

# ABGRENZUNG VON HERSTELLUNGSKOSTEN UND ERHALTUNGS-AUFWAND BEIM INFRASTRUKTURVERMÖGEN

## Inhalt

Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand beim Infrastrukturvermögen	1
➔ Präambel	2
➔ Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	2
Rechtliche Grundlagen	2
Aktivierung von Aufwendungen für die Herstellung nach § 34 Abs. 3 KomHVO NRW	3
Komponentenansatz nach § 36 Abs. 2 KomHVO NRW	8
Aktivierung von Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 36 Abs. 5 KomHVO NRW	10
Abriss- bzw. Abbruchkosten	11
➔ Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen	13
Grundsätzliche Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand nach § 34 Abs. 3 KomHVO NRW	13
Technische Sanierungsverfahren für Kanäle und Schächte	13
Aktivierung von Aufwendungen für die Herstellung nach § 34 Abs. 3 KomHVO NRW	14
Aktivierung von Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 36 Abs. 5 KomHVO NRW	17
Abriss- bzw. Abbruchkosten	18

## → Präambel

In der Beratungs- und Prüfungspraxis begegnen der gpaNRW regelmäßig Fragestellungen zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand beim Infrastrukturvermögen (insbesondere Straßen und Kanal). Mit der Einführung neuer Vorschriften durch das 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz hat der Gesetzgeber weitere Möglichkeiten zur Aktivierbarkeit von Aufwendungen beim Infrastrukturvermögen geschaffen.

Die vorliegende Ausarbeitung gibt Empfehlungen zur Abgrenzung beim Infrastrukturvermögen und bezieht die neuen Vorschriften mit ein.

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

Herne, den 30. September 2024

## → Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

### Rechtliche Grundlagen

Vermögensgegenstände, die im wirtschaftlichen Eigentum der Kommune stehen und selbstständig verwertbar sind, sind gem. § 34 Abs. 1 KomHVO NRW zu aktivieren. Dazu gehören auch die Straßen als Bestandteil des Infrastrukturvermögens.

Mit dem 2. NKFVG NRW wurde das Wirklichkeitsprinzip im NKF eingeführt. Dieses ist in § 91 Abs. 4 Nr. 3 GO NRW verankert. Es findet seine Ausprägung in § 36 Abs. 2 und 5 KomHVO NRW. 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 Abs. 3 KomHVO NRW. Insoweit sind folgende Vorschriften bei der Aktivierung von Herstellungskosten zu beachten:



### Aktivierung von Aufwendungen für die Herstellung nach § 34 Abs. 3 KomHVO NRW

Als Wertansatz für die Bilanz gelten die Herstellungskosten gem. § 34 Abs. 3 KomHVO NRW, die auch die Aufwendungen für die Erweiterung und eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche 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 NRW) 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 sich diese nur teilweise auf Straßen übertragen lassen, ist es notwendig, andere rechtliche Grundlagen für die Abgrenzung heranzuziehen.

Die nachfolgenden Ausführungen stützen sich daher auf das Beitragsrecht, insbesondere das Kommunalabgabengesetz NRW (KAG NRW). Auch wenn das Beitragserhebungsverbot (§ 8 Abs. 1 letzter Satz KAG NRW) gilt, haben die inhaltlichen Ausführungen aus der Rechtsprechung und Kommentierung des Beitragsrechts weiterhin Bestand und können herangezogen werden, um die haushaltsrechtlichen Fragestellungen zu klären.

Gemäß § 8 Abs. 2 KAG NRW 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 § 34 Abs. 3 KomHVO NRW, nämlich die Herstellung, Erweiterung und wesentliche 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 § 34 Abs. 1 KomHVO NRW auf die selbstständige Verwertbarkeit abgestellt wird, empfiehlt es sich, hier ebenfalls auf die beitragsrechtlichen Auslegungen zurückzugreifen.

Im Folgenden werden durch die Rechtsprechung konkretisierte Abgrenzungskriterien des beitragsrechtlichen Anlagenbegriffs dargestellt.

- Erschließungsanlagen sind gemäß § 127 BauGB maßgeblich alle öffentlichen Straßen, Wege und Plätze, an denen gebaut werden kann. Hinzu kommen Fuß- und Wohnwege sowie Sammelstraßen. Im KAG ist dieser Begriff um öffentliche Straßen, Wege und Plätze im Außenbereich und um Wirtschaftswege erweitert.
- Bei der Bestimmung der Erschließungsanlage nach dem BauGB wird auf eine „natürliche Betrachtungsweise“ abgestellt. Als selbstständige Erschließungsanlage gilt, was ein unabhängiger Betrachter auf Grund der natürlichen Gegebenheiten im Gesamteindruck ansehen würde. Dieser Gesamteindruck umfasst insbesondere die Straßenführung, die Straßenlänge und -breite sowie die Straßenausstattung.
- 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 unter anderem 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. Die selbstständige Nutzbarkeit ist, wie oben dargestellt, immer dann gegeben, wenn die Abschnittsbildung an Kreuzungsbereichen oder rechtlichen bzw. tatsächlichen Grenzen erfolgt (Ortsdurchfahrt, Bebauungsplan, Brücken). Im Hinblick auf die Abgrenzung von Instandhaltung und Herstellung, die Anwendbarkeit der beitragsrechtlichen Abgrenzungskriterien und auf die spätere Zuordnung der Sonderposten empfiehlt es sich das Knoten-Kanten-Modell entsprechend für die Abschnittsbildung (=Anlagegut) zu nutzen.

Im Ergebnis lässt sich feststellen, dass sich aufgrund der Gemeinsamkeit im Investitions- und Anlagenbegriff die Übertragung der beitragsrechtlichen Kriterien für die Abgrenzung von Herstellungskosten und Instandhaltungsaufwand anbietet. Die gpaNRW geht daher im Folgenden davon aus, dass, sobald die technischen Voraussetzungen<sup>1</sup> für die Beitragsfähigkeit einer Maßnahme erfüllt sind, es sich um eine aktivierungspflichtige Investition im Sinne des § 34 KomHVO NRW handelt.

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

## Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als Herstellungskosten

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

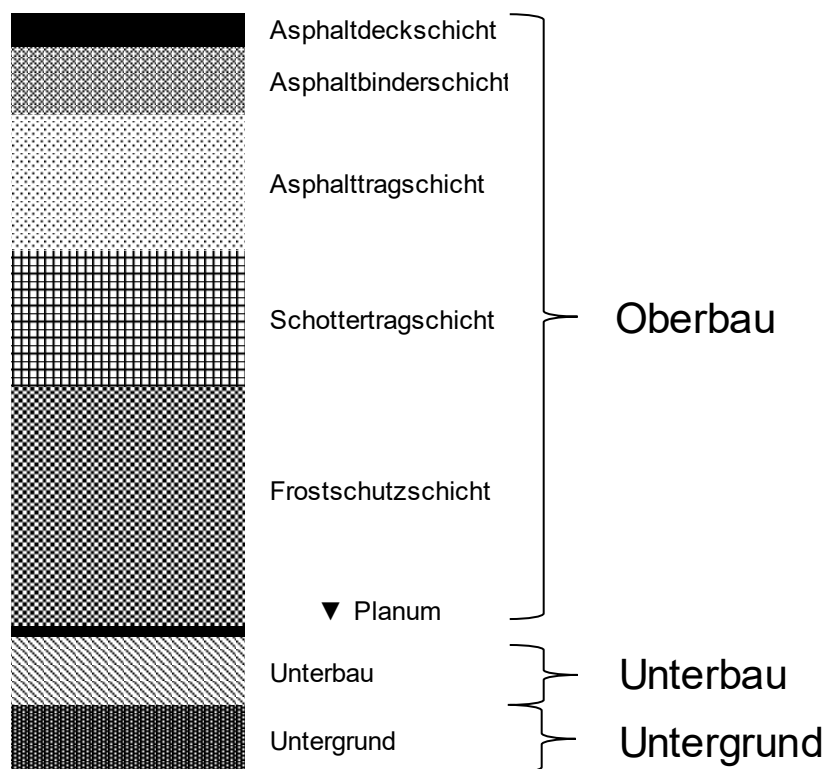
Dabei wird die Rechtsprechung zum Beitragsrecht berücksichtigt. Die Ausführungen beziehen sich immer auf beitragsrechtliche Abschnitte.

Es werden auf dieser Grundlage die drei grundlegenden Sachverhaltskonstellationen aus § 34 Absatz 3 KomHVO NRW als Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit als Herstellungskosten betrachtet:

- Neuherstellung bzw. Erneuerung,
- die Erweiterung und
- die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung.

Zum besseren Verständnis der technischen Gegebenheiten wird der technische Aufbau eines Straßenkörpers skizziert.

### Technischer Aufbau Straßenkörper



## Neuherstellung bzw. Erneuerung

Die Erneuerung wird als eigenständiger Begriff weder in § 34 KomHVO NRW 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 aktiviert.

Im Fall zwei ist der Restbuchwert der alten Anlage gem. § 44 Abs. 3 KomHVO NRW gegen die allgemeine Rücklage aus zu buchen.

## 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 eines unselbstständigen Stichwegs.

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

## Wesentliche Verbesserung

Bei einer Verbesserung ist beitragsrechtlich das 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 (ohne Binderschicht) stellt dagegen nur Aufwand dar. Dies entspricht auch dem haushaltsrechtlichen Begriff der wesentlichen Verbesserung.

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 Frostschutzschicht,
- die Erhöhung des Aufbaus, auch der Deckschicht, wenn dadurch die verkehrstechnische Belastbarkeit der Straße verbessert wird,
- der Ersatz der Deckschicht einschließlich Binderschicht,
- 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.

Ggfls. ist der Restbuchwert entfernter Teile der alten Anlage gem. § 44 Abs. 3 KomHVO NRW gegen die allgemeine Rücklage aus zu buchen.

### **Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als Erhaltungsaufwand**

Sobald Maßnahmen nach den oben aufgeführten Kriterien nicht als Herstellungskosten zu aktivieren sind – und auch nicht nach § 36 Abs. 2 oder Abs. 5 KomHVO NRW aktiviert werden können (siehe nachfolgende Kapitel) –, 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 Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist.

Nach der DIN 31051<sup>2</sup> sind Instandhaltungen 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.

### Komponentenansatz nach § 36 Abs. 2 KomHVO NRW

Bei Anwendung des Komponentenansatzes wird ein abnutzbarer Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens gedanklich in seine wesentlichen Komponenten unterschiedlicher wirtschaftlicher Nutzungsdauern zerlegt. Die wesentlichen separierbaren Komponenten des Vermögensgegenstandes, die einem regelmäßigen Austausch unterliegen, werden gesondert planmäßig abgeschrieben. Hierdurch wird der Werteverzehr besser abgebildet, ohne dass gegen den Grundsatz der Einzelbewertung oder das Konzept des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs verstoßen wird.

Die einzelnen Komponenten des Vermögensgegenstandes werden

- einzeln bewertet und
- in der Buchhaltung separat (als Untereinlagen) geführt.

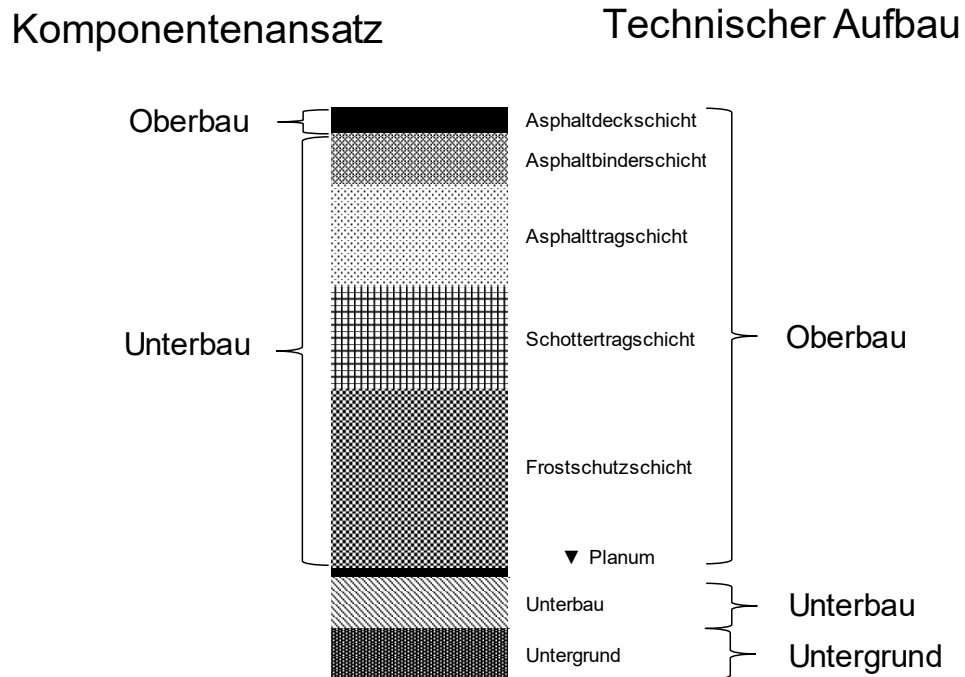
Die Herstellungskosten, die Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode sind für jede Komponente einzeln zu bestimmen. Für Straßen, Wege und Plätze (in bituminöser Bauweise mit Unterbau) benennt der Gesetzgeber die Deckschicht und den Unterbau als einzige zulässige Komponenten. Die Deckschicht ohne Binderschicht bildet die eine Komponente, während die

<sup>2</sup> DIN Deutsches Institut für Normung e. V. (2003)



unter der Deckschicht liegenden Schichten die zweite Komponente bilden. Wie sich der Komponentenansatz in den technischen Aufbau des Straßenkörpers einfügt, wird nachfolgend dargestellt:

### Komponentenansatz beim Straßenkörper



Bei der Anwendung des Komponentenansatzes handelt es sich um ein Wahlrecht. Zu berücksichtigen ist, dass bei der Anwendung des Komponentenansatzes für die jeweiligen Vermögensgegenstände die Anwendung des § 36 Abs. 5 KomHVO NRW (siehe nachfolgende Ausführungen) ausscheidet. Die Aktivierung von Herstellungskosten gemäß § 34 Abs. 3 KomHVO NRW gilt hingegen uneingeschränkt weiter.

Bei neu hergestellten Straßen sind die Herstellungskosten auf die einzelnen Komponenten nachvollziehbar aufzuteilen. Grundlage hierfür bilden die Rechnungen für die Herstellungskosten. Soweit es sich um Rechnungen bzw. Teile einer Rechnung handelt, die nicht bzw. nicht vollständig einzelnen Komponenten zugerechnet werden können, sind diese nachvollziehbar (z.B. aufgrund eines Verteilungsschlüssels) aufzuteilen. Entsprechend der festgelegten Nutzungsdauern sind die einzelnen Komponenten abzuschreiben. Für die Festlegung der Nutzungsdauern sieht die NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände (Muster 16 der VV Muster zur GO NRW und KomHVO NRW) für

- die Straßenkomponente – Deckschicht eine Nutzungsdauer von zehn bis 30 Jahren und
- die Straßenkomponente – Unterbau eine Nutzungsdauer von 30 bis 80 Jahren

vor.

Das Wahlrecht darf bei jedem Vermögensgegenstand separat ausgeübt werden. Hat man sich bei einem Vermögensgegenstand für den Komponentenansatz entschieden, muss dieser nach dem Grundsatz der Stetigkeit auch weiter fortgeführt werden. D.h. beispielsweise der nochmalige Austausch der Deckschicht im Lebenszyklus der Straße führt zu einer erneuten Aktivierung der Komponente Deckschicht.

Soweit die Komponente vor Ablauf der geplanten Nutzungsdauer nicht mehr nutzbar ist und infolgedessen ausgetauscht wird, ist in Höhe des Restbuchwertes der ausgetauschten Komponente ein Teilabgang zu berücksichtigen. Es ist gemäß § 44 Abs. 3 KomHVO NRW eine Verrechnung des Restbuchwertes gegen die allgemeine Rücklage vorzunehmen.

Auch die Sonderposten sind den einzelnen Komponenten zuzuordnen und entsprechend der Abschreibung der Komponente ertragswirksam aufzulösen. Hierfür ist es erforderlich, dass der zugeordnete Sonderposten mit der entsprechenden Komponente verknüpft ist.

Analog zur Ausbuchung des Restbuchwertes der ausgetauschten Komponente ist auch der Sonderposten anteilig auszubuchen. Neben dem Restbuchwert der ausgetauschten Komponente sind folglich auch die Erträge aus der anteiligen Ausbuchung des Sonderpostens gemäß § 44 Abs. 3 KomHVO NRW gegen die allgemeine Rücklage zu verrechnen.

### **Aktivierung von Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 36 Abs. 5 KomHVO NRW**

Im Kern regelt § 36 Abs. 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. Liegen also keine Herstellungskosten gem. § 34 Abs. 3 KomHVO NRW vor und wird der Komponentenansatz nicht angewandt, ist bei jeder Maßnahme an einem Vermögensgegenstand verpflichtend zu prüfen, ob eine Aktivierung nach § 36 Abs. 5 KomHVO NRW vorzunehmen ist. Hierbei handelt es sich also nicht um ein Wahlrecht.

§ 36 Abs. 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 eine einzelne Straße an, erfolgt bei dieser Straße eine Aktivierung nach § 36 Abs. 2 KomHVO NRW. Eine Aktivierung nach § 36 Abs. 5 KomHVO NRW ist für diese Straße nicht zulässig. Für alle übrigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (u.a. auch Straßen, Wege, Plätze) der Kommune ist hingegen § 36 Abs. 5 KomHVO NRW anzuwenden.

### **Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer**

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 Vermögensgegenstands“) des Vermögensgegenstands. Damit die Verlängerung relevant ist, muss sich die Gesamtnutzungsdauer gemäß vorgenanntem Erlass um mindestens zehn Prozent verlängern. Bei den Straßen ist die Verlängerung auf Basis nachvollziehbarer Einschätzungen (z.B. auf Erfahrungswerten) zu ermitteln. Die Prüfung der Voraussetzungen des § 36 Abs. 5 KomHVO NRW ist zu dokumentieren.

Hinweis: Anhand verschiedener Beispielberechnungen haben wir festgestellt, dass je älter die Vermögensgegenstände sind, desto häufiger eine messbare und relevante Verlängerung der Nutzungsdauer erreicht werden kann. 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.

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 hinzukaktiviert 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 (z.B. Flickarbeiten an der Deckschicht an anderer Stelle), aber nicht zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer beitragen, sind hingegen nicht zu aktivieren (vgl. Erlass des MHKGB NRW vom 28. Juni 2019). Eine Neubewertung des Vermögensgegenstands ist nicht notwendig. Das „Neubewerten“ findet lediglich insofern statt, dass die Aufwendungen für die Maßnahme hinzukaktiviert 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 Abs. 3 KomHVO NRW direkt mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. vorgenannten Erlass).

### **Abriss- bzw. Abbruchkosten**

Abbruchkosten entstehen, wenn Vermögensgegenstände teilweise oder vollständig abgerissen werden. Die Gründe für Abrisse können unterschiedlicher Natur sein. Zum einen können Abbrüche erforderlich werden, weil ein Vermögensgegenstand nicht mehr wirtschaftlich genutzt werden kann. Zum anderen können Abrisse von Vermögensgegenständen erforderlich werden, wenn zukünftig eine andere Nutzung beabsichtigt wird. Abbruchkosten können auch im Zusammenhang mit Baumaßnahmen an weiterbestehenden Vermögensgegenständen entstehen, z.B. Abriss der alten Deckschicht einer Straße.

Fraglich ist, ob die Abriss- bzw. Abbruchkosten Herstellungskosten darstellen. Beitragsrechtlich sind Abriss- bzw. Abbruchkosten in der Beitragsberechnung zu berücksichtigen, soweit es sich um Abriss- bzw. Abbruchkosten handelt, die in einem unmittelbaren sachlichen sowie zeitlichen Zusammenhang mit einer Investitionsmaßnahme stehen. Fallen beispielsweise bei einer Straßenerneuerungsmaßnahme Abbruchkosten für die alte Straßenanlage an, können diese Abbruchkosten für die alte Straßenanlage beitragsrechtlich mit der neuen Straße abgerechnet werden. In diesem Fall stellen die Abbruchkosten Herstellungskosten der neuen Straßenanlage dar.

Soweit Abriss- bzw. Abbruchkosten nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer Investitionsmaßnahme stehen, handelt es sich um Aufwand. Im Falle der Erneuerung der Straßendeckschicht (konsumtive Maßnahme) sind die Abbruchkosten für den Abbruch der alten Deckschicht aufwandswirksam über die Ergebnisrechnung zu buchen.

Eine Verrechnung von Abriss- bzw. Abbruchkosten mit der allgemeinen Rücklage gem. § 44 Abs. 3 KomHVO NRW ist in jedem Fall ausgeschlossen. Verrechnet werden darf, bezogen auf den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz, nur ein möglicher bilanzieller Verlust, der wegen des Abrisses bzw. Abgangs entsteht (=Abgang Restbuchwert des alten Vermögensgegenstandes).

## ➔ Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

In den kommunalen Abschlüssen und der laufenden Buchführung stellt sich die Frage, wie Kanal- und Schachtsanierungsmaßnahmen zu verbuchen sind. Fraglich ist, ob sie direkt aufwandswirksam als Erhaltungsaufwand oder als nachträgliche Herstellungskosten gemäß § 34 Abs. 3 KomHVO NRW oder § 36 Abs. 5 KomHVO NRW zu aktivieren sind.

### Grundsätzliche Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand nach § 34 Abs. 3 KomHVO NRW

Gemäß § 34 Abs. 3 KomHVO NRW liegen Herstellungskosten vor, wenn ein Vermögensgegenstand

- hergestellt (dazu zählt auch die Zweitherstellung und Wesensänderung des bestehenden Vermögensgegenstandes),
- erweitert oder
- über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wird.

Diese Voraussetzungen sind bei jeder Sanierungsmaßnahme, somit auch bei den Kanal- und Schachtsanierungsmaßnahmen, zu prüfen und zu beurteilen.

### Technische Sanierungsverfahren für Kanäle und Schächte

Unter technischen Gesichtspunkten werden die Kanal- und Schachtsanierungsverfahren unterschieden in Reparatur- und Renovierungsverfahren und die Erneuerung von Kanälen.<sup>3</sup> Für die Frage, ob nachträgliche Herstellungskosten aus bilanzieller Sicht gemäß § 34 Abs. 3 KomHVO NRW vorliegen, sind diese technische Unterscheidung und die dort üblichen Verfahren dahingehend zu beurteilen, ob die Tatbestände der gesetzlichen Regelung des § 34 Abs. 3 KomHVO NRW vorliegen.

Zu den Reparaturverfahren zählen die nachfolgenden Verfahren:

- Injektionsverfahren (z.B. Flutungsverfahren),
- Roboterverfahren,
- Partielle Inliner (z.B. Kurzlinerverfahren),
- Rückverformung,

<sup>3</sup> Vgl. DIN EN 752.

- Manuelle Reparatur von außen und von innen (z.B. Verfügung von Klinkermauerwerk, Ausbessern von Schadstellen),
- Abdichtungsverfahren (z.B. Oberflächenbehandlung).

Zu den Renovierungsverfahren zählen die nachfolgenden Verfahren:

- Reliningverfahren (bei der Kanalsanierung, z.B. Rohr- oder Schlauchrelining),
- Beschichtungsverfahren (bei der Schachtsanierung, z.B. Aufspritzverfahren).

Zu den Erneuerungsverfahren zählen die nachfolgenden Verfahren:

- Offene Bauweise (z.B. Teilerneuerung),
- Geschlossene Bauweise (z.B. Berstlining).

## Aktivierung von Aufwendungen für die Herstellung nach § 34 Abs. 3 KomHVO NRW

Im Nachfolgenden wird auf die gängigen Sanierungsverfahren, die von den Kommunen durchgeführt werden, in Bezug auf § 34 Abs. 3 KomHVO NRW eingegangen.

### Inlinersanierung (Renovierungsverfahren)

Bei der Kanalsanierung werden häufig sog. Inlinersanierungen als Alternative zur Neuherstellung eines sanierungsbedürftigen Kanals durchgeführt. Im Inlinerverfahren wird ein Inliner in die bestehende Kanalhaltung eingezogen, die Kanalhaltung erhält somit eine neue Innenauskleidung. Beim Inlinerverfahren werden verschiedene Verfahrensarten unterschieden, u. a. das Schlauchrelining oder das Relining mit vorgefertigten Rohren. Durch das Einziehen eines Inliners wird die Widerstandsfähigkeit der alten Kanalhaltung gegen z.B. chemische Angriffe wiederhergestellt oder erhöht. Das Inlinerverfahren zählt zu den Renovierungsverfahren.

#### Neu- oder Zweitherstellung (§ 34 Abs. 3, 1. Alternative KomHVO NRW):

Da die zu sanierende Kanalhaltung bereits besteht, wird durch die Sanierung keine Erstherstellung bewirkt. Eine Zweitherstellung läge vor, wenn die ursprüngliche Kanalhaltung voll verschlissen und in Gänze unbrauchbar geworden ist und durch die Einziehung des Inliners eine neue Kanalhaltung (= ein neuer Vermögensgegenstand) hergestellt würde.

Eine Zweitherstellung des Vermögensgegenstandes „Kanalhaltung“ erfolgt durch die Einziehung eines Inliners nur, soweit der Inliner selbstständig tragfähig ist und die alte Anlage in vollem Umfang ersetzt, also auch ohne die Steinzeugummantelung des alten Kanals dem Bodendruck standhalten kann. Soweit dies nicht gegeben ist, bekommt die alte Haltung lediglich eine neue Innenverkleidung, um ihre Funktion, nämlich das Abwasser zu leiten ohne z.B. Austritte

von Abwasser zu erlauben, wiederherzustellen. In diesem Fall entsteht durch die Einziehung des Inliners kein neuer Vermögensgegenstand i. S. einer Zweitherstellung.<sup>4</sup>

Erweiterung (§ 33 Abs. 3, 2. Alternative KomHVO NRW):

Durch die Einziehung eines Inliners erfolgt keine Erweiterung. Die Inlinersanierung führt nicht zu einer Substanzmehrung, es wird auch kein Bestandteil mit einer neuen Funktion eingebaut. Je nachdem welches Verfahren angewendet wird, kommt es sogar zu einer Substanzverringerung. Durch die Einziehung eines Inliners kann die alte Kanalhaltung technisch so verändert werden, dass der Abflussquerschnitt durch den Inliner an dieser Stelle vermindert wird. Die hydraulische Leistungsfähigkeit der alten Kanalhaltung würde somit verändert. Dies ist insbesondere bei der Sanierung mit vorgefertigten Rohren der Fall.

Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand (§ 34 Abs. 3, 3. Alternative KomHVO NRW):

Die Tatbestände wären dann erfüllt, wenn der Gebrauchswert bzw. das Nutzungspotential der Kanalhaltung wesentlich verbessert würde. Maßgeblich ist der Zustand zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung bei der Kommune. Die erstmalige Bilanzierung ist der Stichtag der Eröffnungsbilanz für die bestehenden Kanalhaltungen. Nach dem Eröffnungsbilanzstichtag neu hergestellte Kanalhaltungen sind ab dem Zeitpunkt ihrer erstmaligen Bilanzierung zu beurteilen.

Es entsteht durch die Einziehung des Inliners keine Steigerung des Gebrauchswertes bzw. des Nutzungspotentials. Die Kanalhaltung war zum Zeitpunkt der Herstellung bzw. der erstmaligen Bilanzierung darauf ausgerichtet, das Abwasser zu transportieren. Durch den Inliner ist diese Nutzung wiederhergestellt bzw. verbessert worden, das Nutzungspotential aber nicht erweitert bzw. wesentlich verbessert worden. Die Inlinersanierung stellt lediglich eine substanzerhaltende Erneuerung der bestehenden Kanalhaltung dar.

### **Kurzlinersanierung (Reparaturverfahren)**

Neben der Sanierung mindestens einer gesamten Kanalhaltung kann eine Teilsanierung einer Haltung durch das sog. Kurzlinerverfahren vorgenommen werden. Bei dieser Sanierung wird kein kompletter Inliner in die Haltung eingezogen. Es werden lediglich sehr kurze Stücke der Kanalhaltung „geflickt“. Dieses Verfahren zählt zu den Reparaturverfahren.

Neu- oder Zweitherstellung (§ 34 Abs. 3, 1. Alternative KomHVO NRW):

Im Fall der Kurzlinersanierung erfolgt keine Erst- oder Zweitherstellung der kompletten Kanalhaltung. Es werden lediglich Teilstücke der Kanalhaltung „ausgebessert“.

<sup>4</sup> Verwaltungsgerichtes Minden vom 25. 1. 2008, 5 K 1756/07, NWVBI 2008, 433

Erweiterung (§ 34 Abs. 3, 2. Alternative KomHVO NRW):

Eine Erweiterung der Kanalhaltung wird durch das Kurzlinerverfahren nicht bewirkt, da keine Substanzmehrung erfolgt. Zudem wird durch den Kurzliner kein neuer Bestandteil mit neuer Funktion in die Kanalhaltung eingebaut.

Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand (§ 34 Abs. 3, 3. Alternative KomHVO NRW):

Eine wesentliche Verbesserung muss sich auf den kompletten Vermögensgegenstand, also hier auf die gesamte Kanalhaltung beziehen. Da jedoch nur ein Teil der Kanalhaltung im Falle der Kurzlinersanierung saniert wird, kann die Maßnahme nicht zu einer wesentlichen Verbesserung der Haltung insgesamt führen. Eine wesentliche Verbesserung der bestehenden Kanalhaltung ist daher nicht gegeben.

### **Schachtsanierung (Renovierungsverfahren)**

Neben der Sanierung der Kanalhaltungen werden auch die Schächte saniert. Auch hier stehen unterschiedliche Verfahren zur Verfügung, die ebenfalls in die Reparatur-, Renovierungsverfahren und die Erneuerung des Schachtes eingeteilt werden.

Zu den Reparaturverfahren zählen die Ausbesserungsverfahren, Ver fugungen oder Abdichtungsverfahren. Diese Aufwendungen stellen immer Erhaltungsaufwand dar.

Zu den Renovierungsverfahren zählen die Auskleidungs- und Beschichtungsverfahren. Bei den Auskleidungsverfahren werden die Schachtinnenwände z.B. mit Platten ausgekleidet. In den Beschichtungsverfahren wird z.B. Mörtel auf die Innenseiten aufgespritzt.

Neu- oder Zweitherstellung (§ 34 Abs. 3, 1. Alternative KomHVO NRW):

Eine erstmalige Herstellung liegt durch die Sanierungen im Rahmen von Beschichtungs- und Auskleidungsverfahren nicht vor. Eine Zweitherstellung des Schachtes würde bedingen, dass der Schacht vor der Sanierung voll verschlissen und aufgrund seiner Substanz nicht mehr nutzbar ist. Beispielsweise wird durch das Aufspritzverfahren (Beschichtungsverfahren) jedoch kein neuer Vermögensgegenstand „Schacht“ hergestellt. Es wird lediglich die Schachtinnenwand dahingehend saniert, dass ihre alte Funktionsfähigkeit wiederhergestellt wird und kein Abwasser mehr in den Untergrund austritt oder Grundwasser in das Kanalsystem eindringt.

Erweiterung (§ 34 Abs. 3, 2. Alternative KomHVO NRW):

Eine Erweiterung des Schachtes wird durch die Beschichtungs- und Auskleidungsverfahren nicht erreicht. Die Substanz wird nicht vermehrt, auch werden keine Bestandteile mit einer neuen Funktion eingebaut.



Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand (§ 34 Abs. 3, 3. Alternative KomHVO NRW):

Eine wesentliche Verbesserung läge dann vor, wenn der Schacht nach dem Sanierungsverfahren zusätzliche Funktionen übernehmen könnte, also ein größeres Gebrauchs- oder Nutzungspotential entstanden ist. Durch die Beschichtungs- und Auskleidungsverfahren wird dieses aber nicht erreicht.

**Aktivierung von Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 36 Abs. 5 KomHVO NRW**

Liegen keine Herstellungskosten gem. § 34 Abs. 3 KomHVO NRW vor, ist bei jeder Maßnahme an einem Kanal verpflichtend zu prüfen, ob eine Aktivierung nach § 36 Abs. 5 KomHVO NRW vorzunehmen ist.

§ 36 Abs. 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. Für Kanäle ist die Möglichkeit des Komponentenansatzes laut Gesetz nicht eröffnet.

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 des Vermögensgegenstandes („anfängliche ursprüngliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes“). Damit die Verlängerung relevant ist, muss sich die Gesamtnutzungsdauer gemäß vorgenanntem Erlass um mindestens zehn Prozent verlängern. Bei den Kanälen ist die Verlängerung auf Basis nachvollziehbarer Einschätzungen (z.B. auf Erfahrungswerten) zu ermitteln. Die Prüfung der Voraussetzungen des § 36 Abs. 5 KomHVO NRW ist zu dokumentieren. Somit können beispielsweise Inlinersanierungen zu einer Aktivierung nach § 36 Abs. 5 KomHVO NRW führen.

Anhand verschiedener Beispielberechnungen haben wir festgestellt, dass je älter die Vermögensgegenstände sind, desto häufiger eine messbare und relevante Verlängerung der Nutzungsdauer erreicht werden kann. 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.

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 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 Abs. 3 KomHVO NRW direkt mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. vorgenannten Erlass).

### **Abriss- bzw. Abbruchkosten**

Abriss- bzw. Abbruchkosten des alten Kanals stellen Herstellungskosten des neuen Kanals dar, soweit es sich um eine investive Kanalbaumaßnahme handelt. Neben den Abriss- bzw. Abbruchkosten des alten Kanals fallen i.d.R. auch Abriss- bzw. Abbruchkosten für den Aufriss der darüber liegenden Straße an. Hier kann es unterschiedliche Fallgestaltungen geben.

### **Neu-/Zweitherstellung bzw. Erweiterung des Kanals**

Wird ein Kanal erneuert bzw. erweitert, wird i.d.R. auch ein Aufriss der darüber liegenden Straße erforderlich. Dieser Aufriss der Straße steht in direktem zeitlichen sowie sachlichen Zusammenhang mit der investiven Kanalbaumaßnahme. Auch der erneute Aufbau bzw. die Reparatur der darüber liegenden Straße nach Fertigstellung der Kanalbaumaßnahme steht im Zusammenhang mit der investiven Kanalbaumaßnahme. Abbruchkosten und Kosten für den erneuten Aufbau bzw. die Reparatur der Straße gehören zu den Herstellungskosten des Kanals und sind bei dem Kanal zu aktivieren.

Der Buchwert der darüber liegenden Straße bleibt grundsätzlich bestehen. Aufgrund des Aufrisses der Straße könnte es zu Wertveränderungen der Straße gekommen sein. Dies ist spätestens im Zuge der nächsten Inventur zu untersuchen. Ggfls. kommt eine außerplanmäßige Abschreibung oder eine Reduzierung der Restnutzungsdauer in Betracht.

### **Zweitherstellung bzw. Erweiterung des Kanals mit gleichzeitiger Zweitherstellung der Straße**

Es kommt vor, dass die Zweitherstellung bzw. Erweiterung des Kanals vorgenommen wird und gleichzeitig eine Zweitherstellung der darüber liegenden Straße erfolgt. In diesem Fall handelt es sich um zwei getrennte investive Maßnahmen

- Kanalbaumaßnahme und
- Straßenbaumaßnahme.

Die anfallenden Abriss- bzw. Abbruchkosten für die Altanlagen sind getrennt zuzuordnen und jeweils als Herstellungskosten bei dem neuen Kanal bzw. der neuen Straße zu aktivieren. Das heißt die Abriss- bzw. Abbruchkosten des Altkanals sind dem neuen Kanal und die Abriss- bzw. Abbruchkosten der alten Straße der neuen Straße zuzuordnen.