

GPA-Mitteilung 9/2003

Az. 969.42

01.07.2003

Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Abwasserkanälen und Wasserversorgungsleitungen

Hauptsächlich bei der Sanierung von Abwasserkanälen aber auch von Wasserversorgungsleitungen bestehen in der kommunalen Praxis Unsicherheiten über die Behandlung der entstandenen Kosten. Bei größeren Sanierungsmaßnahmen sind die Gemeinden aus Gründen der gleichmäßigen Belastung der Gebührenzahler oft bestrebt, die Sanierungskosten als Herstellungskosten zu behandeln und in Form von Abschreibungen über einen längeren Zeitraum zu verteilen. Dabei stellt sich die Frage, wie das sowohl mit den unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften der möglichen Organisationsformen (Hausrechtsrecht beim Regie-, Handelsrecht beim Eigenbetrieb) als auch mit dem davon unabhängigen Gebühren- und Steuerrecht vereinbar ist. Hierzu geben wir folgende Hinweise:

Handelsrecht und Steuerrecht

Der Jahresabschluss des Eigenbetriebs ist grundsätzlich in sinngemäßer Anwendung der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften aufzustellen (§ 7 EigBVO). Welche Aufwendungen ertragsteuerlich zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten zählen, bestimmt sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ebenfalls nach Handelsrecht. Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Herstellungskosten Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Während erstmalige Herstellungsmaßnahmen unproblematisch sind, ist bei Erweiterungs- oder Verbesserungsmaßnahmen wie folgt zu differenzieren:

- Eine aktivierungspflichtige Erweiterung des Leitungsnetzes ist anzunehmen, wenn es um zusätzliche Leitungen verlängert oder die Leistungsfähigkeit der vorhandenen Leitungen (insbesondere durch eine Größerdimensionierung) erhöht wird.

- Eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung liegt im Falle einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswerts vor. Eine solche kann auch in einer deutlichen Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes begründet sein (vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.1996 zu mehreren BFH-Urteilen über die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden, BStBl. I S 1442). Dem steht nicht entgegen, dass ein Leitungsnetz allgemein als ein einheitliches Wirtschaftsgut angesehen wird. Danach läge zwar Erhaltungsaufwand vor, wenn einzelne technisch oder wirtschaftlich verbrauchte Leitungsabschnitte lediglich durch gleich dimensionierte neue Leitungen ersetzt werden (BFH, Urteil vom 10.06.1992, BStBl. 1993 II, 41). Dieser funktionsbezogenen Betrachtungsweise, nach der einzelne Leitungen nur im Gesamtverbund sinnvoll genutzt werden können, ist aber entgegen zu halten, dass die Funktionstüchtigkeit des gesamten Leitungsnetzes wesentlich vom Fortbestand einzelner Leitungsabschnitte abhängt. Ein Leitungsnetz profitiert insgesamt von einer langsamen aber stetigen Erneuerung aller Leitungsabschnitte. Deshalb wird auch die in der Praxis übliche abschnittsweise Aufteilung der Leitungsnetze in einzelne Wirtschaftsgüter von der Finanzverwaltung ebenso akzeptiert wie die Behandlung größerer Sanierungsmaßnahmen als (nachträgliche) Herstellungskosten des betreffenden Leitungsabschnitts. Die Unterteilung des Leitungsnetzes in Abschnitte sollte allerdings nach einheitlichen Kriterien erfolgen. Dazu bietet sich die Strecke zwischen zwei Schachthaltungen eher an als eine rein längenbezogene Abgrenzung.

Haushaltsrecht

Regiebetriebe des Kammereihaushalt haben bezüglich der Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand Nr. 2.4.2 der VwV Gliederung und Gruppierung zu beachten, die für Grenzfälle grundsätzlich auf Abschnitt 157 der Einkommenssteuer-Richtlinien verweist. In den Hinweisen dazu wird hauptsächlich wieder auf das unter Nr. 1 genannten BMF-Schreiben zurück verwiesen, so das die vorstehenden handels- und steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien auch für die haushaltsrechtliche Abgrenzung entsprechend gelten. Für Straßenbau- und sonstige Tiefbaumaßnahmen verweist Nr. 2.4.2.2 VwV Gliederung und Gruppierung zusätzlich auf das „Ausgabenblatt für Erneuerungsbauvorhaben“ der vorläufigen Buchungsanweisung für Bundesfernstraßen vom 02.01.1976 (VkBBl. S. 136). Danach zählt der Aufwand für Erneuerungsmaßnahmen über längere Streckenabschnitte zum Herstellungsaufwand.

Gebührenrecht

Das Gebührenrecht enthält selbst keine ausdrückliche Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand und verweist lediglich auf die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten (§ 9 Abs. 2 Satz 1 KAG). Nach dem Runderlass des Innenministeriums zum Kommunalabgabengesetz vom 17.07.1979 (GABl. S. 861), Nr. 1.1 zu § 9 bestimmen sich Inhalt und Umfang der Anschaffungs- oder Herstellungskosten – soweit sich nach Sinn und Zweck des § 9 KAG nichts anderes ergibt – nach den entsprechenden Begriffen des Steuerrechts und somit letztendlich nach den unter Nr. 1 genannten handelsrechtlichen Abgrenzungskriterien. Dieser Runderlass ist zwar zwischenzeitlich gemäß Bereinigungsanordnung vom 16.12.1981 (GABl. 1982 S. 14) mit Ablauf des Jahres 1989 außer Kraft getreten. Da der Runderlass lediglich eine Auslegungshilfe für die Rechtsanwendung war und die materielle Rechtslage unverändert geblieben ist, können die Gemeinden bei der Gebührenbemessung auch weiterhin entsprechend verfahren.

Wegen der engen Wechselwirkungen zwischen Benutzungsgebühren und Anschlussbeiträgen im Sinne von § 10 KAG sind aber auch die beitragsrechtlichen Vorgaben zu beachten. Nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KAG gehören zu den beitragsfähigen Kosten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die Ausbaukosten, wobei der Ausbau die Erweiterung, Verbesserung und Erneuerung hergestellter Einrichtungen oder beitragsrechtlich selbstständiger Teileinrichtungen umfasst (§ 10 Abs. 1 Satz 3 KAG). Soweit die Kosten bestimmter Erneuerungsmaßnahmen bereits in der Globalberechnung für die Anschlussbeiträge berücksichtigt sind, sind sie zwangsläufig gebührenrechtlich ebenfalls als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu behandeln und als Abschreibungen über die Restnutzungsdauer dem Gebührenzahler zu belasten.

Besonderheiten der Kanalsanierung im Inliner-Verfahren

Bei der sogenannten Inliner-Sanierung („Kanal in Kanal“-Methode) bleibt zwar der verschlissene Kanal bestehen und wird nicht ausgewechselt. Qualitativ ist diese Sanierungsmethode aber eine Erneuerungsmaßnahme, deren Aufwendungen i.d.R. Herstellungskosten sind. Tatsächlich wird durch den „Inliner“ innerhalb der verschlissenen Kanalstrecke eine neue Leitung geschaffen, durch die die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Kanals wesentlich verlängert wird.

Zusammenfassung

Sowohl aus handels-, steuer-, haushalts- als auch gebührenrechtlicher Sicht bestehen keine Bedenken, die Kosten der Erneuerung größerer Leitungsabschnitte (z.B. komplette Strecke zwischen zwei Schachthaltungen) als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu behandeln und zur gleichmäßigen Belastung des Gebührenzahlers über die gewöhnliche Restnutzungsdauer abzuschreiben. Soweit solche Erneuerungskosten bereits in der Globalberechnung für die Anschlussbeiträge nach § 10 KAG einbezogen wurden, müssen sie zwangsläufig gebührenrechtlich ebenfalls als Anschaffungs- oder Herstellungskosten behandelt werden. Reine Reparaturmaßnahmen sind dagegen unabhängig von ihrem Umfang laufender Erhaltungsaufwand, der im Jahr des Anfalls über Benutzungsgebühren zu finanzieren ist.

SG 50