

### **Instandhaltungsrückstellungen („Aufwandsrückstellung“)**

Rechtsgrundlage für Rückstellungen ist der **§ 36 GemHVO**. Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen sind Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss ist. Liegen die Bedingungen für die Bildung von Rückstellungen vor, so sind diese in angemessener Höhe unter Beachtung des Vorsichtsprinzips zu bilden und in der Bilanz zu passivieren.

Durch die Bildung von Rückstellungen werden die Aufwendungen der entsprechenden Verursachungsperiode (Haushaltsjahr) zugeordnet. In dem Jahr, in dem die tatsächlich anfallenden Aufwendungen entstehen, können diese durch Auflösung der Rückstellung neutralisiert werden.

§ 36 Abs. 3 GemHVO regelt die **Instandhaltungsrückstellungen** („Aufwandsrückstellung“). Obwohl es sich haushaltsrechtlich hierbei um eine Verpflichtung der Gemeinde gegen sich selbst handelt (Innenverpflichtung) hat der Gesetzgeber ausdrücklich die Bilanzierung der Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen zugelassen.

Mit der Verpflichtung der Gemeinde, ihre für die Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten undutzungsgemäß instand zu halten, soll dem Verfall von gemeindlichen Vermögensgegenständen entgegengewirkt werden, um auch insoweit die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu sichern (vgl. auch § 90 Abs. 2 Satz 1 GO NRW).

Die Gemeinde wird deshalb durch § 36 Abs. 3 GemHVO **ausdrücklich verpflichtet**, bei einer im Haushaltsjahr unterlassenen Instandhaltung von gemeindlichen Sachanlagen in ihrer Bilanz entsprechende Rückstellungen anzusetzen, wenn die **Nachholung** der Instandhaltung **erforderlich** und **hinreichend konkret beabsichtigt** und die Instandhaltung **als bisher unterlassen** bewertet werden muss.

In den anderen Fällen einer unterlassenen Instandhaltung ist von der Gemeinde zu prüfen, ob eine voraussichtliche dauerhafte Wertminderung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorliegt, die zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führt (vgl. § 35 Abs. 5 GemHVO).

Das Kriterium „**hinreichend konkret beabsichtigt**“ ist dann erfüllt, wenn die Gemeinde die nachzuholende geplante Instandhaltungsmaßnahme von ihrem Umfang her sachlich und zeitlich zutreffend abgegrenzt und die Maßnahmen im Rahmen ihrer mittelfristigen Ergebnisplanung (Haushaltsjahr + drei Planungsjahre) einbezogen hat. Die Gemeinde muss dabei die notwendigen und umsetzbaren Instandhaltungsmaßnahmen im Einzelnen konkretisieren und den künftigen Haushaltsjahren jahresbezogen zuordnen.

Darüber hinaus muss die Gemeinde die **Wirtschaftlichkeit** der Instandhaltungsmaßnahme sowie die **Realisierbarkeit** dieser im Rahmen ihrer eigenen Leistungsfähigkeit prüfen und in die Umsetzungsplanung einbeziehen. Mit der Instandhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wird in der Regel von der Gemeinde das Ziel verfolgt, den Gegenstand

während seiner **Nutzungszeit** für die gemeindliche Aufgabenerfüllung verfügbar und nutzbar zu erhalten.

Der Begriff der **Instandhaltung** umfasst dabei **Maßnahmen** der Gemeinde zur **Wiederherstellung des bestimmungsgemäßen Gebrauchszustandes des Vermögensgegenstandes** im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung („Soll-Zustand“). Die Bildung einer Instandhaltungsrückstellung ist daher vom tatsächlichen Instandsetzungsbedarf bei dem betroffenen Gegenstand abhängig.

Der Begriff der **Unterhaltung** umfasst hingegen **Maßnahmen zur Erhaltung des nutzbaren Zustandes eines Vermögensgegenstandes**, welche nicht durch eine Instandhaltungsrückstellung abgedeckt werden können. In diesen Fällen wird der Vermögensgegenstand bereits bevor er nicht mehr nutzbar oder tatsächlich defekt/reparaturbedürftig ist unterhalten. Eine unterlassene Instandhaltung liegt hier noch nicht vor.

Als „**unterlassen**“ kann dabei eine Instandhaltung gewertet werden, wenn die im Haushaltsjahr sachlich notwendige geplante Instandhaltungsmaßnahme nicht ausgeführt wurde. Darüber hinaus gelten als „unterlassen“ auch nicht durchgeführte Instandhaltungsmaßnahmen, für die es erst im Haushaltsjahr einen Anlass gegeben hat, z.B. bei Schadensfällen.

Der Entscheidung zum Ansatz einer Instandhaltungsrückstellung in der Bilanz muss daher unmittelbar eine entsprechende Einbeziehung in die gemeindliche Haushaltsplanung folgen.

Sofern sich die Gemeinde gegen eine Nachholung einer Instandhaltung entscheidet ist zu prüfen, ob aufgrund des vorliegenden Schadens oder Mangels eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei dem Vermögensgegenstand vorliegt und der Wert daher durch eine außerplanmäßige Abschreibung zu mindern ist.

Daraus ergibt sich auch, dass für einen **abgeschriebenen Vermögensgegenstand** keine Instandhaltungsrückstellung mehr gebildet werden kann, da in diesem Fall keine entsprechende Wertminderung des Gegenstandes eintreten kann. Ein solcher Gegenstand ist dann bereits komplett abgeschrieben und hat das vorgesehene „Ende“ seiner Nutzung erreicht. Nicht ausgeschlossen ist, dass ein vollständig abgeschriebener Gegenstand noch ausreichend nutzbar ist, sodass die entsprechende Ersatzbeschaffung/Kompletterneuerung erst später getätigt werden kann.

Die Entscheidung der Gemeinde, eine unterlassene Instandhaltung nachzuholen, stellt darüber hinaus haushaltsrechtlich eine Verpflichtung der Gemeinde gegen sich selbst dar. **Der gemeindliche Haushaltsplan zeigt durch eine konkrete Veranschlagung auf, dass ein vorhandener örtlicher Instandhaltungsbedarf sach- und zeitgerecht abgearbeitet werden soll.**

Sollten im Haushaltsplan konkret beabsichtigte Instandhaltungsmaßnahmen nicht umgesetzt werden, sind die entsprechenden Rückstellungen ertragswirksam aufzulösen, da der Grund für die Rückstellungsbildung (Nachholung einer unterlassenden Instandhaltung) entfällt. Gleichzeitig ist allerdings der betreffende Vermögensgegenstand in seinem bilanziellen Wert anzupassen und eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Diese Wertanpassung ist dann von der Gemeinde zum gleichen Abschlussstichtag vorzunehmen wie die Auflösung der Rückstellung, sodass aus haushaltswirtschaftlicher Sicht die Aufwendungen aus der Sonderabschreibung durch die Erträge aus der Rückstellungsauflösung gedeckt werden.