

Abgrenzung von Investition und Instandhaltung

Stand: überarbeitet am 14.02.2014

Komplex: Bilanzierung

Stichworte: Anschaffungskosten; Herstellungskosten; Instandhaltung; Investition

Frage: Wie soll in der Eröffnungsbilanz und in den Jahresabschlüssen mit den Maßnahmen umgegangen werden, bei denen im kameralem Vermögenshaushalt Investitionen veranschlagt und gebucht wurden, es sich nach den Abgrenzungsgrundsätzen der Doppik jedoch um Erhaltungsaufwand handelt und wie ist grundsätzlich zwischen aktivierungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungs- bzw. Instandhaltungsaufwand abzugrenzen?

Antwort: Bereits nach kameralem Haushaltsrecht galten nach den §§ 6 und 7 der VwV Gliederung und Gruppierung die steuerrechtlichen Abgrenzungsgrundsätze. In der kommunalen Praxis wurde diese Abgrenzung jedoch häufig nicht genau vorgenommen und ohne weitere Prüfung wurden sämtliche, durch Zuwendungen geförderte Maßnahmen im Vermögenshaushalt veranschlagt und gebucht. Diese Praxis, die unter anderem auch durch unscharfe Definitionen und zwingende Veranschlagungsregelungen im Förderrecht oder im Finanzausgleichsgesetz (bzgl. der mit investiven Schlüsselzuweisungen finanzierten Maßnahmen) befördert wurde, führt nun zu Abgrenzungsproblemen.

Die Vorschriften zur Bilanzierungsfähigkeit von Anlagevermögen in der Doppik knüpfen an die Vorschriften des Handelsrechts an und sind auch in diesem Sinne zu interpretieren. Die Abgrenzung von aktivierungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungs- bzw. Instandhaltungsaufwand kann daher zunächst anhand der Kriterien des Handelsrechts und des Steuerrechts erfolgen. Allgemeine Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit ist eine Vermögensmehrung, die sich durch Wiederherstellung eines Vermögensgegenstands nach Vollverschleiß, durch Wesens- bzw. Nutzungsänderung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung ergeben kann, unter Umständen einhergehend mit einer Verlängerung der Nutzungsdauer. Maßnahmen, die lediglich zustandserhaltend wirken, stellen demgegenüber Aufwand dar. Abgrenzungskriterien speziell für Maßnahmen an Gebäuden sind im Erlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003 (BStBl. I, S. 386) formuliert.

Die Praxis zeigt jedoch, dass sich die handels- oder steuerrechtlichen Abgrenzungsgrundsätze aufgrund anderer Intentionen nicht vollständig auf die kommunalen Gegebenheiten übertragen lassen. Folgt man haushaltsrechtlich dem einkommensteuerrechtlichen Ansatz in seiner Ausprägung des Erlasses des Bundesministeriums der Finanzen, kann dies zu Konflikten mit dem Förderrecht führen. Insbesondere bei Gebäuden in kommunaler Nutzung und Infrastrukturvermögen, müssen die an das Steuerrecht anknüpfenden Kriterien differenziert angewendet werden. Der Erlass des Bundesministeriums der Finanzen, der für die Bilanzierung von Gebäuden nach dem neuen Haushaltsrecht grundsätzlich anwendbar ist, muss hierbei im Lichte der kommunalen Aufgabenerfüllung interpretiert werden. So können Maßnahmen durchaus zu aktivierungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, wenn sie erforderlich sind, um das Gebäude bestimmungsgemäß zu nutzen (z. B. Veränderung des Zuschnitts von Räumen für die Nutzung eines Gebäudes als Kindertagesstätte), auch wenn nach steuerrechtlichen Kriterien hierfür keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstünden.

Ein Anhaltspunkt für die Aktivierungsfähigkeit kann zudem sein, dass Maßnahmen nach den Förderrichtlinien als Investitionen gefördert werden. Die Förderung darf jedoch nicht schematisch

Abgrenzung von Investition und Instandhaltung

mit Aktivierungsfähigkeit gleichgesetzt werden. Auch bei als Investitionen geförderten Maßnahmen ist - wie bei nicht geförderten Maßnahmen - zusätzlich zu prüfen, ob die Aufwendungen nach den steuerrechtlichen Grundsätzen und mit Blick auf die bestimmungsgemäße kommunale Nutzung aktivierungsfähig sind. Wenn es sich bei den geförderten Maßnahmen objektiv nur um Instandhaltung handelt, hat eine Aktivierung zu unterbleiben und sind somit in der Folge auch die gewährten Fördermittel nicht als Sonderposten zu passivieren.
