



**Bund der Steuerzahler
Schleswig-Holstein e.V.**

Gegensteuern - mit Rat und Tat

Der Präsident

An die
Vorsitzende des Innen- und
Rechtsausschusses des
Schleswig-Holsteinischen Landtages
Frau Monika Schwalm, MdL
Landeshaus, Postfach 71 21

Schleswig-Holsteinscher Landtag
Umdruck 15/2999

24171 Kiel

Kiel, 4. Februar 2003

Änderung des Kommunalabgabengesetzes des Landes Schleswig-Holstein

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

für die Möglichkeit, zu den Änderungsvorschlägen für das Kommunalabgabengesetz des Landes Schleswig-Holstein Stellung nehmen zu dürfen, danken wir Ihnen. Die verspätete Abgabe unserer schriftlichen Stellungnahme bitten wir zu entschuldigen.

In unserer Stellungnahme wollen wir uns im wesentlichen auf die Frage konzentrieren, ob und inwieweit Beiträge und Zuschüsse bei der Abschreibung berücksichtigt werden sollten. Auch zu der Frage nach Sonderrücklagen für kostenrechnende Einrichtungen geben wir ein Votum ab. Darüber hinaus nehmen wir Stellung zu der Möglichkeit, alternativ auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder auf Basis des Wiederbeschaffungszeitwertes abschreiben zu können.

Mit den drei genannten Fragestellungen beschäftigen wir uns inhaltlich. Überlegungen zum Wortlaut der Formulierungen bzw. zur richtigen Stelle des Gesetzes, an der die Fragestellung geklärt werden soll, wollen wir dagegen nicht anstellen.

Die Frage der Abschreibungen auf Beiträge und Zuschüsse ist für uns der Kernpunkt der beabsichtigten Gesetzesänderungen. Derzeit ist nach herrschender Rechtsauffassung des Innenministeriums gesetzlich normiert, dass Beiträge und Zuschüsse bei der Berechnung der Abschreibungen einbezogen werden müssen. Eingeschränkt wird dieser Grundsatz nur in den Fällen, in denen das Wirtschaftsministerium Anlagen zur Abwasserbeseitigung als wirtschaftsnahe Infrastruktur fördert. In diesen Fällen ist nach unserer Kenntnis im jeweiligen Zuwendungsbescheid die Bestimmung enthalten, dass die aus diesem Grunde geleisteten Zuwendungen bei der Abschreibung abzusetzen sind.

Die Gesetzesvorschläge sehen vor, in diesem Punkt den Kommunen ein Wahlrecht einzuräumen. Danach sollen sie selbst entscheiden dürfen, ob sie Beiträge und Zuschüsse abschreiben wollen. Dieses ist aus Sicht des Bundes der Steuerzahler ein wesentlicher Schritt in die richtige Richtung, den wir ausdrücklich begrüßen. Sinnvoll und konsequent wäre es jedoch, die Absetzung der Beiträge und Zuschüsse von den Abschreibungen gesetzlich vorzuschreiben. Wir sehen nämlich keinen nachvollziehbaren Grund, Abschreibungen auf Beiträge und Zuschüsse zu bilden.

Bei der kontroversen Diskussion um diesen Punkt geht es im Kern um die Frage nach dem Abschreibungsbegriff:

Was sind eigentlich Abschreibungen und welchem Zweck dienen sie?

Der Bund der Steuerzahler verwendet den kaufmännischen Abschreibungsbegriff, wie er im **Handels- und Steuerrecht** zwingend vorgeschrieben ist. Die vom Innenministerium vorgetragene Auffassung beruht dagegen auf einem gänzlich anderen Verständnis von Abschreibungen. Für privatrechtliche Unternehmen ist es nach Handels- und Steuerrecht nicht zulässig, Abschreibungen in der Form zu bilden, wie es das Innenministerium für kostenrechnende kommunale Einrichtungen befürwortet. Und dieses mit gutem Grund: Denn durch die Abschreibung auf Kapital, das nicht vom Unternehmen aufgebracht wurde, wird ein Aufwand ausgewiesen, der nicht tatsächlich entstanden ist. Hierdurch wird das Ergebnis im Jahresabschluss schlechter dargestellt, als es tatsächlich ist. Mit Hilfe dieser versteckten Gewinne werden stille Reserven angespart, die im weiteren Zeitverlauf nie wieder aufgelöst werden.

Nach **kaufmännischem Verständnis** dienen die Abschreibungen dazu, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines langlebigen Wirtschaftsgutes auf die angenommene Nutzungsdauer aufzuteilen. Dabei wird davon ausgegangen, dass sich das Wirtschaftsgut gleichmäßig abnutzt. Die Aufwendungen für die Anschaffung werden somit in den Jahren buchhalterisch erfasst, in denen das Wirtschaftsgut auch genutzt wird.

In vielen Fällen entspricht die angenommene Nutzungsdauer nicht der tatsächlichen Nutzungsdauer im Betrieb. Dies ist buchhalterisch jedoch nur von geringer Bedeutung, da in diesem Fall lediglich die Periodenzuordnung des Aufwandes nicht mehr korrekt ist. Die Summe der Aufwendungen entspricht jedoch immer dem Anschaffungs- oder Herstellungswert des Anlagegutes. Am Ende des Abschreibungszeitraumes ist genau der Wert verbraucht, der ursprünglich von dem Unternehmen investiert und damit finanziert worden ist.

Ein ganz anderes Verständnis von Abschreibungen steht hinter der **Argumentation des Innenministeriums**. Hier geht man davon aus, dass mit den Abschreibungen Liquiditätsüberschüsse erwirtschaftet werden sollen, aus denen zum Ende der Abschreibungsperiode die Ersatzinvestitionen für das aufgebrauchte Anlagegut finanziert werden können. Abschreibungen werden als Aufwand bei der Gebührenkalkulation berücksichtigt, ohne dass dem ein Liquiditätsabfluss entgegensteht. Der so entstehende Liquiditätsüberschuss wird in einer Rücklage angespart, aus der später die Ersatzinvestition finanziert werden kann. Man kann diesen Abschreibungsbegriff

auch als „Ansparabschreibungen“ bezeichnen. „Ansparabschreibungen“ sind, wie bereits erwähnt, handels- und steuerrechtlich nicht zulässig.

Auch bei den „Ansparabschreibungen“ wird für den Abschreibungszeitraum eine angenommene Nutzungsdauer unterstellt. Bei dieser Form der Abschreibungen ist es jedoch nicht unerheblich, ob die tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsgutes mit der angenommenen Nutzungsdauer übereinstimmt. Ist das Anlagegut aufgebraucht, bevor der Abschreibungszeitraum beendet ist, steht nicht genug Liquidität für die Finanzierung der Ersatzinvestitionen zur Verfügung. Umgekehrt verhält es sich in dem Fall, in dem das Anlagegut über den Abschreibungszeitpunkt hinaus genutzt wird. In diesem Fall ist eine Rücklage angespart worden, die nicht zeitgerecht aufgebraucht wird.

Entsprechend verhält es sich bei der größten Zahl der leitungsgebundenen öffentlichen Ver- und Entsorgungseinrichtungen. Diese werden nämlich in aller Regel durch laufende Unterhaltung und regelmäßige Anpassung an den Stand der Technik dauerhaft betriebsbereit gehalten. Die Fiktion, dass ein Kanalrohr oder eine Kläranlage zu einem vorher festgelegten Zeitpunkt quasi über Nacht nicht mehr nutzbar ist und durch eine vollständig neue Anlage ersetzt werden muss, ist vollkommen unrealistisch. Die laufenden Unterhaltungsaufwendungen werden ohnehin bei der Gebührenkalkulation berücksichtigt. Erneuerungsinvestitionen, die den Wert der Anlage erhöhen, führen zu neuen zusätzlichen Abschreibungen. Unvorhergesehene Außenwirkungen (z.B. durch höhere Gewalt) sind in aller Regel versichert bzw. können als Wagnisrisiko in die Gebührenkalkulation aufgenommen werden. Die aus den „Ansparabschreibungen“ gespeiste Rücklage für die Finanzierung einer fiktiven Ersatzinvestition wird also aller Voraussicht nach niemals aufgebraucht werden! Hierin liegt der maßgebliche Gedankenfehler bei der Argumentation des Innenministeriums.

Bei der Frage nach der Berücksichtigung der Beiträge und Zuschüsse für die Bildung der Abschreibungen kommen die beiden **unterschiedlichen Abschreibungsmodelle** naturgemäß zu **verschiedenen Ergebnissen**. Da bei den kaufmännischen Abschreibungen nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten umgelegt werden, die dem Unternehmen tatsächlich entstanden sind, ist eine Berücksichtigung von Anschlussbeiträgen und staatlichen Zuschüssen, die ja nicht von dem Unternehmen bzw. der kommunalen Einrichtung finanziert wurden, ausgeschlossen. Das Abschreibungsmodell des Innenministeriums geht dagegen davon aus, dass die Gesamtanlage ersetzt werden muss und deshalb auch für die Anteile, die aus Anschlussbeiträgen und staatlichen Zuschüssen finanziert worden sind, eine Rücklage für die Ersatzinvestitionen angespart werden muss.

Welche Auswirkungen haben die unterschiedlichen Abschreibungsmethoden auf die Höhe der Benutzungsgebühren und damit die Belastung der Gebührenzahler?

Die kaufmännische Abschreibungsweise gibt die ökonomischen Verhältnisse verursachergerecht wider. Die bei der Ersterstellung der Anlage lebende Generation finanziert einen Teil der Investitionen durch ihre Anschlussbeiträge. Ein weiterer Teil wird durch Zuschüsse finanziert, die aus dem allgemeinen Steueraufkommen derselben Generation stammen. Die übrigen Mittel (Eigenmittel der Kommune und Kredite)

werden über den Abschreibungszeitraum ebenfalls auf die Nutzer umgelegt. Die aus den Abschreibungen resultierende Liquidität dient im Falle der Fremdfinanzierung zur ordentlichen Tilgung der Kredite. Die Abschreibung auf die Eigenmittel der Kommune schafft Liquidität, so dass am Ende des Abschreibungszeitraumes die eingesetzten Eigenmittel wieder in vollem Umfange zur Verfügung stehen. Hinzu kommen in diesem Fall die kalkulatorischen Zinsen auf die Eigenmittel. Insgesamt wird bei kaufmännischer Abschreibung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten also weder der Gebührenzahler übermäßig belastet, noch das Vermögen des kommunalen Aufgabenträgers geschmälert.

Bei der vom Innenministerium befürworteten „Ansparabschreibung“ verhält es sich jedoch anders. Hier werden die Gebührenzahler übermäßig belastet, der kommunale Aufgabenträger erhält Mittel, die seine Kosten übersteigen. Damit wird das Kostendeckungsprinzip des Kommunalabgabengesetzes ausgehebelt.

Die bei der Ersterstellung der Anlage lebende Generation wird doppelt belastet: Sie finanziert über ihre Anschlussbeiträge und über die aus ihren Steuermitteln aufgebrauchten staatlichen Zuschüsse einen Teil der Investitionen selbst. Die Kosten für diesen Investitionsanteil wird aber anschließend über die Abschreibungen noch einmal auf sie als Gebührenzahler umgelegt. Diese Doppelbelastung ist in keinsten Weise gerechtfertigt. Aus der Abschreibung ergibt sich eine Liquidität, die über die Fremdkapitaltilgung und die Rückzahlung der Eigenmittel der Kommune hinausgeht. Nach Auffassung des Innenministeriums soll durch diese Liquidität eine Rücklage angespart werden, aus der am Ende der Abschreibungsperiode die Ersatzinvestition – dann ohne Kreditaufnahme und staatliche Zuschüsse – finanziert werden kann. In der Realität ist zum Ende der Abschreibungsperiode die Ersatzinvestition aber überhaupt noch nicht notwendig. Die Rücklage wird somit nicht verwendet und steht als zusätzliches Finanzierungsinstrument zweckwidrig dem allgemeinen Kommunalhaushalt zur Verfügung. Die Gebührenzahler der ersten Generationen leisten somit einen Finanzierungsbeitrag zu den allgemeinen Aufgaben der Kommune.

Welchen Einfluss hat die Abschreibungsmethode auf die Finanzierung einer Ersatzinvestition?

Auch bei der Finanzierung einer möglichen Ersatzinvestition gibt die kaufmännische Form der Abschreibung die ökonomischen Gegebenheiten zutreffend wider: Die leistungsgebundenen Einrichtungen halten in aller Regel über eine Generation hinaus. Durch regelmäßige Unterhaltung kann ihre Nutzungsdauer über 100 Jahre betragen. Dieses zeigen beispielsweise die Kanalnetze der großen Städte. Selbstverständlich werden neben der reinen Wartung immer wieder Teile der Anlagen erneuert werden müssen. Dazu gehört auch die Anpassung an den jeweiligen aktuellen Stand der Technik. Die Finanzierung dieser Erneuerungen kann zum Teil über Eigenmittel der Kommune erfolgen. Die ursprünglich bei der Erstinvestition eingesetzten Eigenmittel sind ja über die Abschreibungen zurückgeflossen. Zu einem zweiten Teil können die Erneuerungsinvestitionen aus ordentlichen Krediten finanziert werden. Die Kreditzinsen können bei der Gebührenkalkulation Berücksichtigung finden, die Tilgung wird aus den Abschreibungen erwirtschaftet. Insofern trägt dann die zum Zeitpunkt der Erneuerung lebende Generation auch die Kosten für die Ersatz- bzw. Erweiterungsinvestition. Darüber hinaus kann der Kommune die Möglichkeit eingeräumt werden,

für die Erneuerung weitere Beiträge zu erheben. Einen entsprechenden Formulierungsvorschlag sieht das Innenministerium für § 8 Abs. 1 des Kommunalabgabengesetzes vor. Es steht unter diesen Voraussetzungen dem jeweiligen kommunalen Aufgabenträger frei, über die Zusammensetzung der Finanzierung für die Erneuerungsinvestition aus Eigenmitteln, Kreditmarktmitteln und Erneuerungsbeiträgen zu entscheiden. Eine neuerliche staatliche Bezuschussung ist dafür nicht erforderlich. Völlig unabhängig von der Finanzierung werden bei dieser Konstruktion die Aufwendungen immer derjenigen Generation zugerechnet, die die Einrichtungen vornehmlich nutzt.

Die Position des Innenministeriums sieht dagegen vor, die Ersatzinvestition aus den Rücklagen zu tragen, die durch die Abschreibungen auch der Zuschüsse und Beiträge angespart worden sind. Da, wie bereits ausgeführt, die Nutzungsdauer über den Abschreibungszeitraum hinausgehen wird, sollte auf jeden Fall eine ausreichende Rücklage zur Verfügung stehen, um die gesamte Erneuerungsinvestition hieraus zu finanzieren. Diese Rücklage liegt vermutlich bereits seit vielen Jahren fest, bevor sie in Anspruch genommen wird. Die Erneuerungsinvestition wird also aus Mitteln finanziert, die von einer vorangegangenen Generation aufgebracht worden sind. Bei laufender Unterhaltung der Anlagen wird die Rücklage nie aufgebraucht werden, sondern durch ihre Verzinsung eher vergrößert. Künftige Generationen werden danach überhaupt nicht an der Investitionsfinanzierung beteiligt. Diese Ungleichbehandlung der Generationen ist in keinsten Weise gerechtfertigt.

Aus der vorgetragenen Argumentation wird deutlich, dass lediglich die kaufmännische Abschreibungsmethode nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine sachgerechte Form darstellt, um die angenommene Abnutzung der Einrichtungen zu periodisieren. Von daher sollte das **Kommunalabgabengesetz** festlegen, dass **ausschließlich kaufmännische Abschreibungen nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zulässig** sind.

Wie sollten die Rücklagen im Kommunalhaushalt ausgewiesen werden?

Bei der vom Innenministerium befürworteten „Ansparabschreibung“ kommt ein **weiteres Problem** hinzu: Die angesammelten Rücklagen werden im allgemeinen Kommunalhaushalt veranschlagt. Ihre Liquidität kann dort zur Finanzierung allgemeiner öffentlicher Aufgaben herangezogen werden. Gegenüber dem Gebührenzahler ist jedoch der korrekte Ausweis der Rücklagen zuzüglich ihrer Verzinsung vorzunehmen. Über die langen Zeiträume von der Ansparung der Rücklage bis zu ihrer (teilweisen) Verwendung für eine Erneuerungsinvestition ist es jedoch ausgesprochen schwer, Transparenz über die Höhe der zur Verfügung stehenden Rücklagen sowie ihre korrekte Verzinsung herzustellen. Es ist schon heute absehbar, dass es künftig Rechtsstreitigkeiten darüber geben wird, ob bei einer anstehenden Erneuerungsinvestition die möglicherweise seit Jahrzehnten bestehende Rücklage ordnungsgemäß verzinst von der Kommune eingesetzt wird.

Umgekehrt wird es der Gemeinde schwer fallen, im Falle einer notwendigen Erneuerungsinvestition die Liquidität in vollem Umfange aufzubringen, da die vorhandenen Rücklagen ja regelmäßig zur Finanzierung anderer öffentlicher Aufgaben eingesetzt wurden. Die Kommune muss in diesem Falle teilweise Liquidität in Millionenhöhe zur Verfügung stellen, für die häufig nicht ausreichend Vorsorge getroffen wird.

Aus diesem Grunde befürwortet der Bund der Steuerzahler eine **Änderung der Gemeindehaushaltsverordnung**, in der geregelt wird, dass **für die kostenrechnenden Einrichtungen Sonderrücklagen** gebildet werden müssen. Denn nur durch solche Sonderrücklagen lässt sich für den Gebührenzahler die notwendige Transparenz schaffen, dass die von ihm aufgebrauchten Mittel vollständig und ordnungsgemäß verzinst fortgeschrieben werden. Und auch für die jeweilige Kommune bietet das Instrument der Sonderrücklage die einzig verlässliche Form, um sicherzustellen, dass die notwendigen Mittel auch dann zur Verfügung stehen, wenn sie für eine notwendige Erneuerungsinvestition benötigt werden.

Abschreibungen nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder nach dem Wiederbeschaffungszeitwert?

Wir sehen die Notwendigkeit, eine **weitere Bestimmung** des Kommunalabgabengesetzes **zu ändern**, die von den vorliegenden Änderungsvorschlägen nicht berührt wird. Das Kommunalabgabengesetz Schleswig-Holstein lässt eine Wahlmöglichkeit zwischen der Abschreibung nach den Herstellungs- oder Anschaffungskosten einerseits und nach dem Wiederbeschaffungszeitwert andererseits zu.

Auch die Abschreibung nach dem Wiederbeschaffungszeitwert stellt eine nicht sachgerechte Form der Periodisierung dar. Sie korrespondiert unmittelbar mit dem vom Innenministerium vertretenen Abschreibungsbegriff. Lediglich wenn die Abschreibungen dazu dienen, die notwendigen Finanzmittel für eine spätere Ersatzinvestition anzusparen, macht es Sinn, vom Wiederbeschaffungszeitwert abzuschreiben. Die oben ausführlich begründeten Argumente machen jedoch deutlich, dass ausschließlich die kaufmännische Form der Abschreibung eine sachgerechte Form der Periodisierung der Aufwendungen sicherstellt. Somit ist es folgerichtig, auch die Abschreibung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten zwingend vorzuschreiben. Hinzu kommt, dass für den Gebührenzahler die Berechnung des Wiederbeschaffungszeitwertes und die darauf entfallene Kalkulation der Abschreibungen kaum nachvollziehbar ist. Somit entspricht es auch dem Transparenzgebot, Abschreibungen nach dem Wiederbeschaffungszeitwert künftig zu untersagen.

Abschließend fassen wir noch einmal unsere Vorstellungen zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes zusammen:

- Eine Abschreibung auf Beiträge und staatliche Zuschüsse darf nicht länger zugelassen werden. Beiträge und Zuschüsse sind bei der Abschreibung abzusetzen.
- Für die Erhebung von Erneuerungsbeiträgen sollte den Kommunen ein Wahlrecht eingeräumt werden.
- Für die zweckgebundenen Rücklagen aus kostenrechnenden Einrichtungen sind bei den Kommunen Sonderrücklagen zu schaffen. Die Gemeindehaushaltsverordnung sollte entsprechend geändert werden.

- Die Abschreibung auf den Wiederbeschaffungszeitwert ist zu untersagen. Abschreibungen dürfen nur auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebildet werden.

Wir hoffen, Ihnen mit diesen Ausführungen unsere Position hinreichend erläutert zu haben. Für weitere Fragen und Diskussionen stehen wir Ihnen in der mündlichen Anhörung gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Willms', written in a cursive style.

(Prof. Dr. Manfred Willms)