen Erweiterung der Grundfläche führen, die Nutzungsmöglichkeiten aber verändern. So sind bei dem Umbau von Gehwegflächen zu Radwegen oder zusätzlichen Fahrspuren oder bei der Anlage von Kreisverkehren anstatt von konventionellen Straßenkreuzungen unter Umständen die Grundflächen unverändert, die Nutzungen verändern sich aber grundlegend. Mit Blick auf die Nutzbarkeit kann hier von einer wesensmäßigen Verbesserung ausgegangen werden, sodass die Einschätzung des investiven Charakters einer konkreten Maßnahme hierdurch zu begründen ist.

Aus dem Gebäudebereich sind erhebliche Veränderungen des Standards als Begründungen zur Einschätzung der Maßnahmen als investiv abzuleiten. Die Übertragung dieser Maßgabe auf das Straßenvermögen ist nicht trivial, da hier einfache, mittlere und hohe Ausstattungsstandards nicht klar abgrenzbar sind. Grundsätzlich ist eine Erhöhung des Standards als Beurteilungskriterium für Tiefbau-Maßnahmen möglich, beispielsweise bei Aufbringung einer erheblich hochwertigeren Asphaltsschicht, zum Beispiel bei „Flüsterasphalt“ oder bei der Erhöhung der Tragfähigkeit von Brückenbauwerken.

Allerdings haben für die Zwecke der Erstbilanzierung und körperlichen Bestandsaufnahme von Straßenflächen die Beurteilung mit Hilfe von sogenannten „Zustandsklassen“ Anwendung gefunden. Hier stellt sich die Frage, ob eine Übertragung in der Weise erfolgen kann, dass die wesentliche Verbesserung von Straßenklassen – bezogen auf die Zustandsklassen, zum Beispiel von „3“ auf „1“, „4“ auf „2“ oder „5“ auf „3“ – als Kriterium für einen erheblich verbesserten Standard herangezogen werden könnte. Eine solche Übertragung wäre jedoch nicht so einfach handhabbar. Letztlich wird analog im Gebäudebereich der Referenzzustand nicht am aktuellen Zustand bemessen, sondern am neuwertigen Herstellungszustand. Bei Straßenanlagen wäre somit davon auszugehen, dass der Referenzzustand bei neuwertiger Herstellung durch die Zustandsklasse „1“ beschrieben wäre. Würde eine Straße bzw. ein Straßenabschnitt nach durchgeführten Maßnahmen diese Zustandsklasse „1“ erreichen, ist damit immer noch keine Aussage verbunden, ob der Standard des Vermögensgegenstandes erheblich verbessert wurde oder nur ein neuwertiger Vermögensgegenstand mit gleichem Standard vorliegt. Insofern kann die Verbesserung der Zustandsklasse um zwei oder mehr Zustandsklassen nicht als einfaches Beurteilungskriterium herangezogen werden. Die Zustandsklassen der Erstbewertung eignen sich somit nicht als Basis für die Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen.

Als letztes mögliches Kriterium zur Beurteilung einer Maßnahme als Investition verbleibt die Betrachtung der Restnutzungsdauer beziehungsweise die Einschätzung, dass durch die betrachtete Maßnahme die Restnutzungsdauer erheblich verlängert wird. Ob die Nutzungsdauern tatsächlich überhaupt erreicht werden, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Aus fachlicher Sicht werden die angesetzten theoretisch-bilanziellen Nutzungsdauern von Straßen tatsächlich nur dann erreicht, wenn beim sogenannten „Optimalen Eingreifzeitpunkt“ die erforderlichen Unterhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen auch wirklich durchgeführt werden. Die erforderlichen Maßnahmen sind dazu notwendig, damit die Straße ihre vorgesehene Nutzungsdauer erreicht. Je nach Länge der Nutzungsdauer können daher verschiedene Maßnahmen notwendig werden, um dieses Ziel zu erreichen. Erfolgen diese

Arbeiten nicht, führt dies zwangsläufig zu einem progressiven Schadensverlauf, der Substanzverlust zur Folge hat. Ein solches Vorgehen hat aus Netzsicht in der Vergangenheit vielfach dazu geführt, dass sich sehr viele Straßen heute in einem Zustand befinden, in dem nur noch eine grundhafte Erneuerung sinnvoll ist. Die Forschungsgesellschaft für Straßen- und Verkehrswesen¹³ hat hierzu zwei Erhaltungsstrategien anhand eines Beispiels über eine Gesamtnutzung der Straße von 90 Jahren näher beschrieben:

- *Erhaltungsstrategie „Bauliche Erhaltung“*: Beim Erreichen des Schwellenwertes (Zustandswert 4,5) werden die Oberflächenschäden (Risse, Löcher usw.) immer wieder geflickt. Durch eindringendes Wasser und Verkehrsbelastung verschlechtert sich trotz der Maßnahmen die Substanz weiterhin, bis eine Erneuerung der Gesamtbefestigung notwendig wird. Außerdem ist ein erhöhter Überwachungsaufwand für den Straßenbaulastträger erforderlich.
- *Erhaltungsstrategie „Instandsetzung“*: Beim Erreichen des sog. Warnwertes (Zustandswert 3,5) werden Instandsetzungsarbeiten (Ersatz der Deckschicht, Ersatz der Deck- und Binderschicht, Grunderneuerung) durchgeführt, die die Gesamtsubstanz der Befestigung schützen und die Nutzungsdauer der Gesamtbefestigung verlängern. Dadurch ergeben sich laut FGSV Einsparungen von 25% gegenüber der Strategie „Bauliche Unterhaltung“. Neben wirtschaftlichen Vorteilen für den Baulastträger sind auch erhebliche positive Effekte für Straßennutzer und Anlieger prognostiziert.

Ohne konkrete Angaben, zu welchem Zeitpunkt im Bezug auf die Nutzungsdauer die beschriebenen Arbeiten durchgeführt werden und welche Restnutzungsdauer dann bei der Straße noch vorhanden ist, ist allein anhand der grundsätzlichen Beschreibung der Strategien keine Aussage möglich, ob durch diese Maßnahmen die Restnutzungsdauer verlängert werden kann. Allerdings ist absehbar, dass eine Verlängerung der Restnutzungsdauer durch die Erhaltungsstrategie „Bauliche Erhaltung“ kaum gegeben sein kann; vielmehr ist davon auszugehen, dass so sogar die veranschlagte Nutzungsdauer oftmals nicht erreicht werden kann. Der Einsatz der Erhaltungsstrategie „Instandhaltung“ scheint vielversprechender.

Bei einer Betrachtung der möglichen Verlängerung der Restnutzungsdauer ist allerdings von maßgeblicher Bedeutung, welche Restnutzungsdauern im Rahmen der Erstbewertung festgelegt wurden. Insbesondere die in NRW vorgegebene Spanne bei der Festlegung der Gesamtnutzungsdauern von Straßen und Wegen (insgesamt 10-60 Jahre; 30 – 60 Jahre bei Straßen, Wegen, Plätzen und 10 – 30 Jahre bei Ausführung in einfacher Bauart) ermöglichte Spielräume für unterschiedliche Festlegungen im Rahmen der Eröffnungsbilanz. Eine solche Spanne ist bundesweit einmalig, was Vergleiche mit anderen Bundesländern erschwert, bzw. unmöglich macht. An dieser Stelle sei kurz auf die RStO 2001 (Richtlinie für den Standardisierten Oberbau von Straßen aus dem Jahre 2001) verwiesen. Dieses Werk definiert Regelbauweisen beim Straßenbau in Deutschland und trifft die Aussage, dass für entsprechend dimensionierte Straßen eine Nutzungsdauer von 30 Jahren anzusetzen sei.¹⁴ In der abweichenden Definition der Gesamtnutzungsdauern von Straßen und Wegen durch tech-

¹³ Vgl. Forschungsgesellschaft für Straßen- und Verkehrswesen 2004.

¹⁴ Vgl. Forschungsgesellschaft für Straßen- und Verkehrswesen 2001.

nischen und kaufmännischen Sachverstand ergibt sich konkret ein Widerspruch der RStO zur Umsetzung des NKF in Nordrhein-Westfalen.

Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, ist konsequenterweise die Restnutzungsdauer eines Straßenabschnittes bei der Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen mit zu berücksichtigen. Eine wesentlich / erhebliche Verlängerung der Restnutzungsdauer wird dabei als eindeutiges Indiz für den „Tatbestand einer Investition“ gesehen. Mittlerweile sind viele Kommunen dieser Sichtweise gefolgt und haben Kriterien entsprechend ihrer eingesetzten Erhaltungsstrategie definiert. Erhebungen des ifV zeigen, dass eine Tendenz zu langen Nutzungsdauern erkennbar ist, lediglich bei Kreisverwaltungen scheinen kürzere Gesamtnutzungsdauern häufiger anzutreffen zu sein. Bei tendenziell kurzen Nutzungsdauern ist demnach davon auszugehen, dass bauliche Maßnahmen häufiger dazu führen, dass die Restnutzungsdauer verlängert wird. Bei tendenziell längeren Restnutzungsdauern führen demgegenüber Maßnahmen weniger dazu, dass diese Restnutzungsdauer dadurch verlängert wird.

Eine eindeutige technische Regel ist somit nicht ableitbar, was aber auch nicht verwunderlich ist, da hier auf den bilanziellen Begriff der Restnutzungsdauer Bezug genommen wird. Vielmehr ist bei jeder Maßnahme zu fragen, ob hierdurch eine Nutzbarkeit des Straßenabschnittes bewirkt wird, die über den bisherigen Abschreibungszeitraum hinaus geht. In Frage steht die Einordnung einer Maßnahme als Investition somit vor allem bei Straßenabschnitten, deren bilanzielle Restnutzungsdauer nahezu erreicht ist.

Führt beispielsweise eine Maßnahme bei einem Straßenabschnitt dazu, dass dieser Teil der Straße danach noch 10 Jahre genutzt werden kann und dieser Straßenabschnitt selbst ebenfalls in der Anlagenbuchhaltung noch eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren hat, ist diese Maßnahme als Instandsetzung einzustufen, da die Maßnahme lediglich dazu dient, die angesetzte Nutzungsdauer zu erreichen.

Wird die gleiche Maßnahme bei einem Straßenabschnitt durchgeführt, der noch eine Restnutzungsdauer von 2 Jahren hat, so führt die Maßnahme dazu, dass die Restnutzungsdauer dieses Straßenabschnittes um 8 Jahre auf 10 Jahre verlängert wird. Diese Maßnahme wäre somit als Investition einzustufen, weil diese Verlängerung auch als erheblich einzustufen ist.

Zur Prüfung dieser konkreten Fragestellung bieten sich verschiedene Ansätze an. Man könnte beispielsweise ausschließlich von einem prozentualen Wert der Restnutzungsdauer ausgehen, z.B. 20 %. Dies würde allerdings dazu führen, dass bei sehr kurzen Restnutzungsdauern schon eine minimale Verlängerung der Restnutzungsdauer eine Einstufung als Investition zur Folge hätte. Ein Straßenabschnitt, dessen Restnutzungsdauer mit geringen Mitteln von 1 auf 2 Jahre verlängert würde, wäre dann schon als Investition zu sehen, was so nicht sinnvoll nachvollzogen werden kann. So scheint es ratsam, einen Prozentsatz mit einer Mindestverlängerungsdauer von beispielsweise 5 Jahren zu kombinieren, um zu einem plausiblen Ergebnis zu kommen. Um das o.g. Beispiel wieder aufzugreifen wäre dann eine Verlängerung der Restnutzungsdauer von 2 auf 7 Jahre notwendig, um eine Einstufung als Investition zu rechtfertigen. Da in dem ersten Beispiel die Restnutzungsdauer von 2 auf 10 Jahre verlängert worden ist, wäre diese Verlängerung auch erheblich und die Maßnahme somit als Investition zu qualifizieren, da die Restnutzungsdauer um mindestens 5 Jahre verlängert wurde und die Verlängerung auch mehr als 20 % ausmacht.

Die Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen kann somit immer nur an den Anlageparametern des konkreten Anlagegutes, sprich dem Vermögensgegenstand, an dem die Maßnahme durchgeführt wird, geprüft werden. Straßen wurden abschnittsweise erfasst und bilden ein Wirtschaftsgut je Straßenabschnitt. Die auf das jeweilige Wirtschaftsgut zutreffenden Parameter aus der Anlagenbuchhaltung sind hier das entscheidende Kriterium.

3 Fixierte Standpunkte zur Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen in Bezug auf Straßenanlagen und Ingenieurbauwerke

Ein Standpunkt zu einem möglichen Regelwerk stammt vom Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen. In der Handreichung für Kommunen, 3. Auflage vom September 2008 wird die Aussage getroffen, dass die alleinige Erneuerung der Deckschicht keine aktivierbare Investition, sondern Erhaltungsaufwand darstellt.¹⁵ An anderer Stelle wird hingegen zur Abgrenzung bei allen Straßenbaumaßnahmen auf die „Vorläufige Anweisung über die Buchung der Ausgaben für die Bundesfernstraßen in den Ausgabeblättern vom 01.01.1976 (VkBf. S. 136) verwiesen.¹⁶ Demnach sind „bituminöse Teppiche und Oberflächenbehandlungen, die über die gesamte Profillbreite und über einen längeren Streckenabschnitt eingebaut werden“, als Investition zu sehen. Der bilanzielle Aspekt ist bei dieser Betrachtungsweise allerdings vollständig außer Acht gelassen worden. Vor diesem Hintergrund wird von den Autoren die Meinung vertreten, dass als Empfehlung die Erstellung von hauseigenen Aktivierungsrichtlinien erfolgen sollte, die sich auch an die Empfehlungen, die bei Abwasseranlagen gelten¹⁷, orientieren kann.

Weitere Standpunkte sind in den Dokumenten der Doppik-Projekte anderer Bundesländer zu finden. So stammt aus dem Dokumentenstamm der Doppik in Niedersachsen die Auffassung, dass die Erneuerung von Verschleißdecken als Aufwand zu buchen sei, sofern sich „durch die Erneuerung einer Verschleißdecke die Nutzungsdauer der Straße verlängert“, handele es sich jedoch um eine Investition.¹⁸ Dadurch wird die oben skizzierte Position der Autoren untermauert.

Eine weitere beispielhafte Position stammt von der Projektgruppe „DOPPIK M-V“ in Mecklenburg-Vorpommern. Hier findet sich die Textpassage, dass wenn durch eine Maßnahme die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes erheblich verlängert werde, dies ein Indiz für eine Investition sei. Dabei werden die gleichen Schwellenkriterien wie oben angeführt: 20% Verlängerung der Restnutzungszeit und Verlängerung um 5 Jahre.¹⁹ Es sei nicht zu beanstanden, wenn hinsichtlich der Verlängerung der Restnutzungszeit von folgenden Richtwerten ausgegangen werde:

¹⁵ Vgl. Innenministerium NRW 2008, S. 786.

¹⁶ Innenministerium NRW 2008, S. 565.

¹⁷ Siehe auch Deutsche Vereinigung für Wasserwirtschaft, Abwasser und Abfall (ATW-DVWA) 2002.

¹⁸ Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport 2009, S. 3.

¹⁹ Innenministerium Mecklenburg-Vorpommern, 2010.

„Erneuerung der Deckschicht: *Anpassung der Restnutzungsdauer auf höchstens 10 Jahre*

Erneuerung der Deck- und Binderschicht: *Anpassung der Restnutzungsdauer auf höchstens 20 Jahre;*

Erneuerung der Deck- und der Tragschicht: *Anpassung der Restnutzungsdauer auf höchstens 30 Jahre;*

Erneuerung des kompletten Oberbaus = Deck-, Trag-, Frostschutzschicht: *Verlängerung der Restnutzungsdauer auf höchstens 35 Jahre.*²⁰

Somit wäre die Erneuerung der Deckschicht bei einer Straße mit einer Restnutzungsdauer vor Durchführung der Maßnahme von 4 Jahren eine Investition, da nach Durchführung der Maßnahme von einer Restnutzungsdauer von 10 Jahren ausgegangen werden kann und sich die Restnutzungsdauer somit um 6 Jahre verlängert hat. Im Gegensatz dazu wäre beispielsweise die Erneuerung der Deckschicht bei einer Straße mit einer Restnutzungsdauer vor Durchführung der Maßnahme von 12 Jahren eine bauliche Unterhaltung und keine Investition, da sich mit der Durchführung der Maßnahme die Restnutzungsdauer nicht verlängert hat.²¹ Dieser Ansatz deckt sich vollständig mit den vorne stehenden Erörterungen.

Eine andere Position wird seit September 2009 durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW (GPA) bezogen und aus ihrer Sicht konkrete Vorgaben beziehungsweise Empfehlungen zur eindeutigen Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen beim Thema Straßen gemacht. Die dortigen Aussagen stellen eine Verbindung zum Beitragsrecht her, d.h. dass sich die Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen auch daran zu orientieren habe.²²

Der Ausweis in der Anlagenbuchhaltung ist nach Ansicht der GPA unabhängig von der Einschätzung als Investition oder Instandhaltung zu sehen, da nach deren Ansicht einzig auf die beitragsrechtliche Definition von Anlage bzw. Abschnitt abzustellen sei. Konsequenterweise empfiehlt die GPA auch, die selbstständig nutzbaren Abschnitte im Sinne des Beitragsrechts in die Anlagenbuchhaltung zu übernehmen. Da dieser Hinweis allerdings erst im September 2009 erfolgte, dürfte die Darstellung der Straßenabschnitte in den Anlagenbuchhaltungen der Kommunen stark von dieser Empfehlung abweichen, da alle Kommunen spätestens zum 01.01.2009 auf das neue Buchungssystem umgestellt haben. Dies hat die GPA selbst auch erkannt und gibt in ihrem Positionspapier den Hinweis, das im NKF für die Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens von den Kommunen meist auf das Knoten-Kanten-Modell zurückgegriffen wurde und die Unterteilung der einzelnen Abschnitte dadurch oft kleinteiliger als das im Beitragsrecht der Fall ist, vorgenommen worden sei.

Ein weiteres Problem ergibt sich dadurch, dass im Beitragsrecht kein Bezug auf die bilanzielle Behandlung von Wirtschaftsgütern genommen wird. Bilanzielle Aspekte werden vollkommen ausgeblendet. Tatsächliche Nutzungsdauern bzw. Restnutzungsdauern spielen

²⁰ Ebenda, die Abschreibungsdauer ist nach dem Landesrecht Mecklenburg-Vorpommern auf 35 Jahre limitiert.

²¹ Ebenda.

²² Gemeindeprüfungsanstalt NRW, 2009, S. 4.

keine Rolle. Dies wird auch an der Aussage der GPA deutlich, dass im Papier zwar ein Hinweis gegeben wird, dass neuhergestellte Straßen als Gesamtmaßnahme neu zu aktivieren sind, aber keine Aussage zum Umgang mit möglichen Restbuchwerten getroffen werden kann. Lt. entsprechender Fußnote der Textpassage wird der Umgang mit den Restbuchwerten der alten Anlage derzeit von der GPA erarbeitet und zu einem späteren Zeitpunkt ergänzt. Dies macht noch einmal deutlich, dass den bilanziellen Aspekten, die im NKF im Vordergrund stehen, nicht genügend Beachtung geschenkt wird. Auch mögliche Restnutzungsdauern werden erst gar nicht einbezogen. Doch gerade die Werte und die Restnutzungsdauern sollten sinnvollerweise mit bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt werden, ob eine Maßnahme als Investition oder Instandhaltung eingestuft wird.

4 Fazit

Die Bilanz und der Umgang mit den vorhandenen Vermögen sind in den Mittelpunkt des neuen Haushaltsrechts gerückt. Mit der Erstellung der Eröffnungsbilanz hat jede Kommune einen vollständigen Überblick über ihren Vermögensbestand und ihre Vermögensstruktur erhalten. Haushaltsrechtliche Regelungen fordern, das Eigenkapital und damit das Vermögen zu erhalten. Substanzverlust und folglich reduziertes Eigenkapital ziehen haushaltsrechtliche Konsequenzen bis zum Haushaltssicherungskonzept nach sich.

Folgerichtig ist auch das konkrete Vermögen, d.h. das Wirtschaftsgut, auf das sich eine Maßnahme bezieht, mit in die Entscheidungsfindung, ob es sich um eine Investition oder Instandhaltung handelt, mit einzubeziehen. Diese Entscheidung wiederum hat direkte Auswirkungen auf die Bilanz und den jahresbezogenen Haushaltsausgleich.

Es gibt zwar verschiedene Ansatzpunkte für die Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen. Konkrete eindeutige Regelungen fehlen allerdings. Da jede Kommune bei der Vermögensbewertung unterschiedlich vorgegangen ist, sollte jede Kommune auch innerhalb der bestehenden gesetzlichen Vorgaben Regelungen treffen, wie sie die Abgrenzung vornimmt. Damit gleichartige Maßnahmen unabhängig von dem jeweiligen Sachbearbeiter gleich eingeschätzt werden können, empfiehlt es sich eine hauseigene Aktivierungsrichtlinie mit allen Beteiligten in Kämmerei, technischem Fachamt und Rechnungsprüfung zu erstellen. Nur so kann ein einheitliches Vorgehen sichergestellt werden.

Ausgangspunkt für die Überlegung, ob Maßnahmen als konsumtiv oder investiv eingeschätzt werden, sollten hier die bilanziellen Werte und Nutzungsdauern aus der Anlagenbuchhaltung sein.

Als eine Regelung könnte in die Aktivierungsrichtlinie mit aufgenommen werden, dass eine Maßnahme als investiv einzuordnen ist, wenn durch die Maßnahme die Restnutzungsdauer um mindestens 5 Jahre und 20% der verbleibenden Restnutzungsdauer erhöht wird. Wird eine solche Verlängerung der Restnutzungsdauer nicht erwartet, sollte die Maßnahme als konsumtiv gewertet werden.

Literaturangaben:

Bundesministerium für Finanzen (BMF): BMF-Schreiben vom 18.7.2003, in: BStBl. 2003 I S. 386 Tz. 38 2003.

Coenenberg, A. G./ Haller, A./ Schultze, W.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Aufl., Stuttgart 2009.

Deutsche Vereinigung für Wasserwirtschaft, Abwasser und Abfall (ATW-DVWA): Merkblatt M 807 „Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Abwasseranlagen“, Hennef 2002 .

Endriss, H. W. (Hrsg.): Bilanzbuchhalter-Handbuch, 6. Aufl., Herne 2008.

Forschungsgesellschaft für Straßen- und Verkehrswesen e.V. (FGSV): Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaues von Verkehrsflächen, FGSV-Nr. 499, Köln 2001.

Forschungsgesellschaft für Straßen- und Verkehrswesen e.V. (FGSV): Merkblatt über den Finanzbedarf der Straßenerhaltung in den Gemeinden, FGSV-Nr. 986, Köln 2004.

Gemeindeprüfungsanstalt NRW: Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand beim Infrastrukturvermögen, Herne: 2009, URL: http://www.gpa-in-nrw.de/files/Abgrenzung_HK_Infra.pdf (letzter Zugriff: 21.6.2010).

Innenministerium Mecklenburg-Vorpommern: Fragen und Antworten zur Doppik M-V: Vermögenserfassung und Bewertung, o.J., URL: http://cms.mvnet.de/land-mv/NKHR_prod/NKHR/Haeufig_gestellte_Fragen/Vermoegenserfassung_und_Bewertung/Einzelne_Bilanzpositionen/Sachanlagen/Infrastrukturvermoegen1444.jsp (letzter Zugriff: 21.6.2010).

Innenministerium NRW: Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen – Handreichung für Kommunen, 3. Aufl., 2008, URL: http://www.im.nrw.de/bue/doks/nkf_handreichung2008.pdf (letzter Zugriff: 21.6.2010).

Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport: Hinweise der AG Umsetzung Doppik zum Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen, Hannover: 2009, URL: http://www.mi.niedersachsen.de/live/live.php?navigation_id=14876&article_id=63110&psmand=33 (letzter Zugriff: 21.6.2010).

Die Autoren:

Bernd Mende, Prokurist der BockermannFritze IngenieurConsult GmbH, nebenberuflicher Referent des Institut für Verwaltungswissenschaften.

Achim Wilmsmeier, MPA, Kämmerer der Stadt Espelkamp, nebenberuflicher Referent des Instituts für Verwaltungswissenschaften.

Erstellungsdatum: Juni 2010

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung der Autoren und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.