



# Gutachten

## **Abgrenzung von Investition und konsumtiven Ausgaben im Wasserbau**

Ministerium für Landwirtschaft, Umwelt und Klimaschutz

# Gutachten

## Abgrenzung von Investition und konsumtiven Ausgaben im Wasserbau

**zur Klärung der Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und  
wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg**

30. Januar 2020

Auftraggeber:

Ministerium für Landwirtschaft, Umwelt und Klimaschutz  
Abteilung Wasser und Bodenschutz  
Referat 24  
Henning-von-Tresckow- Straße 2-13  
14469 Potsdam

Auftragnehmer:



*Hinweis: Zur besseren Lesbarkeit wurde auf eine Spezifizierung von Geschlechtsmerkmalen verzichtet.  
Soweit es sich bei den Darstellungen um Personen handelt, sind grundsätzlich m/w/d Personen umfasst.*



## Inhaltsverzeichnis

1.	Ausgangslage und Aufgabenstellung .....	7
2.	Der Kontext bestimmt den Investitionsbegriff .....	8
2.1	Ziel und Bedeutung öffentlicher Investitionen, Problemstellung .....	8
2.2	Abgrenzung von Investitionen in unterschiedlichen Regelwerken für öffentliche Gebietskörperschaften.....	10
2.2.1	Vorgaben aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR) .....	10
2.2.2	Haushaltsrecht von Bund und Ländern .....	12
2.2.3	Haushaltsrecht der Kommunen.....	14
2.2.3.1	Kameralistisch geführten Gemeindehaushalte .....	15
2.2.3.2	Doppisch geführte Gemeindehaushalte.....	17
2.2.4	Baumaßnahmen und Investitionen im Straßenbau .....	20
2.2.5	Besonderheiten bei Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen.....	23
2.3	Bewertung des haushaltsrechtlichen Spannungsfelds .....	23
2.4	Orientierung am baufachlichen Gehalt der Maßnahmen .....	26
2.5	Zusammenführung von technischer und buchhalterischer Sichtweise und Schlussfolgerungen für die sachgerechte Festlegung von Kriterien.....	27
2.6	Exkurs: Berücksichtigung der ersten Überlegungen für eine Vermögensbewertung im Wasserbau Brandenburgs.....	31
2.7	Ableitung der Kriterien für die Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg als Investitionen .....	32
2.7.1	Wasserbau- und gewässerspezifische Aspekte und deren Diskussion der Eignung für eine Abbildung in den Kriterien .....	32
2.7.2	Empfohlenes Kriterienset .....	35
3.	Ergebnis und Empfehlung .....	38
	Literaturverzeichnis.....	41
	Anlage 1: Prüfungsschema .....	43
	Disclaimer .....	45



## Abkürzungsverzeichnis

- BHO *Bundeshaushaltsordnung vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1284), die zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3122) geändert worden ist*
- BMF *Bundesministerium für Finanzen*
- GemHVO *Gemeindehaushaltsverordnung*
- HGB *Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 10. Juli 2018 (BGBl. I S. 1102) geändert worden ist*
- HGrG *Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder; Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1273), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3122) geändert worden ist*
- HGrGMoG *Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes und zur Änderung anderer Gesetze (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz - HGrGMoG) vom 31. Juli 2009 (BGBl. I S. 2580)*
- LHO-Bbg *Landeshaushaltsordnung des Landes Brandenburg In der Fassung der Bekanntmachung vom 21. April 1999 (GVBl.I/99, [Nr. 07], S.106) zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 29. Juni 2018 (GVBl.I/18, [Nr. 14], S.29)*
- RPE-Stra 01 *Richtlinie für die Planung von Erhaltungsmaßnahmen an Straßenbefestigungen, Ausgabe 2001*
- VGR *Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung*
- VkBl *Verkehrsblatt - Amtsblatt des Bundesministeriums für Verkehr und digitale Infrastruktur der Bundesrepublik Deutschland*
- VV *Verwaltungsvorschrift*
- VV-HSBbg *Verwaltungsvorschriften zur Haushaltssystematik des Landes Brandenburg (VV-HSBbg) vom 24. November 2013*
- VV-LHO *Verwaltungsvorschriften zur Landeshaushaltsordnung (VV-LHO) In der Fassung der Bekanntmachung vom 11. August 2016 (ABl./16, [Nr. 35], S.870) zuletzt geändert durch Erlass des MdF vom 12. November 2018 (ABl./18, [Nr. 48], S.1175)*



## 1. Ausgangslage und Aufgabenstellung

Zur korrekten haushälterischen Veranschlagung von Maßnahmen an wasserwirtschaftlichen Anlagen und Gewässern ist zu unterscheiden, ob als Ergebnis eine Wertsteigerung (investive Maßnahme) oder der Werterhalt (konsumtive Maßnahme) des Objektes erreicht werden soll. Aus dieser Unterscheidung resultiert auch, ob gegebenenfalls ein Einsatz von Drittmitteln (z.B. EU oder Bund) möglich ist. Bisher existiert im Land Brandenburg kein einheitlicher Maßstab, der für diese Unterscheidung herangezogen werden kann, so dass in der Folge immer wieder Unsicherheit bei der Zuordnung und Finanzierung geplanter Vorhaben besteht.

Auf Basis des Leistungsverzeichnisses vom 09.01.2019 wurden die Alfen Consult GmbH und die seecon Ingenieure GmbH, beide Leipzig, mit der Erstellung dieses Gutachtens beauftragt. Ziel war die Entwicklung von Unterscheidungskriterien zwischen Investitionen und konsumtiven Instandhaltungs-/Erhaltungsmaßnahmen mit Bezug auf Gewässer, Hochwasserschutzanlagen und sonstige wasserwirtschaftliche Anlagen im Land Brandenburg sowie für Maßnahmen, die der Erreichung des guten Zustands / Potenzials gem. EG-WRRL dienen. Es war ein einheitlicher Maßstab zu entwickeln, anhand dessen Investitionen gegenüber konsumtiven Maßnahmen sachgerecht abgegrenzt werden können. Diese Abgrenzung ist Basis der haushälterischen Veranschlagung, aber auch Grundlage für die potenzielle Einbindung von dritten Finanzierungsquellen. Zur Unterstützung der praktischen Anwendung der Unterscheidungskriterien war auf Basis des Gutachtens zudem ein Leitfaden zur Einordnung von Maßnahmen an wasserwirtschaftlichen Anlagen und Gewässern zu erstellen.



## 2. Der Kontext bestimmt den Investitionsbegriff

### 2.1 Ziel und Bedeutung öffentlicher Investitionen, Problemstellung

Öffentliche Investitionen sind gemeinhin notwendige Vorleistungen für die Entfaltung der Bürger und der Unternehmen. Sie fließen überwiegend in öffentliche Infrastruktur, die eng mit der Höhe des Bruttoinlandsprodukts und dem Wohlstand verknüpft wird.<sup>1</sup> Nicht entscheidend ist dabei die Art des Nutzens, den öffentliche Infrastruktur für die Gemeinschaft entfaltet. Bei demokratisch legitimierten Entscheidungen kann jedenfalls davon ausgegangen werden, dass öffentliche Investitionen den Zielen der Gemeinschaft dienen.

Im Entscheidungsprozess werden in der Regel Investitionsalternativen abgewogen. Im Ergebnis werden Investitionspläne als Gesetze oder Instrumente mit Gesetzescharakter - beispielsweise in Form von Verkehrswegeplänen, Förderprogrammen oder Haushaltsplänen aufgestellt und abgestimmt. Dabei setzen die Entscheider über alle föderalen Ebenen die erforderlichen Aufwendungen für Investitionen in Relation mit dem erwarteten Nutzen. Allerdings sind Investitionen nicht einheitlich definiert.<sup>2</sup>

**Umgangssprachlich** wird investieren synonym mit aufbringen, aufwenden, verwenden und reinstecken verwendet.<sup>3</sup> Es handelt sich also um Aufwand, der über das übliche Maß laufenden Aufwands hinaus geht und in der näheren oder fernen Zukunft Nutzen stiften soll. Die Monetarisierung von Aufwand oder Nutzen ist dabei nicht zwingend von Belang (z.B. sportliche Betätigung als Investition in die Gesundheit).

**Volkswirtschaftlich** sind Investitionen „... Gütermengen, die von Investoren zur Erhaltung, Erweiterung oder Verbesserung des volkswirtschaftlichen Produktionsapparats verwendet werden.“<sup>4</sup>

**Betriebswirtschaftlich** resultieren Investitionen „... aus Auszahlungen für Anschaffungen oder Herstellung von Vermögenswerten, durch die zusätzliche zukünftige Einzahlungen oder Auszahlungsminderungen generiert werden.“<sup>5</sup> Die Investitionsrechnung dient also der Betrachtung von langfristigem finanziellem Engagement und unterscheidet dabei in Sachinvestitionen und andersartige Investitionen wie z.B. immaterielle oder Finanzinvestitionen. Für Sachinvestitionen wird weiter in Neuinvestitionen, Ergänzungsinvestitionen zu Erweiterungs-, Rationalisierungs- oder Diversifizierungszwecken sowie in Ersatz- oder Instandhaltungsinvestitionen unterschieden. In Abgrenzung zum Begriff der „Investition“ steht die mit Kosten und Leistung bewertete „innerbetriebliche Leistungserstellung“. Sie dient zur

---

<sup>1</sup> Vgl. Eck, Ragnitz, Scharfe, Thater, & Wieland, 2015, S. 3.

<sup>2</sup> Vgl. Lenk, Hesse, Kilian, Rottmann, & Starke, 2016, S. 4.

<sup>3</sup> Vgl. [www.duden.de](http://www.duden.de).

<sup>4</sup> Krumnow, Gramlich, Lange, & Dewner, 2002, S. 736.

<sup>5</sup> Ebenda, S. 736.

---

Betrachtung der kurzfristigen, zyklischen Wertschöpfung im Produktions- oder Dienstleistungsprozess. Die betriebswirtschaftliche Sichtweise betrachtet also ausschließlich monetäre Größen und unterscheidet kurzfristigen von langfristigen Kapitalumsatz. Langfristiger Kapitalumsatz wird in der kurzfristigen Kosten- und Leistungsrechnung durch Abschreibung und Verzinsung berücksichtigt. In der Bilanz werden systematisch nur die Sachinvestitionen als Vermögenswerte berücksichtigt. Allerdings wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur dennoch zugestanden, dass es immaterielle Investitionen, wie z.B. Investitionen in Forschung und Entwicklung, Personal oder soziale Errungenschaften, gibt, die nicht zwangsweise bilanzwirksam sein müssen.<sup>6</sup>

Trotz der anscheinend klaren Definition von Investitionen kommt es in der Praxis je nach Betrachtungsgegenstand zu einer uneinheitlichen Abgrenzung von Investitionen.

- **Steuerrechtliche Regelungen** sorgen einerseits für ein geregeltes Steueraufkommen bei einer möglichst hohen Steuergerechtigkeit, sollen aber darüber hinaus auch Gestaltungsmöglichkeiten bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Ertrags einschränken. Sie machen Vorgaben für Unternehmen zur Verrechnung des Aufwands für Investitionen, Vorleistungen und eigenen Aufwand mit dem generierten Ertrag.
- **Handelsrechtliche Regelungen** verfolgen u.a. das Ziel der Rechtssicherheit, Vereinfachung und Beschleunigung im Handelsverkehr. Beispielweise wird durch die Vereinheitlichung von Publizitätspflichten (z.B. externes Rechnungswesen) eine hohe Transparenz erreicht. Das Handelsrecht macht somit Unternehmen vergleichbar und hilft den Mindestinformationsbedarf der Akteure zu decken. In Abgrenzung dazu führen Unternehmen ein internes Rechnungswesen, in welchem die betrieblichen Vorgänge im Unternehmen transparent gemacht werden.
- Die **haushälterische Sicht** entspricht inhaltlich dem externen Rechnungswesen in Unternehmen. Daher sind auch die haushaltsrechtlichen Vorgaben weitgehend einheitlich für die Gebietskörperschaften und die Gestaltungsspielräume begrenzt.
- In Entsprechung zur Schaffung der Vergleichbarkeit durch externes Rechnungswesen und diesbezüglicher Publizitätspflichten sollen mit der Erfassung der finanzwirtschaftlichen Kennziffern der öffentlichen Haushalte in der **Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR) bzw. der Finanzstatistik** die Aufwendungen und Erträge des öffentlichen Sektors erhoben und vergleichbar gemacht werden. Die haushälterische Sicht, die VGR und die Finanzstatistik sind daher eng miteinander verbunden.
- Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen (i.w.S.) **zur Vorbereitung von Investitions- und sonstigen Entscheidungen sowie die Leistungs- und Ressourcensteuerung öffentlicher Gebietskörperschaften** sind das Pendant zum internen Rechnungswesen in Unternehmen. Einschränkend wirken allerdings die Effekte, wie sie sich aus den

---

<sup>6</sup> Ebenda, S. 736.

haushaltsrechtlichen, aber auch den förderrechtlichen Vorgaben für solche Überlegungen naturgemäß ergeben. Wenn auch dieser Aspekt dominanter bei Gebietskörperschaften ist, sind auch private Unternehmen nicht völlig losgelöst davon. Auch sie müssen regelmäßig Vorgaben aus dem externen Rechnungswesen in ihre Untersuchungen im internen Rechnungswesen mit einbeziehen (z.B. für Bilanz und GuV aus Gründen der Außendarstellung).

- Darüber hinaus ist die **technische Sicht** von Bedeutung. Sie kann und sollte auch dazu dienen, Sachzusammenhänge und Regelungen in den anderen Sichtweisen aus technischer Sicht zu untermauern oder aber in Frage zu stellen. Beispielhaft lassen sich Maßnahmen wie z.B. eine neue Deckschicht im Straßenbau, die Dachsanierung, ein Außenanstrich im Hochbau oder neue Reifen für ein KFZ heranziehen, welche die Nutzung und/oder die Lebensdauer (den Substanzerhalt) des Gesamtanlagegutes verlängern.

Es zeigt sich das Dilemma, dass aufgrund unterschiedlicher Zielrichtungen ggf. unterschiedliche Regeln für unterschiedliche Betrachtungsweisen und deren zugehörige Instrumente akzeptiert werden müssen. Seinen Niederschlag findet dies in der betriebswirtschaftlichen bzw. der handels- und steuerrechtlichen Welt für Unternehmen in der Unterscheidung in internes und externes Rechnungswesen. Ersteres dient der Preisermittlung, Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen (i.w.S.) zur Vorbereitung von Investitions- und sonstigen Entscheidungen sowie der Leistungs- und Ressourcensteuerung im Unternehmen und bietet weitreichende Ermessensspielräume. Letzteres ist mit klaren Spielregeln belegt und bietet handels- wie steuerrechtlich eingeschränkte Gestaltungsspielräume.

Obwohl die unternehmensrelevanten Regelungen oftmals für die Ableitung von Regelungen für öffentliche Gebietskörperschaften in engen Bezug stehen, erscheint eine unreflektierte Übertragung des Regelungsgehalts auf die öffentlichen Gebietskörperschaften nicht sachgerecht. Nachfolgend wird die Abgrenzung von Investitionen in unterschiedlichem Regelungskontext für die öffentliche Hand diskutiert und anschließend eine Empfehlung abgeleitet.

## 2.2 Abgrenzung von Investitionen in unterschiedlichen Regelwerken für öffentliche Gebietskörperschaften

### 2.2.1 Vorgaben aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR)

„Die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung verfolgt das Ziel, das Wirtschaftsgeschehen einer Volkswirtschaft für einen zurückliegenden und daher abgeschlossenen Zeitraum quantitativ möglichst umfassend zu beschreiben.“<sup>7</sup> Die VGR beschreibt in einem Kreislaufmodell die Austauschbeziehungen der Wirtschaftsteilnehmer in einem Gebiet (z.B. Deutschland)

---

<sup>7</sup> Frenkel & John, 2011, S. 5.

untereinander und mit der übrigen Welt. Grundlage der VGR ist das Europäische System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen 2010 (ESVG2010). Das ESVG2010 verfolgt mit seinen Vorgaben zur Verbuchung von Transaktionen in das definierte Kontensystem das Ziel, wichtige Aggregate der VGR über alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union vergleichbar zu machen.<sup>8</sup> Als Sektoren werden Kapitalgesellschaften, private Haushalte, der Sektor Staat und private Organisationen ohne Erwerbszweck unterschieden. Die VGR erfasst ausschließlich monetäre Größen.

Die Aktivitäten des Sektors Staat werden getrennt von den anderen Sektoren dargestellt und erhoben, da sich die Befugnisse, Motivation und Funktion des Staates von den anderen Sektoren deutlich unterscheiden. Die wichtigsten im ESVG benannten wirtschaftlichen Funktionen des Staates sind:<sup>9</sup>

- a) Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen für die Allgemeinheit, entweder für den Kollektivkonsum (wie öffentliche Verwaltungen, Verteidigung und Strafverfolgung) oder für den Individualkonsum (wie Bildung, Gesundheit, Freizeit und Kulturdienstleistungen) und die Finanzierung der Bereitstellung aus Steuern oder anderen Einkommen;
- b) Umverteilung von Einkommen und Vermögen mittels Transferzahlungen (wie Steuern und Sozialleistungen);
- c) Beteiligung an anderen Arten der Nichtmarktproduktion.

Die Konten der VGR werden für den Sektor Staat in der staatlichen Finanzstatistik (GFS - government finance statistics) in einer Weise dargestellt, die sich für die Verwendung zur Analyse und Entscheidungsfindung besser eignet. Gleichwohl werden die Aggregate, Kontensalden, Definitionen und Regeln der ESVG2010 verwendet, um die Konsistenz zu den sonstigen makroökonomischen Größen zu gewährleisten.<sup>10</sup>

Um den Anforderungen der Finanzstatistik einschließlich der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) unabhängig von dem jeweiligen verwendeten Buchungssystem (z.B. Kameralistik) gerecht zu werden, sind einheitliche Verfahrens- und Datengrundlagen erforderlich. Die gemeinsamen Standards für kamerale und doppelte Haushalte werden im Gremium (Bund und Länder) zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens erarbeitet und in den entsprechenden Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umgesetzt.<sup>11</sup>

Übergeordnet wird damit eine möglichst gleiche Veranschlagung von Investitionen und Konsum im Rahmen VGR und der Finanzstatistik angestrebt. Der Begriff der (Bruttoanlage) Investition im Rahmen der VGR umfasst die Differenz von Erwerb und Veräußerung neuer sowie gebrauchter

---

<sup>8</sup> Vgl. EUROSTAT, 2014, S. iii.

<sup>9</sup> Vgl. EUROSTAT, 2014, S. 479.

<sup>10</sup> Vgl. EUROSTAT, 2014, S. 479.

<sup>11</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2015, S. 106.

Anlagen und dem Wert selbsterstellter Anlagen.<sup>12</sup> Die Gliederung der (Bruttoanlage) Investitionen berücksichtigt u.a. Bauten, wie Wohnbauten, Nichtwohnbauten einschließlich Bodenverbesserungen und Grundstücksübertragungskosten.<sup>13</sup> Darüber hinaus sind „[g]rößere Reparaturen, die zu einer wesentlichen Steigerung des Werts einer Anlage führen und/oder deren Nutzungsdauer verlängern, [...]“<sup>14</sup> Bestandteil der (Bruttoanlage)Investitionen.

Eine einheitliche Vorgabe in Bezug auf die Haushaltssystematik bedingt sich aus den Kriterien der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR). Dies „[...] ist notwendig für die Bereitstellung von Grunddaten für die Berechnung des Staatskontos“ (VV-HSBbg).

Die Finanzstatistik definiert Investition im engeren und weiteren Sinne. Investitionen im engeren Sinne umfassen Sachinvestitionen. Hierunter werden Ausgaben für Baumaßnahmen sowie den Erwerb unbeweglichen und beweglichen Sachvermögens verstanden. Dazu zählen auch die mit Erwerb oder Herstellung verbundenen Dienstleistungen (wie u.a. Architektur- und Ingenieurleistungen).<sup>15</sup> Investitionen im weiteren Sinne erfassen zusätzlich zu den Sachinvestitionen Ausgaben für den Erwerb von Beteiligungen, Darlehen sowie Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen.<sup>16</sup>

Für den Sektor Staat basieren die Ergebnisse der VGR auf den Erhebungen über die Angaben des Staates über die Kassenausgaben für Investitionsgüterkäufe.<sup>17</sup> Grundlage sind somit die von der jeweiligen Gebietskörperschaft in ihrer Haushaltsführung als Investition geführten Ausgaben. Nachfolgend werden daher die dort geltenden Vorgaben analysiert.

### 2.2.2 Haushaltsrecht von Bund und Ländern

Das Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) gibt für den Bund und die Länder einheitliche Regeln des Haushaltsrechts vor (§1 HGrG). Die §§ 10 und 11 HGrG betreffen die Mindestanforderungen an die Haushaltssystematik. Mit Einführung des Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetzes (HGrGMoG) ist es Bund und Ländern möglich, die Haushaltswirtschaft in ihrem Rechnungswesen kameral (Kameralistik) oder doppisch nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung (kurz Doppik) zu gestalten.<sup>18</sup>

Der Bund und der überwiegende Teil der Länder, u.a. das Land Brandenburg, führen einen kameralen Einheitshaushalt. Das bedeutet, dass Einnahmen und Ausgaben (konsumtiv und investiv) in einem Haushalt zusammengeführt werden.

---

<sup>12</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt (Destatis), 2019, S. 8.

<sup>13</sup> Vgl. Ebenda; einbezogen werden hier mit den Bauten festverbundene Einrichtungen wie Aufzüge, Heizungs-, Lüftungs- und Klimaanlage, gärtnerische Anlagen und Umzäunungen.

<sup>14</sup> Statistisches Bundesamt (Destatis), 2019, S. 8.

<sup>15</sup> Vgl. Ebenda, S. 9.

<sup>16</sup> Vgl. Eck, Ragnitz, Scharfe, Thater, & Wieland, 2015, S. 7; Statistisches Bundesamt (Destatis), 2019a, S. 3.

<sup>17</sup> Vgl. Ebenda, S. 7.

<sup>18</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2015, S. 12.

---

Rechtsgrundlagen der Haushaltspläne der Länder sind die in Erfüllung des HGrG erlassenen Landeshaushaltsordnungen. Diese sind weit überwiegend in der Paragraphenfolge der BHO angegliedert.<sup>19</sup> In Brandenburg ist dies die Landeshaushaltsordnung Brandenburg (LHO-Bbg).

Entsprechend des §13 Abs. 3 Nr. 2 LHO-Bbg sind im Gruppierungsplan bei den Ausgaben mindestens folgende Angaben gesondert darzustellen:

- Personalausgaben,
- sächliche Verwaltungsausgaben,
- Zinsausgaben,
- Zuweisungen an Gebietskörperschaften,
- Zuschüsse an Unternehmen,
- Tilgungsausgaben,
- Schuldendiensthilfen,
- Zuführungen an Rücklagen,
- **Ausgaben für Investitionen.**

Ausgaben für **Investitionen** sind die Ausgaben für:

- a) Baumaßnahmen,
- b) den Erwerb von beweglichen Sachen, soweit sie nicht als sächliche Verwaltungsausgaben veranschlagt werden,
- c) den Erwerb von unbeweglichen Sachen,
- d) den Erwerb von Beteiligungen und sonstigem Kapitalvermögen, von Forderungen und Anteilsrechten an Unternehmen, von Wertpapieren sowie für die Heraufsetzung des Kapitals von Unternehmen,
- e) Darlehen,
- f) die Inanspruchnahme aus Gewährleistungen,
- g) Zuweisungen und Zuschüsse zur Finanzierung von Ausgaben für die in den Buchstaben a bis f genannten Zwecke.

Die obigen Investitionsausgaben werden entweder in der Hauptgruppe 7 (Baumaßnahmen) oder Hauptgruppe 8 (sonstige Ausgaben für Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen) abgebildet.<sup>20</sup>

Gemäß den Verwaltungsvorschriften zur Landeshaushaltsordnung (VV-LHO) sind Baumaßnahmen „alle Maßnahmen, die nach den Zuordnungsrichtlinien zum Gruppierungsplan der Hauptgruppe 7 [Baumaßnahmen] zuzuordnen sind“ (VV zu §24LHO).

---

<sup>19</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2015, S. 105.

<sup>20</sup> Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, 2018, S. 2.

Diese umfassen beispielsweise:<sup>21</sup>

- Rohbau und Ausbau, wie Innen- und Außenanstrich, Glaserarbeiten, Tischlerarbeiten etc.,
- alle dauerhaften Einbauten und Ausstattungen, die normalerweise vor dem Bezug oder der Ingebrauchnahme installiert werden, wie Öfen, Herde, Zentralheizung, Gasleitung, elektrische Anlagen etc.,
- alle dauerhaften und unbeweglichen Ausstattungen, die ein wesentlicher Bestandteil dieser Bauten sind, und
- alle Baunebenkosten, wie Leistungen von Architekten und Ingenieuren, Behördenleistungen, Grundsteinlegungen, Richtfeste etc.

Die Verwaltungsvorschriften zur Haushaltssystematik des Landes Brandenburg (VV-HSBbg) setzt die Vorgaben des §13 LHO-Bbg in den konkreten Gruppierungsplan für das Land Brandenburg um. Wesentlich für das vorliegende Gutachten sind neben der zuvor dargestellten Hauptgruppe „7 Baumaßnahmen“ die Ausgaben in der Hauptgruppe „5 Sächliche Verwaltungsausgaben, militärische Beschaffungen“ sowie „Ausgaben für den Schuldendienst“. Die Hauptgruppe 5 ist weiter untergliedert in Obergruppen (zweistellig) und Gruppen (dreistellig). In den Obergruppen 51 bis 54 und ihren zugehörigen Gruppen werden die sächlichen Verwaltungsausgaben (den konsumtiven Ausgaben zuzuordnen) angegeben. In der Gruppe 521 ist gemäß den Vorgaben der VV-HSBbg beispielsweise die laufende Unterhaltung von Straßen, Wegen, Grünanlagen, Wäldern, Brücken, Wasserstraßen, Dämmen, Deichbauten einschließlich Betrieb und Unterhaltung der vorhandenen Anlagen und Geräte zu buchen.

Die Verwaltungsvorschriften für Bund und Länder führen die Begriffe „laufende Unterhaltung“ und „Betrieb“ sowie „Baumaßnahmen“ ohne weitergehende Differenzierungen ein. Fraglich ist, ob aus anderen Regelungsinhalten ggf. Hinweise auf die Ausdifferenzierung der Begrifflichkeiten abgeleitet werden können. Hierzu wird nachfolgend zunächst das von den Ländern erlassene Haushaltsrecht der Gemeinden herangezogen, da dieses vor dem Hintergrund der Regelungen zum ESVG2010 „nahtlos“ anbinden sollte.

### 2.2.3 Haushaltsrecht der Kommunen

Die Länder erlassen unter Berücksichtigung der anzuwendenden Haushaltsgrundsätze Gemeindehaushaltsverordnungen (GemHVO) mit Vorgaben für die Kommunen über Planung, Aufstellung, Ausführung und Abrechnung des kommunalen Haushalts.<sup>22</sup>

Grundsätzlich ist für Kommunen zu unterscheiden, ob diese die Haushaltswirtschaft nach dem kameralem Rechnungswesen (Kameralistik) oder nach den Grundsätzen Doppik führen (müssen).

---

<sup>21</sup> Ebenda.

<sup>22</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2015.

---

### **2.2.3.1 Kameralistisch geführte Gemeindehaushalte**

Kameralistisch geführte kommunale Haushalte müssen in den Verwaltungs- und in einen Vermögenshaushalt untergliedern. „Im Vermögenshaushalt werden die vermögenswirksamen Einnahmen und Ausgaben (u. a. Investitionsausgaben, Kreditaufnahmen und -tilgungen) nachgewiesen; die übrigen – vermögensunwirksamen – Zahlungsströme erscheinen im Verwaltungshaushalt.“<sup>23</sup>

Für die **Kameralistik** wurden Vorgaben zur Gliederung und Gruppierung kommunaler Haushalte sowie Zuordnungsvorschriften erlassen. Für Brandenburg ist dies die Verwaltungsvorschrift über die Gliederung und die Gruppierung der Haushaltspläne zur Gemeindehaushaltsverordnung der Gemeinden und Gemeindeverbände (VV Gliederung und Gruppierung). In Punkt 6 dieser Verwaltungsvorschrift sind Regelungen zur Abgrenzung der Ausgaben des Vermögenshaushaltes vorgegeben. Dies ist somit für die Unterscheidung zwischen konsumtiven Aufwand (die Vorschrift spricht von Erhaltungsaufwand, der im Verwaltungshaushalt erscheint) und Investitionen (die Vorschrift spricht vom Herstellungsaufwand, der im Vermögenshaushalt erscheint) zunächst heranzuziehen. Vorgaben werden hierbei u.a. für Hochbaumaßnahmen und für Tiefbaumaßnahmen gemacht. Die Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand erfolgt unter Berücksichtigung der Einkommensteuerrichtlinien (Nr. 6.3.1. der VV Gliederung und Gruppierung). Zu **Hochbaumaßnahmen** gibt die VV Gliederung und Gruppierung in Punkt 6.3 vor:

6.3.1 VV Es ist zu unterscheiden zwischen den Ausgaben für Investitionen (Herstellungsaufwand) und den Ausgaben für die Unterhaltung (Erhaltungsaufwand) - vgl. auch Abschnitt 157 der Einkommensteuer-Richtlinien.

6.3.2 VV Ausgaben für Investitionen (Herstellungsaufwand) liegen vor, wenn durch eine **Baumaßnahme neues Sachvermögen geschaffen** oder **vorhandenes vermehrt** wird. Bauausgaben für ein Gebäude sind dann Herstellungsaufwand, wenn dieses in seiner Substanz **vermehrt**, in seinem Wesen **verändert** oder über seinen bisherigen Zustand hinaus **erheblich verbessert** wird, z. B. durch Anbau, Aufbau oder Umbau mit besseren Nutzungsmöglichkeiten, durch den Einbau von Zentralheizungen, Aufzügen oder anderen mit dem Gebäude fest verbundenen technischen Einrichtungen.

Fallen in einem Zusammenhang mit Herstellungsaufwand auch Ausgaben an, die in der Regel als Erhaltungsaufwand angesehen werden, so sind diese - wegen des wirtschaftlich-einheitlichen Vorgangs - dem Herstellungsaufwand zuzurechnen.

---

<sup>23</sup> Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2015, S. 108.



6.3.3 VV Ausgaben für die **Unterhaltung** (Erhaltungsaufwand) dienen unabhängig von ihrer Größenordnung dazu, das Grundstück in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten; sie sind im Verwaltungshaushalt zu veranschlagen. Hauptmerkmal dieser Aufgaben ist, dass sie **durch die gewöhnliche Nutzung** des Grundstücks **veranlasst** werden **und** (wenigstens in bestimmten Zeitabständen) **regelmäßig wiederkehren**.

Punkt 6.4 der VV Gliederung und Gruppierung beinhaltet Vorgaben zur Abgrenzung bei **Tiefbaumaßnahmen** und Straßenbaumaßnahmen im speziellen. Letzteres hat unter Berücksichtigung der Vorläufigen Buchungsanweisung für Bundesfernstraßen vom 2. Januar 1976 (VkB. S. 136) zu erfolgen, die in der VV Gliederung und Gruppierung wiedergegeben ist.

6.4.1 VV Die Ausführungen zu Nummer 6.3.1 gelten entsprechend.

6.4.2 VV Beim Straßenbau sind die Ausgaben als **Herstellungsaufwand** im Sinne der Vorläufigen Buchungsanweisung für Bundesfernstraßen vom 2. Januar 1976 (VkB. S. 136) zu behandeln.

Danach wird zwischen Erneuerungsbauvorhaben und Um-, Aus- und Neubauvorhaben unterschieden.

Im Einzelnen:

6.4.2.1 VV **Erneuerungsbauvorhaben** dienen vorwiegend dem Deckenbau und verändern die bestehende Linienführung der Straße im Grund- und Aufriss nur unwesentlich, so dass eine Ausführung ohne ausführliche Entwurfsunterlagen möglich ist. **Die Arbeiten müssen deutlich über das Ausmaß einer Unterhaltungs- und laufenden Instandsetzungsarbeit hinausgehen.**

Hierzu gehören z. B.:

a) Einbau und Erneuerung von Straßenbelägen aller Art, bituminöse Teppiche und Oberflächenbehandlungen, die über die gesamte Profildbreite und einen längeren Streckenabschnitt eingebaut werden. Verbreiterungen der Fahrbahn, Entwässerungsanlagen, Anlage von Geh- und Radwegen, soweit diese Maßnahmen ohne großen Grunderwerb ausgeführt werden können;

b) Erstaussstattungen der Straßen mit Leiteinrichtungen, Signalanlagen, Straßenmarkierungen, Verkehrszeichen und Verkehrseinrichtungen, soweit es sich nicht um Ausstattungsmaßnahmen handelt, die im Zusammenhang mit einer Um-, Aus-, Neubau oder Erneuerungsmaßnahme durchzuführen sind;

c) grundlegende Erneuerungen von Fahrbahnmarkierungen auf größerer Länge, Nachpflanzungen und Beseitigung von Frostschäden

größeren Umfangs einschließlich Einbringen von Frostschutzschichten, Erneuerung von Brückenanstrichen größeren Umfangs;

d) Wiederherstellung befestigter Randstreifen, Heben von Betondeckenfeldern auf größerer Länge, Errichtung oder Erneuerung kleinerer Kunstbauten.

#### 6.4.2.2 VV **Um-, Aus- und Neubauvorhaben**

Hierunter fallen die Ausgaben für Bauvorhaben, deren Durchführung die Bearbeitung **ausführlicher Bauentwürfe** bezüglich Grund- und Aufrissgestaltung oder konstruktiver Durchbildung **erfordert**. Die Kosten der Entwurfsbearbeitung und Bauaufsicht sind den Maßnahmen zuzuordnen.

6.4.3 VV Bei anderen Tiefbaumaßnahmen ist die Abgrenzung nach Nummer 6.4.2 entsprechend vorzunehmen.

In den anderen Bundesländern ist dies in ähnlicher Weise in den Verwaltungsvorschriften geregelt.

### 2.2.3.2 **Doppisch geführte Gemeindehaushalte**

In Brandenburg führen seit dem 01.01.2011 alle Gemeinden und Gemeindeverbände die Haushaltswirtschaft nach Grundsätzen der doppelten Buchführung.<sup>24</sup> Das System der Doppik sieht ein dreigliedriges Rechnungssystem vor und orientiert sich an den Grundsätzen des HGB. Es besteht aus der Vermögensrechnung (Bilanz), der Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) und der Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung/Cash-flow-Rechnung).<sup>25</sup>

Grundsätzlich hat sich die doppelte Buchführung an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sowie den übrigen Rechnungslegungsvorschriften des HGB zu orientieren. Durch zusätzliche untergesetzliche Regelungen wird ein einheitlicher Rahmen vorgegeben und die Besonderheiten sowie spezielle Bedürfnisse öffentlicher Haushalte berücksichtigt.<sup>26</sup>

Auch für die **doppische Buchführung** bestehen Verwaltungsvorschriften für die Kommunen. In Brandenburg ist diese die VV Produkt- und Kontenrahmen<sup>27</sup>. In der Doppik erfolgt grundsätzlich eine Unterscheidung in laufende (konsumtive) Unterhaltungsaufwendungen und (aktivierungsfähige) Herstellungskosten (Investitionen). Maßgeblich für deren Abgrenzung sind – anders als bei der Kameralistik – nicht haushaltsrechtliche Bestimmungen, sondern das

---

<sup>24</sup> Vgl. Landesregierung Land Brandenburg, abrufbar unter <http://www.doppik-kom.brandenburg.de/cms/detail.php/bb1.c.166881.de>.

<sup>25</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2015, S. 110.

<sup>26</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2015, S. 20.

<sup>27</sup> Verwaltungsvorschrift über die produktorientierte Gliederung der Haushaltspläne, die Kontierung der kommunalen Bilanzen und der Ergebnis- und Finanzhaushalte sowie über die Verwendung verbindlicher Muster zur Kommunalen Haushalts- und Kassenverordnung (VV Produkt- und Kontenrahmen) vom 18. März 2008.

Handels- und Steuerrecht.<sup>28</sup> Eng damit verknüpft ist der Erlass des Bundesministerium für Finanzen (BMF) vom Juli 2003 an die obersten Finanzbehörden der Länder<sup>29</sup> sowie die Einkommensteuerrichtlinien (wie auch für die Kameralistik insbesondere für den Hochbau). Zunächst ist aber festzustellen, dass in der doppischen Buchführungssemantik der Begriff der Investition als solches nicht definiert ist. Vielmehr werden hier die Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten verwendet.

Offensichtlich ist der BMF-Erlass in seiner Intention darauf ausgerichtet, Grundsätze dafür zu schaffen, welche Aufwendungen für Baumaßnahmen ein Steuerpflichtiger als sofort abziehbare Aufwendungen im Jahr ihres Anfallens ansetzen (darf) und welche Aufwendungen über Abschreibung zu berücksichtigen sind. Im Sinne des Erlasses handelt es sich im ersteren Fall um Erhaltungsaufwand, im zweiten Fall um Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Gemäß §255 Abs.1 HGB sind **Anschaffungskosten** solche „Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, [...]“. Hierzu gehören auch die Nebenkosten (§255 Abs.1 S.2 HGB). **Herstellungskosten** sind nach §255 Abs.2 HGB „die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die **Herstellung** eines Vermögensgegenstands, seine **Erweiterung** oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche **Verbesserung** entstehen.“ Somit können Anschaffungs- und Herstellungskosten auch als Synonym für Investitionen und umgekehrt verwendet werden.

Wesentlich für die Abgrenzung von Anschaffungskosten zu Herstellungskosten ist der Umstand ob ein bereits existierender Vermögensgegenstand erworben wird oder neu hergestellt, erweitert oder verbessert wird. Ersteres beschreibt Anschaffungskosten. Diese umfassen auch solche Aufwendungen im (direkten) Anschluss an den Erwerb (ohne vorherige Nutzung), um den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen bzw. die Funktionstüchtigkeit herzustellen.<sup>30</sup> Wird ein Vermögensgegenstand hingegen (neu) hergestellt oder ein bestehender Vermögensgegenstand erweitert oder über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert, handelt es sich hierbei um Herstellungskosten.<sup>31</sup> Dabei werden auch Herstellungskosten erfasst, die bei einer eigenen Erstellung entstehen. Aus Sicht der Autoren des vorliegenden Gutachtens ist eine solche differenzierte Unterscheidung in Anschaffungs- und Herstellungskosten für die gegenständliche Fragestellung nicht relevant. Aus diesem Grund wird nachfolgend einheitlich der Begriff Investitionen verwendet. Insofern liegen Investitionen vor, wenn ein Vermögensgegenstand

- erworben (Anschaffung),
- hergestellt (Herstellung),

---

<sup>28</sup> Vgl. Ministerium des Innern und für Sport Rheinland-Pfalz, 2017, S. 2.

<sup>29</sup> Bundesministerium der Finanzen (BMF) - Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden vom 18. Juli 2003.

<sup>30</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2003.

<sup>31</sup> Vgl. Ebenda.

---

- erweitert (Erweiterung), oder
- über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert (Verbesserung)

wird.

Investitionen fallen nach der Doppik nicht nur im Zusammenhang mit der erstmaligen Herstellung an, sondern auch in solchen Fällen, wenn das Objekt „so sehr abgenutzt ist, dass es unbrauchbar ist (Vollverschleiß), [...]. Ein Vollverschleiß liegt vor, wenn [der Vermögensgegenstand] schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des [Vermögensgegenstandes] bestimmende Teilen hat.“<sup>32</sup> Somit können Aufwendungen für die **Wiederherstellung** bzw. die **Erneuerung** eines Vermögensgegenstandes ebenfalls den Investitionen zugeordnet werden. Für den Bereich Straße wird hier beispielsweise die Einschätzung über die Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer durch die Wiederherstellung einzelner Schichten herangezogen.<sup>33</sup> Die Gesamtnutzungsdauer soll sich dabei durch eine Maßnahme wesentlich verlängern (mind. 20% und/oder 5 Jahre – im Falle von Straßen und Ingenieurbauwerken), um die Maßnahme als investiv einordnen zu können.<sup>34</sup>

Inwiefern eine Maßnahme die Gesamtnutzungsdauer des Anlagegutes verlängert, hängt durch die direkte Verknüpfung zur Vermögensbewertung im Rahmen der Doppik nicht zuletzt auch von der (räumlichen) Definition des Anlagegutes und der geplanten Nutzungsdauer ab. Folgende Kriterien für die Unterteilung eines Straßennetzes in einzelne Anlagegüter/Vermögensgegenstände können beispielsweise hierfür herangezogen werden:<sup>35</sup>

- „natürliche Betrachtungsweise“ – Berücksichtigung von natürlichen Gegebenheiten hinsichtlich der Länge und des Ausbauszustands,
- selbstständig nutzbarer Teil einer Anlage,
- tatsächliche Grenzen eines Abschnitts sind Straßeneinmündungen und/oder – kreuzungen, Brücken, Gleisanlagen, Flüsse etc., und
- rechtliche Grenzen sind u.a. Bebauungspläne, Ortsdurchfahrten oder der Übergang des unbeplanten Innenbereichs in den Außenbereich.

Allerdings ist die Einschätzung der resultierenden Gesamtnutzungsdauer in der Praxis mit Schwierigkeiten behaftet, da beispielsweise die Nutzbarkeit und Verkehrssicherheit einer Straße von der Funktionsfähigkeit aller Bauteile abhängt.

Eine **Erweiterung** liegt vor, wenn ein Gebäude aufgestockt, ein Anbau daran errichtet, die nutzbare Fläche vergrößert oder die Substanz vermehrt wird.<sup>36</sup> Eine Erweiterung der

---

<sup>32</sup> Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2003.

<sup>33</sup> Vgl. Ministerium des Innern und für Sport Rheinland-Pfalz, 2017, S. 17ff; Mende & Wilmsmeier, Die Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen in Bezug auf Straßen und Ingenieurbauwerke, 2010, S. 5.

<sup>34</sup> Vgl. Mende & Wilmsmeier, Die Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen in Bezug auf Straßen und Ingenieurbauwerke, 2010, S. 11.

<sup>35</sup> Vgl. gpaNRW, 2015, S. 3.

<sup>36</sup> Vgl. Ministerium des Innern und für Sport Rheinland-Pfalz, 2017, S. 18.

Straßenverkehrsinfrastruktur erfolgt, wenn Länge und/oder Breite einer Straße vergrößert werden. Dies ist beispielsweise regelmäßig der Fall, wenn

- ein Stichweg verlängert,
- die Fahrbahn, der Gehweg, der Radweg verbreitert,
- eine Parkspur, ein Radweg, ein Gehweg angebaut wird.<sup>37</sup>

Eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche **Verbesserung** liegt vor, wenn der Gebrauchswert bzw. der Standard eines Gebäudes von sehr einfach auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird.<sup>38</sup> Für den Bereich Straße wird von einer Verbesserung ausgegangen, wenn durch die Maßnahme die Verkehrsfläche (Straße sowie auch Fuß- und Radwege) besser geeignet ist, den Anforderungen der geplanten Verkehrskonzeption zu dienen und sich ihre Nutzbarkeit erhöht (Verbesserung der verkehrstechnischen Funktion).<sup>39</sup> Beispiele hierfür sind:<sup>40</sup>

- Neuaufgliederung der vorhandenen Verkehrsflächen (Abtrennung von Rad- und Gehweges durch bauliche Maßnahmen),
- erstmaliger Einbau einer Frostschutzschicht,
- Erhöhung der verkehrstechnischen Belastbarkeit (Erhöhung des Aufbaus),
- Ersatz Pflasterdecke durch eine Beton- oder Asphaltdecke.

Aufgrund der unterschiedlichen Bezüge und Begrifflichkeiten in der kameralen und doppischen Welt bestehen weiterhin Unsicherheiten im Hinblick auf die Abgrenzung von Investitionen. Nachfolgend wird daher die Maßnahmendifferenzierung des Straßenbaus beleuchtet.

### 2.2.4 Baumaßnahmen und Investitionen im Straßenbau

Die Begriffe der Straßenerhaltung werden in der RPE-Stra 01 wie folgt bestimmt:<sup>41</sup>

- a) Kontrolle, Zustandskontrolle  
Laufende Beobachtungen und periodische Erfassung des Zustandes des Straßenkörpers, der Nebenanlagen und der angrenzenden Vegetation
- b) Betriebliche Unterhaltung (Wartung)  
Laufende Reinigungs- und Pflegearbeiten (z.B. Kehren der Fahrbahn, Reinigen der Entwässerungseinrichtungen, Pflege der Vegetation) sowie Winterdienst
- c) Bauliche Unterhaltung (Instandhaltung)  
Bauliche Maßnahmen kleineren Umfangs zur Substanzerhaltung von Verkehrsflächen,

---

<sup>37</sup> Vgl. gpaNRW, 2015, S. 5

<sup>38</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2003.

<sup>39</sup> Vgl. gpaNRW, 2015, S. 5f.

<sup>40</sup> Ebenda.

<sup>41</sup> Vgl. Anhang 1 zur Richtlinie für die Planung von Erhaltungsmaßnahmen an Straßenbefestigungen, Ausgabe 2001.

---

die mit geringem Aufwand in der Regel sofort nach dem Auftreten eines örtlich begrenzten Schadens ausgeführt werden

- d) Instandsetzung  
Bauliche Maßnahmen zur Substanzerhaltung oder zur Verbesserung von Oberflächeneigenschaften von Verkehrsflächen, die auf zusammenhängenden Flächen in der Regel in Fahrstreifenbreite bis zu einer Dicke von 4 cm ausgeführt werden
- e) Erneuerung  
Vollständige Wiederherstellung einer Verkehrsflächenbefestigung oder Teilen davon, sofern mehr als die Deckschicht betroffen ist. Dies kann durch Aufbringen neuer Schichten auf die vorhandene Befestigung im Hocheinbau oder durch den Ersatz entsprechender Schichten im Tiefeinbau oder durch Kombination von Hoch- und Tiefeinbau erfolgen.
- f) Um-, Ausbau  
Veränderung von vorhandenen Straßen ohne Kapazitätserhöhung.
- g) Erweiterung  
Veränderung von vorhandenen Straßen zur Kapazitätserhöhung.
- h) Neubau  
Erstmalige Herstellung einer Straße

Abbildung 1 gibt eine Übersicht der im Bereich der Straßenerhaltung gemäß RPE-Stra 01 verwendeten Begrifflichkeiten. Zusätzlich enthält die Abbildung 1 eine durch die Autoren des vorliegenden Gutachtens vorgenommene Einschätzung der Zuordnung von Maßnahmen der laufenden Unterhaltung (konsumtiv) und Baumaßnahmen (investiv).

Die Darstellung verdeutlicht durch die Überschneidung der Baumaßnahmen und der Unterhaltung in den Spitzen der Dreiecke, dass die technische Abgrenzung der Maßnahmen offenbar keine eindeutige Zuordnung zu Investitionen bzw. konsumtiven Maßnahmen ermöglicht. Die Instandsetzungs- und Erneuerungsmaßnahmen werden in den Bundesländern nicht einheitlich behandelt. In der Arbeitshilfe des Landes Rheinland-Pfalz werden mit Blick auf die Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer Investitionen in die teilweise Wiederherstellung und die vollständige Wiederherstellung (siehe Abbildung 2) unterschieden. Die alleinige Erneuerung der Deckschicht (Verschleißschicht) wird hingegen als Instandhaltungsaufwand angesehen, da sich hierdurch die Restnutzungsdauer der Straßen nicht ändert.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Vgl. Ministerium des Innern und für Sport Rheinland-Pfalz, 2017, S. 18.

## Abgrenzung von Investitionen und konsumtiven Ausgaben

Klärung der Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg

E r h a l t u n g	Kontrolle, Zustandskontrolle		Laufende Unterhaltung	
	Betriebliche Unterhaltung (Wartung) <i>(bspw. Bankettschneiden, Straßenreinigung, Winterdienst)</i>			
	B E a r u h l i c h e n	Bauliche Unterhaltung (Instandhaltung) <i>(örtlich-punktueller oder kleinflächige Maßnahmen; bspw. Vergießen von Rissen, kleinflächige Flickmaßnahmen)</i>		
		Instandsetzung (großflächige Maßnahmen)		I1 – auf der Deckschicht <i>(bspw. Oberflächenbehandlung, Dünnschichtbelag)</i>
				I2 – an der Deckschicht <i>(bspw. Hoch-/Tiefenbau der Deckschicht)</i>
		Erneuerung		E1 – an der Decke (Deck- und Binderschicht) <i>(bspw. Hoch-/Tiefenbau der Decke)</i>
				E2 – an Tragschicht / Oberbau <i>(bspw. Verstärkung, Tiefenbau der Tragschicht)</i>
Um- und Ausbau <i>(über die bauliche Erhaltung hinausgehende Veränderung (keine Kapazitätserweiterung), bspw. Anbau Standstreifen, Verbreiterung, Anpassungen Lage-/Höhenplan, Umprofilierung)</i>			Baumaßnahmen	
Erweiterung <i>(Erhöhung der Kapazität vorhandener Straßen, bspw. Anbau eines Fahrstreifens)</i>				
Neubau <i>(erstmalige Herstellung einer Straße)</i>				

Abbildung 1: Systematik Straßenerhaltung gemäß RPE-Str 01

Allerdings ist zu vermuten, dass sich diese Einstufung an der in der gleichen Vorschrift festgelegten Gesamtnutzungsdauer von 35 Jahren für die gesamte Straße orientiert, die sich durch die Maßnahme an der Deckschicht nicht ändert. Gleichwohl hat die Deckschicht eine (eigene) Lebensdauer von 8-15 Jahren.

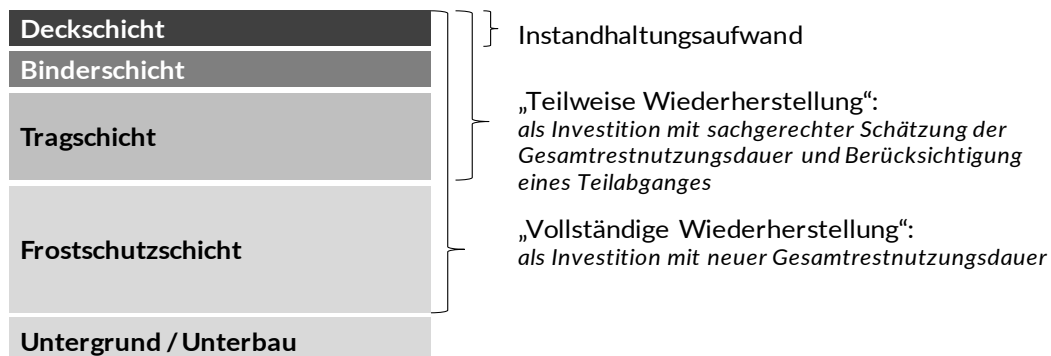


Abbildung 2: Abgrenzung Instandhaltungsaufwand und Investition bei Straßen<sup>43</sup>

Möglicherweise kann daher beispielsweise in Niedersachsen auch eine Erneuerung der Verschleißschicht als Investition behandelt werden, wenn sich dadurch die Nutzungsdauer der Straße verlängert.<sup>44</sup> In Sachsen hingegen orientiert sich die haushaltsrechtliche Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Investition an den Regelungen des §6 Abs.3 der Verwaltungsvorschrift

<sup>43</sup> Quelle: eigene Darstellung nach Ministerium des Innern und für Sport Rheinland-Pfalz, 2017, S.18.

<sup>44</sup> Vgl. Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport, AG "Umsetzung Doppik", 2013, S. 4.

Gliederung und Gruppierung (und somit am kameralen System).<sup>45</sup> Wie oben dargestellt, können dabei auch großflächige Unterhaltungsmaßnahmen als Baumaßnahmen gelten (siehe Kapitel 2.2.3.1).

### **2.2.5 Besonderheiten bei Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen**

Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen gehen teilweise erheblich über die üblichen Hoch- und Tiefbaumaßnahmen hinaus. Dies umfasst beispielsweise Maßnahmen, welche Eingriffe des Menschen mildern oder beseitigen bzw. natürliche Prozesse (wieder) in Gang setzen sollen. Diesen Maßnahmen steht regelmäßig kein Vermögenswert im Sinne der Doppik gegenüber. Gleichwohl ist unbestritten, dass die natürliche Umwelt und der ihr innewohnender Nutzen im Sinne von Ökosystemleistungen einen ökonomischen Wert darstellt. In neueren Studien wird daher Natur als Kapital, ähnlich des Sachkapitals und des Humankapitals, dargestellt.<sup>46</sup>

Maßnahmen des Gewässerausbaus nach Definition des § 67 Abs. 2 WHG (Herstellung, die Beseitigung und die wesentliche Umgestaltung eines Gewässers oder seiner Ufer) entsprechen auf den ersten Blick in ihrem Charakter den investiven Maßnahmen an baulichen Anlagen. Das Fehlen eines doppischen Vermögenswertes kann dabei aus Sicht der Autoren dieses Gutachtens nicht als hinreichendes Argument gegen die Abgrenzung als Investition dienen. Vielmehr wird durch die Maßnahme der ökologische oder wasserwirtschaftliche Wert nachhaltig erhöht, sodass eine Qualifizierung als Investition gerechtfertigt erscheint.

Auch Maßnahmen der Gewässerunterhaltung können Investitionen darstellen; nach § 39 WHG umfasst die Unterhaltung eines oberirdischen Gewässers seine Pflege und Entwicklung. Dies ist insbesondere der Fall bei Initialmaßnahmen der entwickelnden Gewässerunterhaltung, die eine Aufwertung der Gewässer im Sinne der Wasserrahmenrichtlinie bewirken sollen. Die im WHG angelegte Differenzierung in Gewässerausbau und Gewässerunterhaltung allein, erscheint jedoch kein hinreichendes Abgrenzungskriterium für Investitionen darzustellen. Die Erforderlichkeit eines Planfeststellungsverfahrens kann hierfür ein Indiz darstellen. Weitere Indizien, die unabhängig von den Besonderheiten des Wasserbaus sind, werden im Kapitel 2.7 diskutiert.

## **2.3 Bewertung des haushaltsrechtlichen Spannungsfelds**

Hintergrund der Abgrenzung von Investitionen ist die Ratio, zukunfts wirksame Investitionen von Ausgaben für den Güterverbrauch zu unterscheiden. Dabei wird unterstellt, dass Ausgaben für Investitionen per se positiv zu bewerten sind, auch wenn dies unter konkreter Betrachtung nicht

---

<sup>45</sup> Vgl. Sächsisches Staatsministerium des Inneren, 2013, Sächs. ABl. SDr. S. S 808.

<sup>46</sup> Vgl. Hansjürgens et.al., Werte der Natur aufzeigen und in Entscheidungen integrieren – Eine Synthese, 2018, S. 31.



zwangsläufig der Fall sein muss. Umgesetzt ist dies in Art. 115 GG, nach welchem die maximale Netto-Neuverschuldung auf die Summe der Bruttoinvestitionen begrenzt bleiben soll.<sup>47</sup>

Maßgebend ist hierfür der Investitionsbegriff nach § 10 HGrG und § 13 BHO die gleichlautend in § 13 LHO aufgegangen sind (siehe Kapitel 2.2.2). Danach sind Investitionen bspw. Baumaßnahmen, die der erstmaligen Herstellung und Maßnahmen, die dem Ersatz voll verschlissener wesentlicher Bauteile dienen. Abzugsgrenzen ist davon konsumtiver Aufwand, dem keine Werterhöhung beigemessen wird.

Die Vorgaben zur staatlichen Doppik (§ 7a HGrG) orientieren sich am Handelsrecht und stellen nicht auf „Baumaßnahmen“, sondern auf einen vergleichsweise engen Begriff der Anschaffungs- und Herstellungskosten ab (siehe Kapitel 2.2.3). In wieweit die Vorgaben für den kamerale (Einheits-)Haushalt des Bundes und der Länder eine derartige Trennung vorsehen, ist nicht eindeutig zu beantworten. Bei einer engen Auslegung der kamerale Gruppierungspläne und der Übertragung der für Hochbauten geltenden Abgrenzungshinweise auf sonstige unbewegliche Vermögensgegenstände<sup>48</sup> würde sich im Vergleich zur staatlichen Doppik kaum ein Unterschied erkennen lassen.<sup>49</sup> Die Regelungen für die Kameralistik lassen eine solche enge Abgrenzung allerdings nicht erkennen. Möglicherweise ist dies nicht zuletzt darauf zurück zu führen, dass die staatliche Doppik unmittelbar einen Bezug zum Vermögenswert herstellt und für die Vermögensbewertung einheitliche, einfache und praxisgerechte Lösungen gefunden werden mussten.

In der Praxis ist jedenfalls eine unterschiedliche Erfassung von Investitionen im kamerale System gegenüber dem doppischen System festzustellen. So sehen Hesse & Starke, 2015 in dem sukzessiven Übergang der kamerale auf eine doppische Haushaltsführung bei den Kommunen und damit einhergehender enger Auslegung der Abgrenzung von Investitionen einen Grund für den deutlichen Rückgang der nachgewiesenen Investitionen des öffentlichen Sektors über die letzten Jahrzehnte.<sup>50</sup>

Grundsätzlich führt der konkrete Bezug zum Vermögenswert in der staatlichen Doppik und der kamerale Haushaltsführung mit Vermögens- und Verwaltungshaushalt zu einer Abhängigkeit der Erfassung von Investition von der Struktur und dem Detaillierungsgrad der Anlagenbuchhaltung. Mit einer detaillierten Anlagenbuchhaltung ließen sich kleinere Ersatzinvestitionen durchaus als solche rechtfertigen, wenn die Anlagenteile (wesentliche Bauteile eines Anlageobjektes) voll verschlissen sind. Seine Grenzen findet diese Interpretation dort, wo die Bauteile im Verhältnis zur Gesamtanlage (wertmäßig) unbedeutend (nicht

---

<sup>47</sup> Vgl. Thöne, 2005, S. 16.

<sup>48</sup> Die Gruppierungspläne des Landes Brandenburg sowie des BMF weisen nicht explizit auf die gleiche Definition in Gruppe 520 wie in Gruppe 519 hin, während sich in anderen Bundesländern entsprechende Hinweise finden. So bspw. in VVG-G-W des Landes Niedersachsen vom 25.07.2005.

<sup>49</sup> So argumentiert auch die Literatur, wenngleich in der Praxis eine andere Vorgehensweise beobachtet wurde. Vgl. bspw. Ministerium des Innern und für Sport Rheinland-Pfalz, 2017, S. 2.

<sup>50</sup> Vgl. Lenk, Hesse, Kilian, Rottmann, & Starke, 2016, S. 31.

---

substanzbestimmend) sind, da hier nicht von einer Wertsteigerung ausgegangen werden kann. Ebenso kommt es darauf an, in welchen Aggregaten das Vermögen geführt wird (auf Netzabschnittsebene, Objektebene, auf Bauteilebenen etc.), da diese in der Vermögensdarstellung i.d.R. einheitlich abgeschrieben werden. Der Differenzierungsgrad der Aggregate wiederum hängt beispielsweise von der verfügbaren Datengrundlage und der Praktikabilität ihrer Fortschreibung ab.

Das externe Rechnungswesen der Unternehmen, welches beim Sektor Staat seine Entsprechung im Haushalt findet, dient u.a. der Herstellung der Vergleichbarkeit und Bewertbarkeit von Unternehmen. Für Unternehmen bildet es zusätzlich die Grundlage für die Gewinnermittlung und damit der Steuerpflicht. Konsumtiver Aufwand verringert dabei sofort die Steuerlast während Investitionen in langlebige Wirtschaftsgüter über die Lebensdauer (durch Abschreibungen) zu Aufwand werden. Hieraus können sich Anreize zur (kurzfristigen) Steuervermeidung ergeben, denen durch die Vorgaben für die Rechnungslegung (z.B. mit dem BMF-Erlass) entgegengewirkt wird.

Durch die Vorgaben der ESG2010 werden unabhängig von der Umsetzung der doppischen oder kameralen Haushaltsführung Gebietskörperschaften vergleichbar gemacht. Zudem soll die staatliche Doppik den Entscheidern eine ressourcenorientierte Steuerung ermöglichen. Weil nicht zuletzt auch staatliche Akteure (z.B. öffentliche Fonds, Einrichtungen und Unternehmen) am Wirtschaftsleben teilhaben, orientiert sich die staatliche Doppik an den handels- und steuerrechtlichen Vorgaben.

Da die Gebietskörperschaften bei der Bereitstellung der öffentlichen Güter keiner Steuerpflicht unterliegen und keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, steht der Ausgleich des Ergebnishaushalts im Vordergrund. Aufgrund der vielfältigen Aufgaben des staatlichen Sektors kämpfen die öffentlichen Haushalte regelmäßig mit Mitteldefiziten. Daraus kann sich ein Anreiz ergeben, die Erträge durch Verringerung des konsumtiven Aufwands (kurzfristig) zu erhöhen. Ob daher die Regelungen für Unternehmen mit potenziell spiegelbildlichen Anreizen (Steuervermeidung) die richtigen Maßstäbe setzen, ist fraglich. Wenn zudem die Ressourcensteuerung und Transparenz stärker betont wird, die u.a. Gründe für die Einführung der Doppik sind, lässt sich folgende Kritik formulieren:

- Der Vergleich des Vermögenswerts verschiedener Gebietskörperschaften auf Basis historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten ist verzerrt, da zu den Unterschieden in der Restlebensdauer zusätzlich unterschiedliche Preise zum Anschaffungszeitpunkt treten.
- Eine Beurteilung des Ressourcenverbrauchs einer Periode ist objektiv besser mit durchgängiger Anwendung heutiger Preise möglich. Die Nutzung von historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Basis für die Ausweisung der Abschreibung verstellt den Blick auf ggf. notwendige höhere Reinvestitionserfordernisse (zu aktuellen Preisen).

- Dies gilt gleichermaßen bei einem Vergleich der Investitionen mit dem vorhandenen Anlagevermögen. Aufgrund der langlebigen öffentlichen Infrastruktur haben historische Anschaffungs- und Herstellungskosten heute oftmals lediglich Erinnerungswert und eignen sich nicht als Bezugsgröße für Investitionen. Der Ersatz der Infrastruktur übersteigt die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten regelmäßig um ein Vielfaches.
- Ein Vergleich des Verschuldungsgrads von Gebietskörperschaften ist wenig aussagefähig ohne Bezug zum aktuellen Vermögenswert (inkl. stille Reserven).

Darüber hinaus ist fraglich, ob die Doppik dem volkswirtschaftlichen Grundgedanken öffentlicher Investitionen umfänglich gerecht werden kann. Verschiedene Investitionen, die insbesondere auf die Generierung von positiven externen Effekten abzielen, schaffen keine Vermögenswerte für die jeweilige Gebietskörperschaft. Dies ist beispielsweise bei Renaturierungsmaßnahmen der Fall.

Auch die Forschung greift den fehlenden Wert der natürlichen Umwelt bei der Bewertung von Maßnahmen auf und bietet verschiedene Bewertungsansätze.<sup>51</sup> Allerdings orientieren sich diese bisher überwiegend an der Bewertung der Maßnahmen zur Herstellung eines bestimmten Zustands und ermitteln keinen eigenen Wert für die Natur in seiner gegebenen Form. Die Bewertungsansätze eignen sich daher für die Bewertung von Veränderungen an der natürlichen Umwelt, bieten aber keine Hilfe für die Ermittlung eines Vermögenswertes als solches.

Nicht zuletzt vor diesem Hintergrund ist die Abgrenzung von Investitionen in der staatlichen Doppik nicht ohne Kritik. Beispielsweise werben Lenk, Hesse, Kilian, Rottmann, & Starke, 2016 in einer Studie für die Bertelsmann Stiftung für die Verwendung eines „erweiterten“ Investitionsbegriffs für öffentliche Investitionen. Vor dem Hintergrund der höheren Grenzproduktivität des Erhalts eines bestehenden, gut ausgebauten Infrastruktursystems gegenüber einer Infrastrukturerweiterung schlagen Lenk et. al. (2016) vor, infrastrukturbezogene Unterhaltungsleistungen ebenfalls als Investitionen zu werten. Sie sprechen daher auch von infrastrukturbezogenen Ausgaben.<sup>52</sup> Allerdings besteht hierfür mit den aktuellen Regelungen und der ggf. erforderlichen Synchronisation mit internationalen Regelungen keine tragfähige Basis. Vielmehr müssen die Maßnahmen nach ihrer technischen Wirkungsweise bewertet werden, um die Kriterien Erweiterung, Erneuerung und Verbesserung für die Abgrenzung von Investitionen zu beurteilen.

## 2.4 Orientierung am fachlichen Gehalt der Maßnahmen

Aus **technischer Sicht** steht die Entwicklung und Umsetzung einer nachhaltigen Investitions- und Erhaltungsstrategie im Mittelpunkt. Diese setzt am Lebenszyklus von Anlagen an und

---

<sup>51</sup> Vgl. TEEB, 2012.

<sup>52</sup> Vgl. ebenda, S. 92.

unterscheidet beispielsweise für Straßen betriebliche Unterhaltung (z.B. Grasmahd, Reinigung), bauliche Unterhaltung (z.B. kleinflächige Reparatur), Instandsetzung (z.B. großflächige Reparatur), Erneuerung (z.B. Decken- und Binderaustausch), Um- und Ausbau (z.B. Anbau eines Standstreifens - ohne Kapazitätserweiterung), Erweiterung (z.B. Anbau eines Fahrstreifens - mit Kapazitätserweiterung) und Neubau (erstmalige Herstellung).<sup>53</sup>

Sinngemäß sind auch die Begrifflichkeiten im Bereich der Unterhaltung von Ingenieurbauwerken nach DIN 1076 abgegrenzt. Dabei können der Bauwerksüberwachung und den Bauwerksprüfungen der Oberbegriff **Zustandskontrolle** und den Begriffen betriebliche und bauliche Unterhaltung der Oberbegriff **Zustandserhaltung** zugeordnet werden. Hierunter fallen insbesondere Maßnahmen kleineren Umfangs, wie Oberflächenbehandlung, Ausbesserung von einzelnen Schadstellen und Verguss offener Fugen.<sup>54</sup> Die Instandsetzung geht regelmäßig mit einer **Zustandsverbesserung** einher und soll daher alle baulichen Maßnahmen erfassen, die der Wiederherstellung des planmäßigen Zustands des Bauwerkes, seiner Bauteile oder Ausstattung dienen.

Im Lebenszyklus der Anlagen müssen die betrieblichen und baulichen Maßnahmen sowie Neu-, Um- und Ausbau regelmäßig ineinandergreifen, um die gewünschte Funktionalität in der geplanten Lebensdauer und Qualität zu gewährleisten. Betriebliche Maßnahmen sind dabei darauf ausgerichtet, die Anlagen zu betreiben, zu überwachen, zu pflegen und negative Einflüsse auf die erwartete Lebensdauer und Funktionsfähigkeit zu minimieren. Die betrieblichen Maßnahmen können regelmäßig ohne technische Planung und ohne größere (zeitliche) Einschränkung der Funktion erfolgen. Im Regelfall sind zudem keine Genehmigungen einzuholen. Begriffswahl und Beispieldarstellungen deuten hierbei darauf hin, dass die betriebliche und bauliche Unterhaltung sowie die Kontrolle laufende Aufwendungen darstellen sollen, während alle Maßnahmen, die darüber hinausgehen, also mindestens eine Instandsetzung (Zustandsverbesserung) darstellen, investiven Charakter haben (können). Im Umkehrschluss kann es sich daher insbesondere dann um Investitionen handeln, wenn technische Planungen und/oder Genehmigungen erforderlich sind und größere (zeitliche) Einschränkungen der Funktion durch die Maßnahme entstehen. Im Überschneidungsbereich der baulichen Unterhaltung (siehe Abbildung 2) können diese Aspekte daher weitere Indizien für die Abgrenzung von Investitionen liefern.

## 2.5 Zusammenführung von technischer und buchhalterischer Sichtweise und Schlussfolgerungen für die sachgerechte Festlegung von Kriterien

Die mit dem vorliegenden Gutachten vorzunehmende Abgrenzung von Investitionen im Zuge von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen muss die technische Sicht

---

<sup>53</sup> Vgl. FGSV, 2012; S. 26 bzw. Kapitel 2.2.4.

<sup>54</sup> Darstellung in Anlehnung an Schach, 2006.

mit der buchhalterischen Sicht vereinen. Ziel ist die Abgrenzung von Investitionen und konsumtiven Aufwand.

Technisch steht für wasserwirtschaftliche Anlagen eine nachhaltige Instandhaltungsstrategie im Mittelpunkt, wie sie in der Verwaltungsvorschrift zum Instandhaltungsmanagement im Wasserwirtschaftsamt des Landes Brandenburg von 2019 angelegt ist. Sie unterscheidet je nach Bedeutung der Anlage in verschiedene Instandhaltungsstrategien, mit dem Ziel unter Berücksichtigung der vorhandenen Mittel eine möglichst wirtschaftliche Instandhaltung zu gewährleisten. Dabei kann es wirtschaftlich sein, nur zwingende Maßnahmen der Instandhaltung durchzuführen und die Anlage frühzeitig zu ersetzen oder aber eine vorausschauende Instandhaltung zur Gewährleistung einer besonders langen Lebensdauer vorzusehen. Hierfür sind individuell anlagenbezogen geeignete Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen anzustellen, die Kosten und Nutzen (sowie ggf. die verfügbaren Mittel) berücksichtigen. Im Zuge der Gewässer sind „Unterhaltungsstrategien“ lediglich im Hinblick auf die Gewässerentwicklung relevant.

Allerdings sollte die Wahl der Instandhaltungs- bzw. Unterhaltungsstrategie unabhängig von der Abgrenzung von Investitionen sein. Vielmehr sollte gewährleistet werden, dass sich durch eine unterschiedliche Einstufung von Maßnahmen keine Fehlanreize aus der Verfügbarkeit von Finanzierungsquellen ergeben. Das verfügbare Budget sollte daher unabhängig von der Einstufung von Maßnahmen als Investition oder konsumtiver Aufwand verfügbar sein. Zudem sollten Neu-, Um- und Ausbaumaßnahmen so in die Instandhaltungs- bzw. Unterhaltungsstrategie eingebunden werden, dass durch eine geeignete zeitliche und/oder räumliche Kombination von diesen Maßnahmen mit konsumtiven Maßnahmen redundante Kosten vermieden bzw. Einsparungen erzielt werden können.

Für die kamerale Haushaltsführung des Landes Brandenburg wurde bisher keine Doppik und auch keine Vermögensrechnung eingeführt. Es ist daher abzugrenzen, welche Maßnahmen aus baufachlicher Sicht trotz baunaher Tätigkeiten keine „Baumaßnahmen“ sind.

Es erscheint sachgerecht, eine Abgrenzung in Anlehnung an die Abgrenzung im Straßenbereich vorzunehmen. Bereits die verwendeten Begrifflichkeiten „bauliche ...“ weisen hierbei auf die grundsätzliche Art der Maßnahmen hin. Da trotz des baulichen Charakters verschiedener konsumtiver Maßnahmen lediglich eine Reparatur vorgenommen wird und diese eher punktuell und kleinflächig durchgeführt werden, sind diese Maßnahmen dennoch keine Baumaßnahmen. Im Umkehrschluss sind danach Baumaßnahmen solche Maßnahmen, die großflächig – bspw. über die gesamte Fahrbahnbreite – erfolgen.

Im Zuge der Umstellung der kameralen Haushaltsführung auf die Standards der staatlichen Doppik wurde die Rechnungslegung für die öffentlichen Haushalte an die Standards für Unternehmen angeglichen. In der staatlichen Doppik hat sich ein enges Verständnis von Investitionen herauskristallisiert, dass an eine wesentliche Substanzverbesserung knüpft. Daher werden Maßnahmen, die zwar die Funktionsfähigkeit, aber nicht die Substanz verbessern, wie

---

beispielsweise Maßnahmen an der Deckschicht im Straßenbau überwiegend nicht als Investitionen behandelt. Mit Bezug zu den obigen Ausführungen müssten daher auch bestimmte Instandsetzungsmaßnahmen konsumtiven Aufwand darstellen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Detaillierungsgrad der Anlagenbuchhaltung eine differenzierte Darstellung von Lebensdauern einzelner Bauteile nicht ermöglicht. Dies kann - wie bspw. im Straßenbau - zu uneinheitlichen Vorgaben führen.

Auf welche Argumentation sich dies jedoch stützt, ist unklar. Eine Deckschicht könnte ohne Unterbau Verkehr aufnehmen, wenngleich auch nur für kurze Zeit bzw. lediglich für leichten Verkehr. Eine Tragschicht kann im Gegenzug zwar die Belastung aufnehmen, allerdings nicht die erforderliche Gebrauchstauglichkeit (bspw. Griffbarkeit) gewährleisten. Zudem dient die Deckschicht auch der Abdichtung der darunter liegenden Schichten. Eine Verstärkung der Deckschicht (Hocheinbau) kann sowohl die Tragfähigkeit (und damit Lebensdauer) als auch die Gebrauchstauglichkeit erhöhen und somit eine substantielle Verbesserung bedeuten. Die Abgrenzung erscheint bisweilen willkürlich und nicht stringent. Weder aus Sicht der Substanz noch aus Sicht der autarken Nutzbarkeit der Deckschicht im Vergleich zu den anderen Schichten ist sie zwingend.

Offensichtlich spielten bei der Einstufung auch praktische Erwägungen eine zentrale Rolle. Da die Straßen im Zuge der Einführung der Doppik erstmals bewertet wurden und dafür regelmäßig keine Aufbaudaten vorlagen, konnte die Straße lediglich geometrisch erfasst werden. Eine Differenzierung nach Schichten war kaum praktikabel. Auch die konkreten historischen Kosten sind nach Erfahrung der Autoren des vorliegenden Gutachtens nicht verfügbar, sodass eine einheitliche Bewertung von Straßenabschnitten erfolgte. Entsprechend können die Straßen nur einheitlich abgeschrieben werden. Die Abschreibungsdauer wurde in Anlehnung an die Lebensdauer von Tragschichten festgelegt. Alle Maßnahmen an der Straße innerhalb dieses Zeitraums dienen dann dazu, die Lebensdauer (der Tragschicht) zu erreichen und unterfallen somit der Unterhaltung. Würde eine differenziertere Vermögensbewertung erfolgen und die einzelnen Schichten mit den jeweiligen Lebensdauern in der Vermögensbewertung erfasst, spräche nach Ansicht der Autoren des vorliegenden Gutachtens nichts gegen eine Bewertung der (großflächigen) Deckenmaßnahmen als Ersatzinvestitionen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit für die Bewertung von Maßnahmen als konsumtiven Aufwand oder als Investition die Einschätzung über die Verlängerung der Restnutzungsdauer heranzuziehen. Wird durch die Maßnahme die Gesamtrestnutzungsdauer eines Anlagegutes deutlich verlängert, so kann diese als Investition bewertet werden.

Allerdings ist die Abgrenzung von Investitionen auf Basis der Bewertung der Lebensdauer aus Sicht der Autoren des vorliegenden Gutachtens nicht unproblematisch. Zunächst ist die Lebensdauer von der Nutzungsdauer abzugrenzen<sup>55</sup> und weiterhin zu klären, ob die geplante

---

<sup>55</sup> Beispielsweise verlängert die Montage neuer Reifen auf ein Kfz dessen Nutzungsdauer, die Lebensdauer bleibt jedoch gleich. Demgegenüber verlängern Maßnahmen der Unterhaltung (Unterbodenschutz, Hohlraumversiegelung, etc.) je nach Instandhaltungsstrategie die Lebensdauer möglicherweise erheblich und sind dennoch keine Investitionen.

oder die Restlebensdauer durch die Maßnahme zu verlängern ist. Es lassen sich vielfältige technische Fallkonstellationen finden, die eine eindeutige Abgrenzung in Frage stellen. Es wird daher empfohlen, die Verlängerung der Lebensdauer ggf. hilfsweise bei eindeutigen Konstellationen als Kriterium heranzuziehen. Bezogen auf den hier gegenständlichen Kontext ist zudem fraglich, was die Nutzungsdauer eines Gewässers ist. Besser eignet sich aus Sicht der Autoren die Beurteilung, ob bezogen auf das (substanzbestimmende) Teil der wasserwirtschaftlichen Anlage bzw. des Gewässers Vollverschleiß vorliegt bzw. dieser verändert, verbessert oder erweitert wird.

Sachlogisch ließe sich dieses Vorgehen auch auf weitere Maßnahmen, wie beispielsweise die Erneuerung der Markierung oder anderer wesentlicher Bauteile ausdehnen, findet aber wiederum in der Praktikabilität seine Beschränkung. Immerhin müssten die einzelnen Anlagegüter in der Vermögensbewertung erfasst und die entsprechenden Maßnahmen differenziert eingepflegt und nachgehalten werden. Um den unterschiedlichen Gegebenheiten in der jeweiligen Anlagenbuchhaltung der Kommunen Rechnung zu tragen, empfiehlt die ifV gGmbH in ihrem Gutachten: „...eine hauseigene Aktivierungsrichtlinie mit allen Beteiligten in Kämmererei, technischem Fachamt und Rechnungsprüfung zu erstellen. [...] Ausgangspunkt für die Überlegung, ob Maßnahmen als konsumtiv oder investiv eingeschätzt werden, sollten hier die bilanziellen Werte und Nutzungsdauern aus der Anlagenbuchhaltung sein.“ Die Handhabung ist somit gestaltbar.

Im Ergebnis der Auswertung der haushaltsrechtlichen, handels- und steuerrechtlichen, sowie technischen Sicht können folgende Gemeinsamkeiten, mithin also ein allgemeines Kriterienset, für die Beurteilung von Maßnahmen als „investiv“ aufgezeigt werden:

Maßnahmen, mit denen Anlagewerte komplett rückgebaut und/oder komplett neu errichtet bzw. angelegt werden, sind als investiv zu erachten.

Als investiv zu erachten ist eine **Erneuerung / Ersatzneubau** bzw. **Wiederherstellung** wesentlicher Bauteile, wenn ein Vollverschleiß vorliegt und/oder die Gesamtrestnutzungsdauer wesentlich verlängert wird. Dies gilt analog für die umfangreiche **Instandsetzung** wesentlicher Bauteile.

Als investiv zu erachten ist eine **Veränderung, Erweiterung/Mehrung** bzw. der **Um-/Rückbau**<sup>56</sup> sowie die **Verstärkung** wesentlicher Bauteile, wenn der Vermögensgegenstand in seiner Höhe, Länge oder Breite bspw. durch Anbau oder Aufstockung wesentlich vergrößert oder durch Rückbau wesentlich verringert wird.

---

<sup>56</sup> Im Hinblick auf die Handhabung in der Doppik ist anzumerken, dass für den Bereich der Gemeinden und Gemeindeverbände Abbruchkosten, soweit sie nicht mit Neubauten in Zusammenhang stehen, als Unterhaltungsmaßnahmen angesehen werden. Dem steht gegenüber, dass im Rahmen der ESVG2010 bestimmte Maßnahmen (z.B. Beseitigung von Deponien) als Investitionen bewertet werden.

---



Als investiv zu erachten ist eine **Verbesserung** der Funktionalität von Anlagen, wenn wesentliche Bauteile so ersetzt werden, dass die Verbesserung deutlich über den normalen technischen Fortschritt hinausgeht, der seit der Errichtung der Anlage bzw. dem Einbau der Bauteile ohnehin stattgefunden hat.

Ausgehend von diesem allgemeinen Kriterienset und den Erkenntnissen der vorangestellten Grundlagenanalyse erfolgt in Kapitel 2.7 die Ableitung eines Kriteriensets für die Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg als Investitionen.

## 2.6 Exkurs: Berücksichtigung der ersten Überlegungen für eine Vermögensbewertung im Wasserbau Brandenburgs

Für die Bewertung des Anlagevermögens bestehen beim Landesamt für Umwelt für die wasserwirtschaftlichen Anlagen des Landes Brandenburg erste Überlegungen. Soweit verfügbar sollen die Anlagen über historische Baukosten oder über geschätzte Anschaffungszeitwerte abgebildet werden. Hierbei ist darauf zu achten, dass möglichst gleiche Eingangswerte verwendet werden. Beispielsweise können aus den verfügbaren historischen Kosten, konkrete Einheitspreise abgeleitet werden. Auf eine hohe statistische Sicherheit sollte geachtet werden.

Nach den Vorgaben der staatlichen Doppik sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) als Vermögenswert zu Preisen des Jahres der Erstellung zu ermitteln und in der Vermögensbewertung unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibung abzubilden. Alle als Investitionen zu buchenden Maßnahmen sind mit ihren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.<sup>57</sup> Insbesondere bei langlebigen Infrastrukturanlagen entsprechen die Buchwerte allerdings lediglich einem Erinnerungswert. Für eine sachgerechte In-Bezug-Setzung von Vermögenswerten, Investitionen oder Unterhaltungsaufwendungen eignen sich daher eher Zeitwerte (Angabe in jeweiligen aktuellen Preisen). Soweit keine anderen Anforderungen dagegensprechen, empfehlen die Gutachter daher in Anlehnung an die Vorgehensweise im ESVG2010 die Verwendung von Zeitwerten. Dabei sollte transparent gemacht werden, welche Vermögenszuwächse „lediglich“ auf die Fortschreibung mit dem gewählten Index zurückzuführen sind und welche Zuwächse auf Investitionsmaßnahmen zurückgehen.<sup>58</sup>

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden entsprechend der Lebensdauer der Anlagen abgeschrieben. Da die wesentlichen Bauteile der baulichen Anlagen deutlich unterschiedliche Lebensdauern aufweisen, erscheint es zweckmäßig, die Anlagen entsprechend in Bauteile

---

<sup>57</sup> Auch wenn die Standards der staatlichen Doppik dies nicht explizit fordern, gehen verschiedene Gemeindehaushaltsordnungen sogar soweit, dass auf Basis einer vorsichtigen Schätzung der aktuellen Zeitwerte eine Rückrechnung (Herausrechnung der Baupreissteigerung) auf die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen soll.

<sup>58</sup> Dies kann beispielsweise durch Ausweisung des Anlagevermögens und der Abschreibungen in Preisen des aktuellen Jahres und tatsächlichen Preisen erfolgen.



aufzuteilen. Hierfür kann eine spezifische Aufteilung erfolgen, sofern die Teilbaukosten der jeweiligen Bauteile bekannt sind. Alternativ kann eine prozentuale Aufteilung nach technischen Gegebenheiten erfolgen, die entsprechend begründet werden muss.

Grundsätzlich soll demnach eine Differenzierung von Hauptbauteilen einer Anlage erfolgen und die Hauptbauteile entsprechend ihrer Lebensdauer abgeschrieben werden. Die Erneuerung dieser Hauptbauteile stellt demnach eine Investition dar, die Reparatur lediglich eine Unterhaltung.

Zweifelsfälle können auftreten, wenn Maßnahmen nicht der Erneuerung dienen, aber gleichwohl die Lebensdauer eines dieser Bauteile wesentlich verlängert wird. So könnten bspw. großflächige Betonsanierungen als Investitionen gelten, wenn dadurch die Restlebensdauer deutlich verlängert wird.

Im Rahmen der Umstellung auf eine doppische Vorgehensweise können sich schärfere Anforderungen ergeben, da einerseits eine Ausweisung in Zeitwerten nicht vorgesehen ist und zudem eine Aufteilung in Bauteile ggf. nicht trägt. In der doppischen Buchhaltung soll darauf abgestellt werden, wie ein unbeteiligter Dritter anhand „natürlicher“ Kriterien, wie Geometrie oder funktionsfähige Einheit das Anlageobjekt abgrenzen würde.

## **2.7 Ableitung der Kriterien für die Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg als Investitionen**

Die obigen Ausführungen lassen erkennen, dass der Rahmen für die Abgrenzung von Investitionen eng gesteckt ist. Schlussendlich muss sich jede Maßnahme daran messen lassen, ob eine Veränderung, Verbesserung, Erweiterung oder Erneuerung wesentlicher Bauteile erfolgt, oder der Wert öffentlicher Güter nachhaltig erhöht wurde. Schranken bestehen insbesondere im Hinblick auf die gleiche Behandlung von Infrastrukturmaßnahmen in anderen Infrastrukturbereichen und anderen föderalen Ebenen, sowie der Praktikabilität einer differenzierten Vorgehensweise. Dabei erscheint aufgrund der engen Bindung an das Handelsrecht eine doppische Sichtweise engere Grenzen zu ziehen als die kamerale Sicht, wenngleich den Autoren dieses Gutachtens hierfür keine zwingenden Gründe ersichtlich sind.

### **2.7.1 Wasserbau- und gewässerspezifische Aspekte und deren Diskussion der Eignung für eine Abbildung in den Kriterien**

Während die Kriterien für bauliche Anlagen bereits eine sachgerechte Abgrenzung ermöglichen, erscheint es unter der spezifischen Sicht des hier vorliegenden Gutachtens, also der Fokussierung auf Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen, nicht sachgerecht, die Kriterien lediglich für „Anlagen“ zu verwenden und ausschließlich auf die **vermögenswirksame „Werterhöhung“ als Abgrenzungsmerkmal** für Investitionen abzustellen.

Das Repertoire der Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen umfasst vielfältige Maßnahmen baulicher Art, die darauf ausgerichtet sind, den Lauf des Gewässers, die Nutzbarkeit oder den ökologischen Wert nachhaltig zu verbessern. Allerdings wird den Gewässern oder anderen Elementen der natürlichen Umwelt (bisher) in der Vermögensbewertung kein Wert beigemessen, sodass Baumaßnahmen keine vermögenswirksame Werterhöhung bewirken können. Gleichwohl ist unbestritten, dass die Maßnahmen einen nachhaltigen Nutzen generieren und sich der ökologische Wert oder die Nutzbarkeit des Gewässers durch die Maßnahmen erhöhen. Dies kommt auch in den Zielsetzungen verschiedener Förderprogramme<sup>59</sup> und in den projektbezogen durchzuführenden Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen zum Ausdruck, welche die Maßnahmen hinsichtlich ihrer Nutzen und Kosten bewerten (Nutzen-Kosten-Analyse). Die Anwendung der Kriterien sollte daher aus Sicht der Autoren des vorliegenden Gutachtens nicht auf die baulichen Anlagen beschränkt werden, sondern gleichfalls sinngemäß auf Gewässer ausgedehnt werden. Gewässer stellen zwar keinen Anlagewert im eigentlichen Sinne dar. Jedoch kann ihr ökologischer oder wasserwirtschaftlicher Wert durch wasserbauliche Maßnahmen nachhaltig erhöht werden. Auch eine solche **Werterhöhung der eigentlichen Gewässer** kann aus haushälterischer Sicht den investiven Charakter einer wasserbaulichen Maßnahme rechtfertigen.

Dem entsprechend empfehlen die Autoren Renaturierung bzw. ökologische Verbesserung von Gewässern als Investitionen zu erfassen, sofern der ökologische und chemische Zustand bzw. das ökologische Potenzial nachhaltig verbessert wird. Oftmals resultieren diese Maßnahmen aus Veränderungen des Zielsystems im Wasserbau, wie etwa stärkerer Gewichtung der ökologischen Ziele. Allerdings entstehen dadurch keine aktivierbaren Vermögenswerte in der Anlagenbuchhaltung, sondern vielmehr eine nachhaltige Werterhöhung des „natürlichen Kapitals“. Parallelen ergeben sich aus Sicht der Autoren des vorliegenden Gutachtens auch zu den Ausführungen des ESVG2010. Hier werden Beseitigungs- und Wiederherstellungskosten, wie Kosten für die Stilllegung von Kernkraftwerken, Bohrinseln oder Deponien als Abschreibungen nach Ablauf der Nutzungsdauer gebucht, wenn diese zuvor als Bruttoanlageninvestitionen gebucht werden. Aktuell wird zudem beispielsweise im als Forschungs- und Entwicklungsvorhaben „Naturkapital Deutschland – TEEB DE“ intensiv über die sachgerechte Berücksichtigung der Änderungen des „Naturkapitals“ in der Entscheidungsfindung geforscht und debattiert.

Nun könnte man argumentieren, dass der überwiegende Teil der Maßnahmen an Gewässern eine Verbesserung des ökologischen und/oder wasserwirtschaftlichen Wertes erzeugt bzw. erzeugen soll. Aufgrund des differenzierten und von Abhängigkeiten geprägten Bewertungsmechanismus der ökologischen Qualität nach Wasserrahmenrichtlinie erscheint es dennoch nicht sachgerecht, eine Qualitäts-Schwelle zur Einstufung als Investition festzulegen. Daher schlagen die Autoren des Gutachtens vor, Maßnahmen an Gewässern als investiv zu erachten, wenn durch die Maßnahme direkt die Voraussetzungen geschaffen werden, dass das

---

<sup>59</sup> Vgl. Die Förderrichtlinien RiLi GewEntw/LWH und ELER-W-Wassermanagement benennen bspw. die Ziele Verbesserung des ökologischen und chemischen Zustands bzw. des ökologischen Potenzials der Gewässer, des Wasserrückhalts und des Abflussvermögens. Ihnen wird somit ein entsprechender Wert zugeschrieben.

Gewässer in seinem ökologischen und chemischen Zustand oder ökologischen Potenzial wesentlich verbessert wird oder dass das Gewässer eine wesentliche Erweiterung oder Verstärkung der Funktionsfähigkeit im Hinblick auf die nachhaltige Gewässerbewirtschaftung erfährt. In Zweifelsfällen kann es hilfreich sein, die Verbesserung, Erweiterung oder Verstärkung durch einen aussagefähigen Fachbeitrag gemäß WRRL zu begründen. Sind für die Maßnahme Nutzen-Kosten-Analysen durchzuführen, die langfristige Wirkungen der Maßnahme den initialen Kosten gegenüberstellen, spricht dies unterstützend für eine Investition. Die Autoren erachten die Erforderlichkeit von Nutzen-Kosten-Analysen jedoch nicht als geeignetes eigenständiges Kriterium.

Darüber hinaus zweifeln die Autoren des vorliegenden Gutachtens an der **Praxistauglichkeit des Kriteriums Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer**. Während die durch eine Maßnahme bewirkte Restnutzungsdauer in der Regel noch vergleichsweise gut bestimmbar ist, ist dennoch unklar, in welches Verhältnis diese zur Bestimmung der „Verlängerung“ zu setzen ist. Die geplante Lebensdauer leitet sich i.d.R. von einer durchschnittlichen Lebensdauer vergleichbarer Anlagen bei mittlerer Belastung ab. Die spezifische Lebensdauer des konkreten Bauwerks hängt von verschiedenen Faktoren, wie Ausführungsqualität, Dimensionierung, Belastung, Umwelteinflüssen und Erhaltungsstrategie ab. Zudem ist die Funktionsfähigkeit des Bauwerks i.d.R. nur durch das Zusammenwirken aller Bestandteile gegeben. Fraglich ist demnach, welches Bauteil für die Lebensdauer des Bauwerks maßgeblich sein soll. Aus Sicht der Autoren des Gutachtens ist dies im Grunde nur in Zusammenwirken mit der Vermögensbewertung zu beantworten, nämlich in Bezug darauf, welche Bauteile eigenständig in der Vermögensbewertung erfasst sind.

Dabei können sich bei der gleichen Maßnahme im Lebenszyklus von Anlagen unterschiedliche Ergebnisse einstellen. Eine erforderliche Betonsanierung in der ersten Hälfte der Gesamtnutzungsdauer ist ggf. auf unzureichende Ausführungsqualität zurückzuführen und dient lediglich der Gewährleistung der geplanten Nutzungsdauer. Eine Betonsanierung gegen Ende der Lebensdauer dient demgegenüber möglicherweise dazu, die Lebensdauer über die geplante Lebensdauer hinaus zu verlängern. Dabei könnte auch argumentiert werden, dass die Lebensdauer im zweiten Fall bereits länger anzusetzen gewesen wäre und die Sanierung lediglich diese längere Lebensdauer „unterstützt“. In der Praxis ist das Kriterium daher nur schwer vermittelbar und nicht zuverlässig einsetzbar. Die Autoren erachten die Verlängerung der Nutzungsdauer daher nicht als hinlänglich geeignetes Kriterium.

Hilfsweise könnte bei einer unklaren Zuordnung von Maßnahmen zu Investitionen oder konsumtiven Aufwand die **Erforderlichkeit von technischen Planungen** mindestens der Leistungsphasen 1 bis 3 HOAI (bis Entwurfsplanung) und/oder Planfeststellung/-genehmigung als Indikator herangezogen werden. Er bietet einen Anhaltspunkt für das Maß des Eingriffs durch die Maßnahme bzw. den Bauanteil. Für Tiefbaumaßnahmen des Straßenbaus wird in den Gruppierungsvorschriften der Länder auf die vorläufige Buchungsanweisung für Bundesfernstraßen vom 2. 1. 1976 (VkBf. S. 136) verwiesen. Diese bewertet Erneuerungsbaumaßnahmen, also Maßnahmen des Deckenbaus mit nur unwesentlicher

Veränderung der bestehenden Linienführung der Straße im Grund- und Aufriss, deren „...Ausführung ohne ausführliche Entwurfsunterlagen möglich ist“, als Baumaßnahme. Demzufolge müssten Maßnahmen, die eine Erstellung von „...ausführlichen Entwurfsunterlagen ...“ erfordern ebenfalls als Baumaßnahmen zu werten sein, nämlich mindestens dann, wenn sie „...deutlich über das Ausmaß einer Unterhaltungs- und laufenden Instandsetzungsarbeit hinausgehen.“<sup>60</sup> Allerdings sind auch hier Grenzfälle denkbar, etwa wenn für kleinflächige Betonsanierungen ebensolche Planungen vorgenommen werden müssen. Die Autoren erachten die Erforderlichkeit von technischen Planungen daher nicht als hinlänglich geeignetes Kriterium.

Insgesamt erscheint es den Autoren darüber hinaus sach- und praxisgerecht, bei der Beurteilung von Maßnahmen eine geeignete **Wertgrenze** einzuführen. Maßnahmen unterhalb der Wertgrenze sollen dann zur Vereinfachung als konsumtiver Aufwand behandelt werden können. Die VV-HSBbg setzt im Gruppierungsplan und Zuordnungsrichtlinien (GPI-ZR) Hauptgruppen 5 und 7 eine Grenze von 5.000 € fest. Da diese Grenze gemessen an den für Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen erforderlichen Aufwand eher gering ist, erscheint es sachgerecht, die entsprechende „Bagatellgrenze“ anzuheben. Beispielsweise könnte die Wertgrenze in Anlehnung an die Grenze der Zulässigkeit für freihändige Vergaben nach der VV zu § 55 LHO auf derzeit 20.000 € festgesetzt werden. Alle Maßnahmen, die Aufwand unterhalb dieser Bagatellgrenze generieren, können dann als konsumtiv eingestuft werden.

### 2.7.2 Empfohlenes Kriterienset

Auf Basis der obigen Ausführungen kommen die Autoren dieses Gutachtens zu der Empfehlung, dass aus heutiger Sicht die nachfolgenden Kriterien für die Abgrenzung von Investitionen für Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen herangezogen werden sollten.

Sofern spezifische Regeln für den Haushalt des Landes Brandenburg erlassen werden oder eine doppische Haushaltsführung eingeführt wird, sind die Kriterien erneut zu prüfen und ggf. daran auszurichten. Wie oben dargestellt, kann sich daraus dann ggf. eine engere Interpretation von Investitionen ergeben.

#### Maßnahmen an wasserwirtschaftlichen Anlagen

Folgende wasserbauliche Maßnahmen an wasserwirtschaftlichen Anlagen sind aus Sicht der Autoren als investiv zu erachten:

- **Kompletter Rückbau und/oder Neubau bzw. Neuanlage** wasserwirtschaftlicher Anlagen;
- **Neuerrichtung bzw. Neuanlage**
  - substanzbestimmender Bauteile bestehender wasserwirtschaftlicher Anlagen oder

---

<sup>60</sup> Vgl. Anhang 1 der VVGG Niedersachsen, Abschnitt II. Ziffer 6.4.2.

- nicht-substanzbestimmender Bauteile bestehender wasserwirtschaftlicher Anlagen, um geänderten rechtlichen Vorgaben oder Anforderungen aus allgemein anerkannten Regeln der Technik zu entsprechen
- **Wesentliche Verstärkung, Erweiterung, Mehrung** (statische, dynamische und chemische Belastungsfähigkeit)
  - substanzbestimmender Bauteile bestehender wasserwirtschaftlicher Anlagen
  - nicht-substanzbestimmender Bauteile bestehender wasserwirtschaftlicher Anlagen, um geänderten rechtlichen Vorgaben oder Anforderungen aus allgemein anerkannten Regeln der Technik zu entsprechen

Maßnahmen, die eines dieser oben dargestellten Kriterien erfüllen, sind als Investition einzuordnen.

Bei folgenden Maßnahmen an wasserwirtschaftlichen Anlagen ist zur Entscheidung ob, eine Investition oder eine konsumtive Handlung vorliegt, die Einführung einer Bagatellgrenze als Hilfskriterium zu empfehlen:

- **Ersatz oder vorbeugende Beschaffung von Ersatz** für substanzbestimmende Bauteile wasserwirtschaftlicher Anlagen;
- **Umfängliche Instandsetzung** substanzbestimmender Bauteile wasserwirtschaftlicher Anlagen;
- **Wesentlicher Umbau bzw. Umgestaltung oder Rückbau** substanzbestimmender Bauteile wasserwirtschaftlicher Anlagen  
(Eine Veränderung durch Um- oder Rückbau wasserwirtschaftlicher Anlagen oder deren substanzbestimmender Bauteile ist anzunehmen, wenn diese in Höhe, Länge oder Breite umgebaut, bspw. durch Anbau oder Aufstockung wesentlich vergrößert, oder durch Rückbau wesentlich verringert werden.).

Maßnahmen, die eines dieser oben dargestellten Kriterien erfüllen und deren Wert oberhalb der Bagatellgrenze liegt, sind als Investition einzuordnen. Maßnahmen deren Wert unterhalb der Bagatellgrenze liegen können zur Vereinfachung als konsumtive Maßnahmen eingeordnet werden.

### Maßnahmen an Gewässern

Folgende, nicht regelmäßig wiederkehrende wasserbauliche Maßnahmen an Gewässern sind aus Sicht der Autoren als investiv zu erachten:

- **Herstellung, Beseitigung oder wesentliche Umgestaltung** eines Gewässers;
  - **Schaffung der direkten Voraussetzungen für die wesentliche Verbesserung** des Zustands/Potenzials der Gewässer;
  - **Schaffung der direkten Voraussetzungen zur wesentlichen Erweiterung oder Verstärkung der Funktionsfähigkeit** im Hinblick auf die nachhaltige Gewässerbewirtschaftung.
-

## **Abgrenzung von Investitionen und konsumtiven Ausgaben**

Klärung der Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg

---

Bei Maßnahmen an Gewässern sind zur Entscheidung, ob eine Investition oder eine konsumtive Handlung vorliegt, ebenfalls die Einführung einer Bagatellgrenze als Hilfskriterien für die Entscheidung zu empfehlen.

Zu berücksichtigen ist bei der Anwendung der Kriterien die Vorgehensweise zur Erfassung, Bewertung und Fortschreibung der Vermögenswerte und potenzielle Berührungspunkte mit beteiligten Gebietskörperschaften. Letztere können sich ergeben, wenn Maßnahmen durch Gebietskörperschaften in eigener Verantwortung durchgeführt werden und bei diesen aufgrund spezifischer Vorschriften eine andere Abgrenzung erforderlich ist.

### 3. Ergebnis und Empfehlung

Dieses Gutachten leitet Kriterien für die Abgrenzung von wasserbaulichen Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen als Investitionen her.

Für Investitionen existieren verschiedene Definitionen. Daher wurde in Kapitel 2 zusammengestellt, welchen diesbezüglichen Regelungen der öffentliche Haushalt unterliegt. Ausgehend vom Europäischen System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen ESVG 2010, dessen Regelungen die Haushaltsverordnungen des Bundes, der Länder und der Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder umsetzen, wurden die den verschiedenen Regelungen innewohnenden Grundsätze für die Abgrenzung von Investitionen und konsumtiven Ausgaben aufgezeigt. Aufgrund des föderalen Systems in Deutschland sind diese in den Bundesländern, aber auch über die staatlichen Ebenen hinweg (Bund, Länder, Gemeinden), jedoch nicht einheitlich umgesetzt.

Hinzu tritt, dass in Deutschland aktuell sowohl die kameralistische Buchführung als auch die doppische Buchführung etabliert ist. Während die Kameralistik „Baumaßnahmen“ und „laufende Unterhaltung“ erfasst und abgrenzt, operiert die doppische Buchführung mit „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ sowie „Erhaltungsaufwand“. Da beide Buchungssysteme schlussendlich wieder in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung bzw. der Finanzstatistik zusammengeführt werden sollen, wird die Abgrenzung weitgehend vergleichbar umgesetzt. Hierfür ist nicht zuletzt auch die Einsetzung des *Gremiums zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens* nach § 49a HGrG verantwortlich, dass über die Verabschiedung der Standards staatlicher Doppik und den „Standard zum Verwaltungskontenrahmen“ einschließlich zugehöriger Funktions- und Gruppierungspläne für eine Vereinheitlichung sorgen soll. Allerdings sind historisch bedingt oder aufgrund abweichender Bezüge bei nicht eindeutigen Abgrenzungsfragen durchaus abweichende Zuordnungen festzustellen bzw. denkbar.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass durch eine enge Bindung der Standards staatlicher Doppik an das Handelsrecht und deren Umsetzung in den Gemeindehaushaltsordnungen der Bundesländer eine vergleichsweise enge Interpretation des Investitionsbegriffs für die Doppik relevant ist. Demnach ist in Abhängigkeit der jeweils in der Anlagenbuchhaltung erfassten Vermögensgüter und deren Lebensdauern lediglich dann von einer Investition auszugehen, wenn eine wesentliche Werterhöhung durch Maßnahmen und/oder eine wesentliche Verlängerung der Lebensdauer erfolgt. Ist beispielsweise als Vermögenswert das Bauwerk als Ganzes erfasst, liegt dann eine Investition vor, wenn das Objekt in substanzbestimmenden Teilen erweitert, erneuert oder verbessert wurde. Die Erneuerung muss dabei zu einer deutlichen Verlängerung der Gesamtlebensdauer des Bauwerks führen.

Ausweislich der Handhabung in verschiedenen Regelungen auf Bundes- und Landesebene lässt die Kameralistik eine etwas weitere Interpretation zu. Hier werden als Investitionen Baumaßnahmen eingestuft, die zwar grundsätzlich an den gleichen Kriterien gemessen werden,



## Abgrenzung von Investitionen und konsumtiven Ausgaben

Klärung der Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg

allerdings werden auch großflächige Maßnahmen der Erhaltung den Investitionen zugeordnet. Dies ist möglicherweise darauf zurückzuführen, dass eine Vermögensrechnung für den Bund und die Länder bisher nicht standardmäßig eingeführt ist und insofern eine direkte Verknüpfung zur Darstellung der Investitionen als Vermögenswerte fehlt.

Vor dem Hintergrund, dass Brandenburg aktuell seinen Haushalt kameralistisch führt und auch eine Vermögensrechnung für den Wasserbau bisher nicht etabliert ist, empfehlen die Autoren dieses Gutachtens bis auf Weiteres auf den fachlichen Gehalt der Maßnahmen zur Abgrenzung von Investitionen abzustellen. Hierzu wurden in Kapitel 2.7 Kriterien entwickelt, die für die Abgrenzung genutzt werden können.

Die folgende Abbildung 3 systematisiert die im Lebenszyklus von wasserwirtschaftlichen Anlagen notwendigen Maßnahmen in Maßnahmetypen und ordnet diese den Kategorien „investive Maßnahmen“ und „konsumtive Maßnahmen“ zu.

ERHALTUNG	Kontrolle, Zustandskontrolle <i>(regelmäßige Beobachtungen, Besichtigungen, Inspektionen, Prüfungen von wasserwirtschaftlichen Anlagen)</i>		Konsumtive Maßnahmen
	Betriebliche Unterhaltung (Wartung) <i>(bspw. Grünpflege, Reinigung)</i>		
	BAULICHE ERHALTUNG	Bauliche Unterhaltung (Instandhaltung) <i>(Maßnahmen an nicht substanzbestimmenden Bauteilen die nicht der Anpassung an geänderte Vorgaben und Anforderungen dienen und örtlich-punktuell oder kleinflächige Maßnahmen an wasserwirtschaftlichen Anlagen; bspw. Vergießen von Rissen, kleinflächige Flick- und Ausbesserungsmaßnahmen)</i>	
		Instandsetzung <i>(umfangreiche bauliche Maßnahmen an substanzbestimmenden Bauteilen einer wasserwirtschaftlichen Anlage)</i>	
Ersatz <i>(Ersatz einer wasserwirtschaftlichen Anlage oder deren substanzbestimmender Bauteile)</i>			
Verstärkung, Erweiterung oder Vermehrung <i>(wesentliche Erhöhung der chemischen, statischen oder dynamischen Belastungsfähigkeit vorhandener substanzbestimmender Bauteile wasserwirtschaftlicher Anlagen oder wesentliche Anpassung an geänderte Anforderungen nicht substanzbestimmender Bauteile)</i>			Investive Maßnahmen
Umbau, Umgestaltung oder Rückbau <i>(wesentlicher Um- oder Rückbau wasserwirtschaftlicher Anlagen oder deren substanzbestimmender Bauteile oder wesentliche Anpassung an geänderte Anforderungen nicht substanzbestimmender Bauteile)</i>			
Neubau bzw. Neuanlage <i>(Neuerrichtung wasserbaulicher Anlagen oder deren substanzbestimmender Bauteile oder nicht substanzbestimmender Bauteile, um geänderten Anforderungen zu entsprechen)</i>			

Abbildung 3: Systematisierung der Maßnahmen an wasserwirtschaftlichen Anlagen in Maßnahmetypen und deren Zuordnung zu den Kategorien „investiv“ und „konsumtiv“ (Quelle: eigene Darstellung)

Als Arbeitshilfe für die Abgrenzung von Investitionen aus haushälterischer Sicht wurde auf der Basis des Gutachtens in enger Abstimmung mit dem Ministerium für Landwirtschaft, Umwelt und Klimaschutz jeweils ein Prüfschema für wasserwirtschaftliche Anlagen und Gewässer entwickelt (beigefügt als Anlage 1). Diese orientieren sich an den im Gutachten identifizierten wesentlichen Prüfkriterien (Abgrenzungskriterien) und systematisieren diese in eine für einen



## **Abgrenzung von Investitionen und konsumtiven Ausgaben**

Klärung der Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg

---

praxisgerechten Prüfdurchlauf sinnvolle Abfolge. Ein Leitfaden erläutert die Anwendung der Prüfschemata und zeigt verschiedene Anwendungsbeispiele auf.

## Literaturverzeichnis

Bundesministerium der Finanzen (BMF). (18. Juli 2003). Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden. Bonn.

Bundesministerium der Finanzen (BMF). (August 2015). Das System der öffentlichen Haushalte. Berlin.

Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste. (30. August 2018). Einzelfrage zur Berechnung von Investitionen des Sektors Staat, Sachstand, WD 4 - 3000 – 142/18.

Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste. (10. August 2018). Haushaltsrechtlicher Investitionsbegriff, Kurzinformation, WD 4 - 3000 – 125/18.

DWA. (2010). *Merkblatt DWA-M 610 Neue Wege der Gewässerunterhaltung - Pflege und Entwicklung von Fließgewässern*. Hennef: Deutsche Vereinigung für Wasserwirtschaft, Abwasser und Abfall e.V.

Eck, A., Ragnitz, J., Scharfe, S., Thater, C., & Wieland, B. (2015). *Öffentliche Infrastrukturinvestitionen: Entwicklung, Bestimmungsfaktoren und Wachstumswirkungen*. ifo Dresden Studien, No. 72.

EUROSTAT. (2014). *Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen - ESVG 2010*. Luxemburg.

FGSV. (2012). *Empfehlungen für das Erhaltungsmanagement von Innerortsstraßen E EMI 2012*. Forschungsgesellschaft für Straßen- und Verkehrswesen e. V.

Frenkel, M., & John, K. (2011). *Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung*.

gpaNRW. (10. April 2015). Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand beim Infrastrukturvermögen. Herne.

Hesse, M., & Starke, T. (2015). Kommunale Investitionen - Einfluss des Erfassungskonzepts. In K. L. Junckernheinrich, *Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2015* (S. 393-). Berlin.

Krumnow, J., Gramlich, L., Lange, T. A., & Dewner, T. M. (Hrsg.). (2002). *Gabler Bank Lexikon, 13. vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage*. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH.

Land Brandenburg. (2014). *Verwaltungsvorschriften zur Haushaltssystematik des Landes Brandenburg vom 24.11.2014 (ABI./14 [Nr. 04], S. 99)*.

Landesrechnungshof Brandenburg. (2016). *Jahresbericht 2016*. Potsdam.

## Abgrenzung von Investitionen und konsumtiven Ausgaben

Klärung der Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg

---

Lenk, T., Hesse, M., Kilian, M., Rottmann, O., & Starke, T. (2016). *Zukunftswirksame Ausgaben der öffentlichen Hand: Eine infrastrukturbezogene Erweiterung des öffentlichen Investitionsbegriffs*. Leipzig.

Mende, B., & Achim, W. (kein Datum).

Mende, B., & Wilmsmeier, A. (2010). *Die Abgrenzung von Investitionen und Instandhaltungen in Bezug auf Straßen und Ingenieurbauwerke*. (Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH, Hrsg.) Gelsenkirchen.

Ministerium des Innern und für Sport Rheinland-Pfalz. (17. Januar 2017). Arbeitshilfe - zur Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Instandhaltungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden und von Straßenausbaumaßnahmen. Mainz.

Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport, AG "Umsetzung Doppik". (22. Februar 2013). Hinweise der AG Umsetzung Doppik zum Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen (Stand: 22.02.2013). Hannover.

Sächsisches Staatsministerium des Inneren. (2013). VwV Gliederung und Gruppierung. SächsABl. SDr. S. S 808.

Sächsisches Staatsministerium des Inneren. (30. April 2009). FAQ 1.2 - Abgrenzung von Investition und Instandhaltung bei Straßen.

Schach, O. H. (Juli / August 2006). Lebenszykluskosten von Brückenbauwerken. *Bauingenieur*, S. ohne.

Statistisches Bundesamt (Destatis). (2019). *Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen - Arbeitsunterlage Investitionen*. Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (Destatis). (2019a). *Finanzen und Steuern - Fachbegriffe der Finanz- und Personalstatistiken*. Wiesbaden.

TEEB, N. D. (2012). *Der Wert der Natur für Wirtschaft und Gesellschaft*. München, Leipzig, Bonn.

Thöne, M. (2005). *Wachstums- und nachhaltigkeitswirksame öffentliche Ausgaben ("WNA")*. Köln: FiFo-Berichte.

## Anlage 1: Prüfungsschema

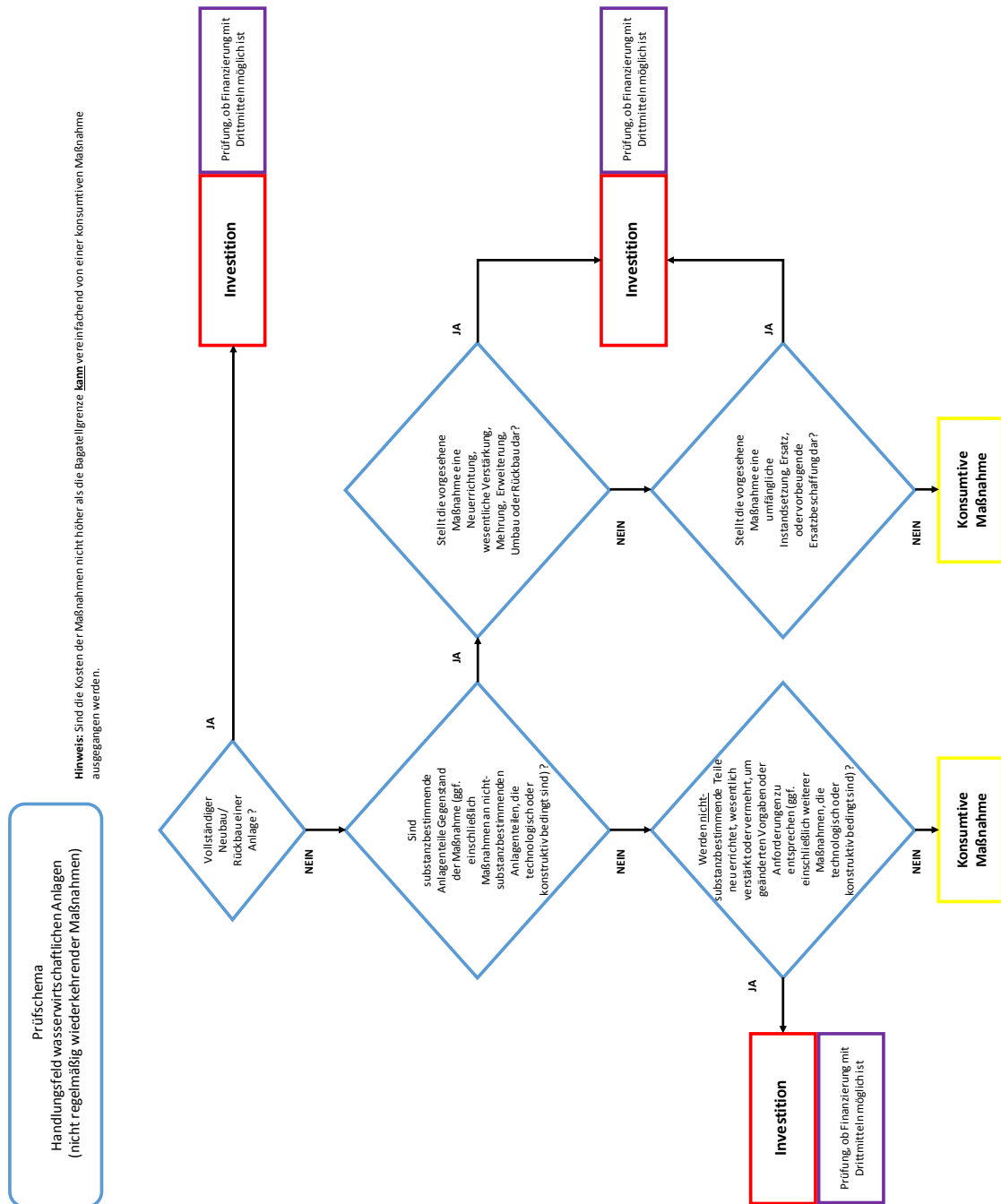


Abbildung 4: Prüfschema zur Abgrenzung investiver von konsumtiven Maßnahmen an wasserwirtschaftlichen Anlagen

## Abgrenzung von Investitionen und konsumtiven Ausgaben

Klärung der Einordnung von Maßnahmen an Gewässern und wasserwirtschaftlichen Anlagen im Land Brandenburg

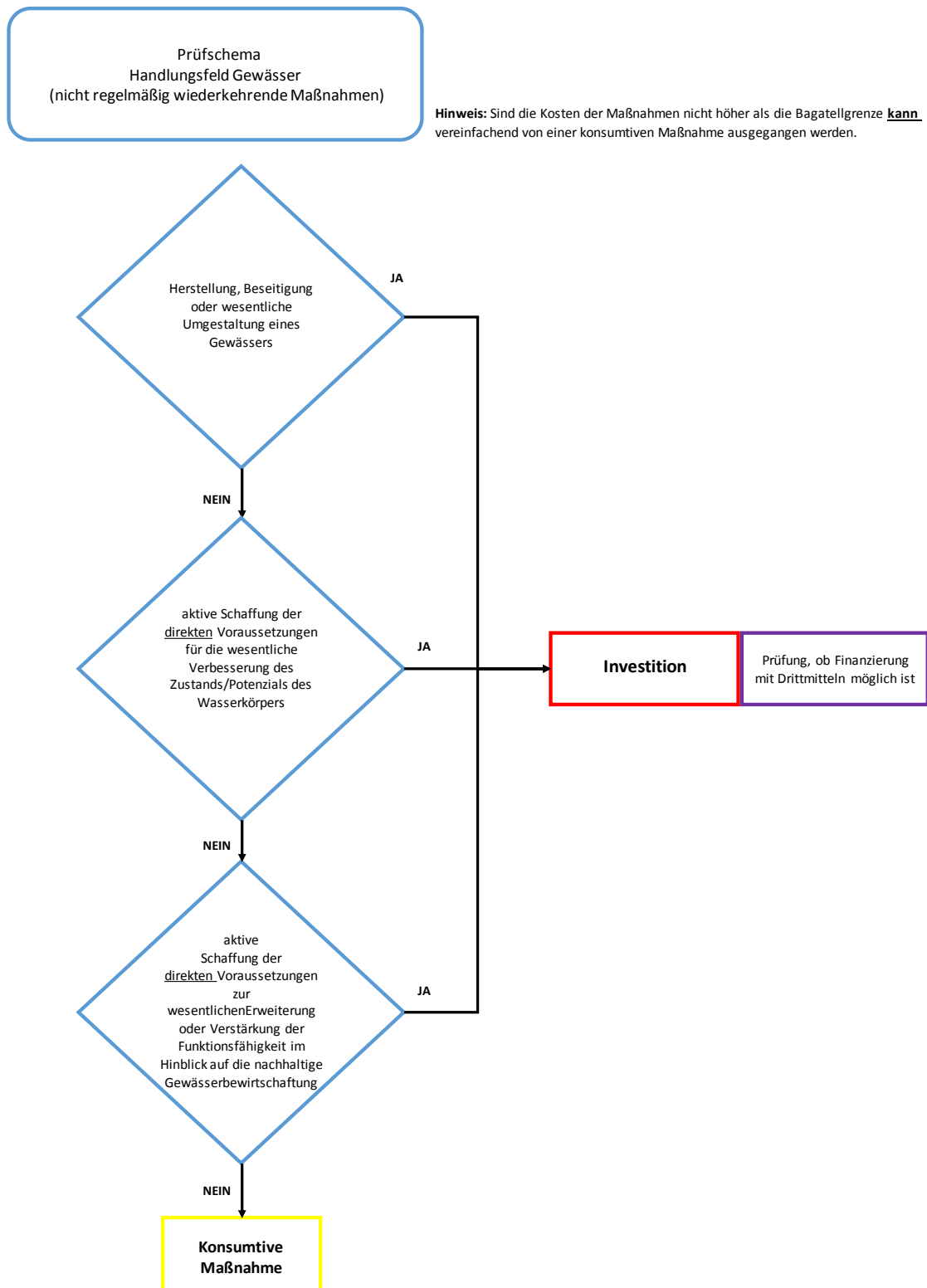


Abbildung 5: Prüfschema zur Abgrenzung investiver von konsumtiven Maßnahmen an Gewässern

## Disclaimer

Das Gutachten wurde von Alfen Consult GmbH und seecon Ingenieure GmbH (zusammen „die Autoren des vorliegenden Gutachtens“) im Auftrag des Ministeriums für Landwirtschaft, Umwelt und Klimaschutz („Auftraggeber“) erstellt. Es ist ausschließlich für die Zwecke des Auftraggebers bestimmt und berücksichtigt nicht die Interessen außenstehender Dritter. Sie dienen der Entscheidungsvorbereitung beim Auftraggeber über die zukünftige Handhabung von Investitionen und stellen insbesondere keine Rechtsberatungsleistungen dar.

Das Gutachten muss im Kontext seiner Erstellung verstanden werden, einschließlich der Einschränkungen bezüglich der Verfügbarkeit von Zeit und Informationen, der Qualität dieser Informationen und der mit dem Auftraggeber getroffenen Vereinbarungen und Annahmen. Informationen und Auffassungen können ohne vorherige Ankündigung geändert werden.

Die in diesem Dokument enthaltenen Informationen werden Dritten nur unter der Bedingung zur Verfügung gestellt, dass die Autoren des vorliegenden Gutachtens keine Haftung für die bereitgestellten Informationen, einschließlich aller Fehler oder Ungenauigkeiten und daraus folgende Schäden materieller oder ideeller Art, übernimmt.

Haftungsansprüche gegen die Autoren des vorliegenden Gutachtens bzw. deren Mitarbeiter, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen.

