

Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand beim Infrastrukturvermögen

Inhaltsverzeichnis

Präambel _____	3
Rechtliche Grundlagen _____	4
Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als Herstellungskosten	6
Neuherstellung bzw. Erneuerung _____	7
Erweiterung _____	8
Verbesserung _____	8
Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als Erhaltungsaufwand _____	10
Refinanzierbarkeit der Investitionsmaßnahmen _____	11

Präambel

Seit dem 01.01.2009 haben alle Kommunen in Nordrhein-Westfalen auf das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) umgestellt. Neben den vielen Problemen bei der Eröffnungsbilanzaufstellung treten nunmehr auch vermehrt Abgrenzungsfragen und Bewertungsfragen im laufenden Geschäft auf. Eine vielfach an uns herangetragene Frage ist die zur Abgrenzungen von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand, sowohl im Bereich von bebauten Grundstücken (Gebäude) als auch beim Infrastrukturvermögen (insbesondere Straßen).

Während es im Bereich der Gebäude viele Urteile, Erlasse etc. aus der freien Wirtschaft gibt, ist die Thematik der Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand beim Infrastrukturvermögen weitestgehend neu.

Die vorliegende Ausarbeitung gibt Empfehlungen zur Abgrenzung bei dem Infrastrukturvermögen.

Ziel dieser Ausarbeitung ist es den Mitarbeiter/innen in den Kommunen Hilfestellungen bei der Abgrenzung zu geben. Sie will und kann dabei jedoch nicht die Entscheidung im Einzelfall ersetzen.

Die vorliegende Ausarbeitung wurde im Arbeitskreis Eröffnungsbilanzen mit den Kommunalaufsichten der Bezirksregierung und dem Innenministerium abgestimmt. Änderungen, die sich aus dem BilMoG ergeben könnten, wurden noch nicht berücksichtigt.

Herne, den 15.09.2009

Rechtliche Grundlagen

Vermögensgegenstände, die im Eigentum der Gemeinde stehen und selbstständig verwertbar sind, sind gem. § 33 Abs. 1 GemHVO zu aktivieren. Dazu gehören auch die Straßen als Bestandteil des Infrastrukturvermögens. Als Wertansatz für die Bilanz gelten die Herstellungskosten gem. § 33 Abs. 3 GemHVO, die auch die Aufwendungen für die Erweiterung und eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung beinhalten.

Gerade bei Straßenbaumaßnahmen kommt es in diesem Zusammenhang immer wieder zu Problemen bei der Abgrenzung zwischen Instandhaltungsaufwendungen und Investitionsmaßnahmen. Die Unterscheidung ist zum einen maßgeblich wegen der Auswirkungen auf die Aktiva und zum anderen als Voraussetzung für die Möglichkeit der Kreditaufnahme (§ 86 GO) und damit auch auf die Passiva.

Sowohl in der handelsrechtlichen Literatur als auch in der handels- und steuerrechtlichen Rechtsprechung finden sich fast ausschließlich Kriterien für die Abgrenzung von Instandhaltung und Herstellung in Bezug auf Gebäude. Da diese sich nur teilweise auf Straßen übertragen lassen, haben wir nach einer besser geeigneten Grundlage für die Abgrenzung gesucht.

Wir stützen uns daher bei unseren Ausführungen auf das Beitragsrecht, insbesondere das KAG.

Gemäß § 8 Abs. 2 KAG NW kann der Aufwand für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen, bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, durch Beiträge ersetzt werden. Insoweit werden durch diese Legaldefinition die gleichen Investitionsmaßnahmen erfasst wie durch § 33 Abs. 3 GemHVO, nämlich die Herstellung, Erweiterung und Verbesserung.

Hierbei ist jedoch zu beachten, dass es sich nur dann um eine beitragsfähige Investition handelt, wenn die Maßnahme eine Anlage bzw. den Abschnitt einer Anlage im Sinne des Beitragsrechts umfasst, die selbstständig in Anspruch genommen werden kann. Da jedoch auch im NKF nach § 33 Abs. 1 GemHVO auf die selbstständige Verwertbarkeit abgestellt wird, empfiehlt es sich, hier ebenfalls auf die beitragsrechtlichen Auslegungen zurückzugreifen.

Im Folgenden stellen wir durch die Rechtsprechung konkretisierte Abgrenzungskriterien des beitragsrechtlichen Anlagenbegriffs dar.

- Erschließungsanlagen sind alle öffentlichen Straßen, Wege und Plätze, an denen gebaut werden kann (BauGB). Im KAG ist dieser Begriff um öffentliche Straßen, Wege und Plätze im Außenbereich und um Wirtschaftswege erweitert.
- Bei der Bestimmung der Anlage wird abgestellt auf eine „natürliche Betrachtungsweise“. Als selbstständige Erschließungsanlage gilt, was ein unabhängiger Betrachter auf Grund der natürlichen Gegebenheiten hinsichtlich der Länge und des Ausbauszustands als eine Anlage ansehen würde.
- Ein Abschnitt ist ein selbstständig nutzbarer Teil einer Anlage/Erschließungsanlage, der durch rechtliche oder tatsächliche Grenzen gebildet wird.
- Tatsächliche Grenzen eines Abschnitts sind Straßeneinmündungen und/oder -kreuzungen, Brücken, Gleisanlagen, Flüsse etc.
- Rechtliche Grenzen sind u.a. Bebauungspläne, Ortsdurchfahrten oder der Übergang des unbeplanten Innenbereichs in den Außenbereich.

Im NKF wird für die Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens von den meisten Kommunen ein Knoten-Kanten-Modell genutzt. Häufig erfolgt die Unterteilung der einzelnen Abschnitte kleinteiliger als dies im Beitragsrecht der Fall ist. Im Hinblick auf die Abgrenzung von Instandhaltung und Herstellung, die Anwendbarkeit der beitragsrechtlichen Abgrenzungskriterien und auf die spätere Zuordnung der Sonderposten empfiehlt es sich jedoch, die selbstständig nutzbaren Abschnitte im Sinne des Beitragsrechts in die Anlagenbuchhaltung zu übernehmen. Die selbstständige Nutzbarkeit ist wie oben dargestellt immer dann gegeben, wenn die Abschnittsbildung an Kreuzungsbereichen oder rechtlichen bzw. tatsächlichen Grenzen erfolgt (Ortsdurchfahrt, Bebauungsplan, Brücken).

Unabhängig vom Ausweis in der Anlagenbuchhaltung ist für die Abgrenzung von Herstellung und Instandhaltung einzig auf die beitragsrechtliche Definition von Anlage/Abschnitt abzustellen.

Im Ergebnis lässt sich feststellen, dass sich aufgrund der Gemeinsamkeit im Investitions- und Anlagenbegriff die Übertragung der beitragsrechtli-

chen Kriterien für die Abgrenzung von Herstellungskosten und Instandhaltungsaufwand anbietet. Wir gehen daher im Folgenden davon aus, dass sobald die technischen Voraussetzungen¹ für die Beitragsfähigkeit einer Maßnahme erfüllt sind, es sich um eine aktivierungspflichtige Investition im Sinne des § 33 GemHVO handelt.

Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als Herstellungskosten

Im Folgenden werden Kriterien und Grundvoraussetzung definiert, nach denen eine Aktivierung von Maßnahmen beim Infrastrukturvermögen als Herstellungskosten erfolgen sollte.

Dabei wird die Rechtsprechung zum Beitragsrecht berücksichtigt. Wir beziehen uns immer auf beitragsrechtliche Abschnitte.

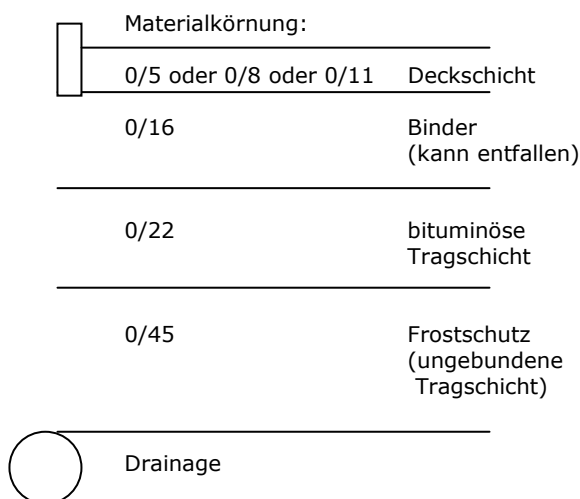
Es werden auf dieser Grundlage drei grundlegende Sachverhaltskonstellationen als Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit als Herstellungskosten betrachtet:

- Neuerstellung bzw. Erneuerung,
- die Erweiterung und
- die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Wertverbesserung.

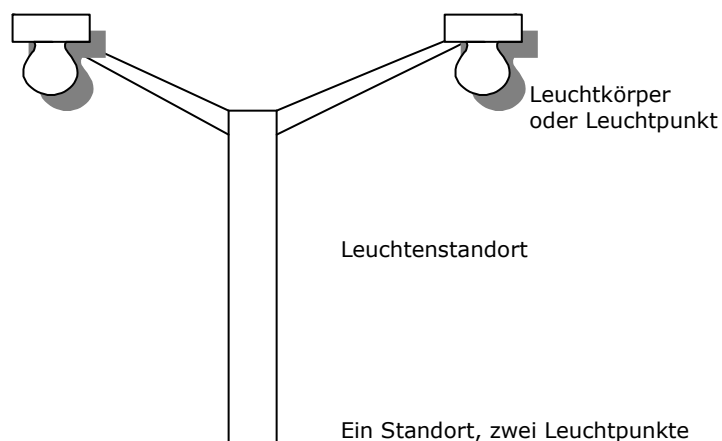
¹ In NRW sind zur Herstellung der Beitragsfähigkeit auch die formalen Voraussetzungen des so genannten Bauprogramms zu beachten.

Zum besseren Verständnis der technischen Gegebenheiten haben wir den Aufbau eines Straßenkörpers und eines Leuchtenstandorts skizziert.

Aufbau des Straßenkörpers



Leuchtenstandort



Neuherstellung bzw. Erneuerung

Die Erneuerung wird als eigenständiger Begriff weder in § 33 GemHVO noch in § 8 KAG normiert. Die Rechtsprechung zum Beitragsrecht hat den Begriff der „nachmaligen“ bzw. „nochmaligen“ Herstellung geprägt. In anderen Bundesländern ist dieser Begriff Bestandteil des Abgabenrechts.

Gemeint ist damit generell der Ersatz einer abgenutzten Anlage durch eine neue Anlage mit gleicher räumlicher Ausdehnung, gleicher funktionaler Aufteilung der Fläche und gleichwertiger Befestigungsart.

Für den Begriff der Erneuerung ist die Abnutzung des vorhandenen Vermögensgegenstandes die wesentliche Tatbestandsvoraussetzung. Hier bestehen zwei Möglichkeiten.

- Die vorgesehene Nutzungsdauer ist erreicht und die Anlage ist tatsächlich abgeschrieben.

- Die Anlage ist vor dem Ablauf der geplanten Nutzungsdauer nicht mehr nutzbar und muss erneuert werden.

In diesen Fällen wird die Gesamtmaßnahme neu aktiviert².

Erweiterung

Der Tatbestand der Erweiterung ist erfüllt, wenn die Fläche des Straßenkörpers räumlich, also in der Länge und/oder in der Breite, erweitert wird. Beispiele für eine Erweiterung sind:

- Verlängerung eines Stichwegs
- Verbreiterung der Fahrbahn, des Gehwegs, des Radwegs
- Anbau einer Parkspur, eines Radwegs, eines Gehwegs
- Anbau eines unselbstständigen Stichwegs

Maßgeblich ist die Inanspruchnahme neuer (Grundstücks-)Flächen, die vorher nicht Straßenzwecken gedient haben.

Verbesserung

Bei einer Verbesserung ist das beitragsrechtliche Tatbestandsmerkmal erfüllt, wenn sich der vorhandene Straßenkörper nach dem Ausbauzustand in seiner Funktion vom ursprünglichen Zustand unterscheidet. Insoweit geht es hier vorrangig um die Verbesserung der (verkehrs-)technischen Funktion. Das heißt, dass die Anlage durch die Maßnahme besser geeignet ist, den Anforderungen der geplanten Verkehrskonzeption zu dienen und sich ihre Nutzbarkeit erhöht. Der reine Austausch der Deckschicht stellt dagegen nur Aufwand dar.³

² Der Umgang mit den Restbuchwerten der alten Anlage im Fall 2 wird derzeit erarbeitet und zu einem späteren Zeitpunkt ergänzt.

³ 3. Handreichung des IM, Punkt 4.3.3 Abgrenzung bei Straßenbaumaßnahmen

Beispiele für eine technische Verbesserung des Straßenkörpers sind:

- Die Neugliederung des Straßenkörpers auf der vorhandenen Fläche durch die Abteilung eines Parkstreifens, eines Rad- oder eines Gehweges durch bauliche Maßnahmen,
- die Umwandlung der vorhandenen Verkehrsfläche in eine niveaugleiche Mischfläche (ohne Bordstein – PKWs und Fußgänger teilen sich eine bituminöse Fläche mit einseitigem Pflasterstreifen für Versorgungsleitungen – derzeit üblicher Ausbau kleiner Anwohnerstraßen), eine verkehrsberuhigte Zone bzw. eine Fußgängerzone oder umgekehrt,
- der erstmalige Einbau einer Frostschuttschicht,
- die Erhöhung des Aufbaus, auch der Deckschicht, wenn dadurch die verkehrstechnische Belastbarkeit der Straße verbessert wird,
- der Ersatz eines einheitlichen Aufbaus durch einen mehrschichtigen Aufbau, der eher dem heutigen Stand der Technik entspricht,
- der Ersatz einer wassergebundenen (nicht bituminösen) Fläche durch eine einheitliche Asphaltdecke,
- der Ersatz einer Pflasterfläche durch eine einheitliche Beton- oder Asphaltfläche (oder umgekehrt),
- die erstmalige Anlage einer Entwässerungseinrichtung mit Kanal und Abläufen für den Straßenkörper (Rinnen, Abläufe und Sinkkästen gehören zur Straße – der Straßenentwässerungsanteil des Kanals wird mit dem Beitrag abgerechnet, auch wenn der Kanal als eigenes Anlagegut zu bilanzieren ist),
- die erstmalige Herstellung einer Beleuchtungsanlage,
- die Erweiterung der Beleuchtungsanlage durch die Anzahl der Leuchtkörper und/oder der Leuchtenstandorte,
- der Ersatz der vorhandenen Leuchtkörper durch Leuchtkörper mit verbesserter Ausleuchtung im abrechnungsfähigen Abschnitt
- der Ersatz vorhandener Leuchtkörper mit oberirdischer Verkabelung durch Leuchtkörper mit unterirdischer Verkabelung bei gleichbleibender Ausleuchtung,

Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als Erhaltungsaufwand

Sobald Maßnahmen nach den oben aufgeführten Kriterien nicht als Herstellungskosten zu aktivieren sind, sind diese als Erhaltungsaufwand zu berücksichtigen.

Erhaltungsaufwand ist sachgerecht der Verursachungsperiode zuzuordnen und in der Ergebnisplanung bzw. -rechnung zu berücksichtigen. Für diese Aufwendungen sind Rückstellungen zu bilden, soweit sie zum Bilanzstichtag als unterlassen bewertet werden und die Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist.

Nach der DIN 31051⁴ sind Instandhaltung die technischen und administrativen Maßnahmen, die während des Lebenszyklus zur Erhaltung des funktionstüchtigen Zustandes eines Vermögensgegenstandes oder der Rückführung in diesen anfallen, sodass dieser die geforderte Funktion erfüllen kann.

Ein Vermögensgegenstand wird bei Erhaltungsaufwand insofern in einem ordnungsgemäßen Zustand oder in seiner Funktionsfähigkeit erhalten und gleichwohl – wie beim Vorliegen von Herstellungsaufwand – zwar auch verbessert. Es liegt jedoch keine *wesentliche* Verbesserung des Vermögensgegenstandes vor. Vorhandene Teile des Vermögensgegenstandes werden lediglich ersetzt oder modernisiert. Diese Aufwendungen können regelmäßig wiederkehren (Unterhaltungsaufwand bzw. laufende Kosten der Instandhaltung) oder auch unregelmäßig, selten oder einmalig (Reparaturaufwendungen, Pflege- und Wartungskosten) sein.

Beispiele:

- *Austausch der Deckschicht in gleicher Qualität*
- *Austausch einzelner Leuchtkörper*
- *Reparatur einzelner Straßenschäden*
- *Wartung von Leuchtkörpern*

⁴ DIN Deutsches Institut für Normung e. V. (2003)

Refinanzierbarkeit der Investitionsmaßnahmen

Vom Grundsatz her sind alle Investitionsmaßnahmen, die die genannten technischen Voraussetzungen erfüllen, auch durch Beiträge refinanzierbar. Dazu müssen jedoch auch formelle Voraussetzungen erfüllt sein. An dieser Stelle seien ein paar Voraussetzungen genannt, die erfüllt sein müssen, um neben der Aktivierbarkeit der Maßnahme auch die Beitragsfähigkeit zu begründen, so dass entsprechende Sonderposten passivierbar werden und damit die Abschreibungen teilweise gegenfinanziert werden können.

- Für die Maßnahme muss das ortsübliche Bauprogramm vorliegen. Je nach Größe der Kommune und Geschäftsordnung ist ggf. ein Ratsbeschluss notwendig. Planvolles Handeln muss aus der Maßnahme erkennbar sein.
- Bei der Neugliederung des Straßenkörpers ist darauf zu achten, dass Verbesserungen an Teilanlagen nicht durch Verschlechterungen an anderen Teilanlagen kompensiert werden.
- Bei der Erneuerung ist darauf zu achten, dass mindestens die rechtlich als üblich anerkannte Nutzungsdauer von 30 Jahren eingehalten wurde.
- Der ausgebaute Abschnitt muss selbstständig nutzbar sein. Ggf. stimmen beitragsrechtlich notwendige Ausbaudimensionen nicht mit dem Knoten-/Kantenmodell überein.
- Die Abrechnung muss innerhalb von vier Jahren nach dem so genannten letzten Spatenstich (Datum der letzten Schlussrechnung bzw. bei Grundstücken Datum der Umschreibung im Grundbuch) erfolgen.

Diese Punkte sollten im Vorfeld einer Maßnahme immer geprüft werden, um optimale Refinanzierungsmöglichkeiten zu erreichen, unabhängig davon, ob man als Kommune auch die Erhebung der Beiträge durchführen will.

Andere formelle Voraussetzungen beziehen sich auf Verteilungsmaßstäbe und satzungsrechtliche Voraussetzungen. Auch sie sollten im Vorfeld geklärt sein, um eine mögliche Refinanzierung nicht zu gefährden.