

GPA-Mitteilung 10/2000

Az. 801.053

01.07.2000

Abschreibung von Verbandsanlagen beim Eigenbetrieb der Gemeinde

1 Ausgangssituation; Probleme bei Anwendung des Mitteilungsverfahrens

Wenn einem Zweckverband im Rahmen einer öffentlichen Einrichtung Aufgaben (z.B. die Reinigung von Abwasser) übertragen werden und die Abgabenhöhe bei den Mitgliedsgemeinden verbleibt, sind die anteilig auf die jeweiligen Gemeinden entfallenden Abschreibungen der Verbandsanlagen bei diesen gebührenfähige Kosten im Sinne von § 9 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KAG. Je nach Finanzierung des Zweckverbands kann es aber insoweit bei Gemeinden, die die Einrichtung als Eigenbetrieb führen, zu Abweichungen zwischen dem gebührenrechtlichen und dem handelsrechtlichen Ergebnis kommen.

Soweit der Zweckverband den Mitgliedsgemeinden über die Verbandsumlage jeweils die anteiligen Abschreibungen der Verbandsanlagen in Rechnung stellt (vgl. hierzu BWGZ 1983, 156), stellen diese auch beim Eigenbetrieb der Gemeinde Aufwand dar. Bei vielen Zweckverbänden wird allerdings keine Abschreibungsumlage erhoben, sondern das sogenannte Mitteilungsverfahren praktiziert. Dabei teilt der Zweckverband den Mitgliedsgemeinden die Grundlagen zur Berechnung der anteiligen kalkulatorischen Kosten lediglich mit. Da diesen (in die Gebührenkalkulation einbezogenen) kalkulatorischen Kosten beim Eigenbetrieb der Gemeinde keine Aufwendungen gegenüberstehen, entstehen dort bei kostendeckenden Gebühren handelsrechtliche Gewinne. Zur Vermeidung eines solchen (bei den kommunalen Gremien und der Öffentlichkeit auf Akzeptanzprobleme stoßenden) Gewinnausweises wird das anteilige Vermögen des Zweckverbands von einigen Gemeinden unzulässigerweise wie eigenes Vermögen bilanziert und abgeschrieben.

2 Lösungsmöglichkeit bei Zweckverband ohne Fremdfinanzierung

In der Bilanz des gemeindlichen Eigenbetriebs sind die als Vermögensumlagen an den Zweckverband geleisteten Beträge grundsätzlich als Beteiligung auszuweisen. Die Gemeinde ist für Zwecke ihrer eigenen öffentlichen Einrichtung Mitglied des Zweckverbandes und nimmt auf diesen über ihr Stimmrecht in der Verbandsversammlung Einfluss. Damit ist die Voraussetzung des § 271 Abs. 1 HGB erfüllt, wonach Beteiligungen Anteile an anderen Unternehmen sind, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesen Unternehmen zu dienen.

Die Beteiligung ist grundsätzlich zu Anschaffungskosten zu bewerten. Es ist aber zu untersuchen, ob eine Abschreibung der Beteiligung auf den sogenannten beizulegenden Wert möglich oder notwendig ist (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB). Der beizulegende Wert hängt ganz wesentlich davon ab, was die Gemeinde nach der Verbandsatzung im Falle ihres Ausscheidens oder bei einer Verbandsauflösung von den geleisteten Umlagebeträgen zurückerhalten würde. Erhält die Gemeinde im Falle ihres Ausscheidens die Vermögensumlagen nicht mehr oder nicht mehr in der ursprünglichen Höhe zurück und werden im Falle der Verbandsauflösung das restliche Verbandsvermögen und die Schulden auf die Verbandsmitglieder aufgeteilt, hat die Beteiligung keinen bzw. nur noch einen geringeren Wert. Nach dem Vorsichtsprinzip spricht das grundsätzlich für eine Abschreibung der Beteiligung. Damit liegen nach Auffassung der GPA die Voraussetzungen für eine Abschreibung der Beteiligung auf den beizulegenden Wert vor. Als beizulegender Wert ist der auf die Gemeinde entfallende Anteil am umlagefinanzierten Teil des Restbuchwerts des Verbandsvermögens anzusehen. Die als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung des Eigenbetriebs zu berücksichtigende Beteiligungsabschreibungen entsprechen dann der Höhe nach den gebührenrechtlich ansatzfähigen kalkulatorischen Abschreibungen auf das anteilige Anlagekapital beim Zweckverband, so dass **insoweit** kein handelsrechtlicher Gewinn auszuweisen ist.

3 Lösungsmöglichkeit bei Zweckverband mit Fremdfinanzierung

Wenn der Zweckverband seine Investitionen ganz oder teilweise über Kredite finanziert und von den Verbandsgemeinden hierfür eine Tilgungsumlage erhebt, wären in der Bilanz des gemeindlichen Eigenbetriebs neben etwaigen Vermögensumlagen auch die an den Zweckverband geleisteten Tilgungsumlagen als Beteiligung auszuweisen. Auch bei dieser Finanzierungsform kommt nach den Erfahrungen der GPA infolge der gleichlautenden

vorgenannten Bestimmungen in der Verbandssatzung im Laufe der Zeit eine Abschreibung der Beteiligung auf den beizulegenden Wert in Betracht. Als beizulegender Wert ist hier der auf die Gemeinde entfallende Anteil am nicht kredit- bzw. nicht zuschussfinanzierten Teil des Restbuchwerts des Verbandsvermögens anzusehen. Wenn der durchschnittliche Tilgungssatz der Verbandskredite mindestens so hoch ist wie der durchschnittliche Abschreibungssatz für die Verbandsanlagen, entspricht die als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigende Beteiligungsabschreibung der Höhe nach den gebührenrechtlich ansatzfähigen kalkulatorischen Abschreibungen auf das anteilige Anlagekapital beim Zweckverband, so dass insoweit kein handelsrechtlicher Gewinn auszuweisen ist. Wenn dagegen der durchschnittliche Tilgungssatz der Verbandskredite niedriger ist als der durchschnittliche Abschreibungssatz für die Verbandsanlagen, sind die Beteiligungsabschreibungen geringer als die gebührenrechtlichen Abschreibungen; anderenfalls wird die Beteiligung zu schnell abgeschrieben mit der Folge, dass die Beteiligung im Zeitpunkt ihrer vollständigen Abschreibung nicht dem beizulegenden Wert entspräche und seinerzeit wegen fehlender Abschreibungsbeträge in der Gewinn- und Verlustrechnung Gewinne auszuweisen wären.

4 Empfehlungen

Wenn Mitgliedsgemeinden eines Zweckverbands ihre öffentliche Einrichtung als Eigenbetrieb führen, empfiehlt es sich, dass der Verband anstelle einer Tilgungsumlage eine Abschreibungsumlage erhebt, da sich beim Mitteilungsverfahren aufgrund der vielfältigen Konstellationen (Umlageerhebung nach festen und verschiedenen gleitenden Schlüsseln) i.d.R. nicht die Diskrepanz zwischen handelsrechtlichem und gebührenrechtlichem Ergebnis ausräumen lässt. Insofern bietet es sich für den Verband auch an, selbst das Eigenbetriebsrecht anzuwenden.

Der Übergang von der Tilgungsumlage zur Erhebung von Abschreibungen führt im Übrigen zu keiner Mehrbelastung der Verbandsmitglieder, da die über die Umlage erhobenen Abschreibungen beim Zweckverband zur Kredittilgung bzw. für neue Investitionen verwendet werden können und den Verbandsmitgliedern insoweit Vermögensumlagen erspart werden. Soweit den Abschreibungen beim Zweckverband keine entsprechenden Tilgungen oder Investitionen gegenüberstehen, erfolgt (im Verhältnis der aufgebrauchten Kapitalanteile) eine Einlagerstattung an die Verbandsmitglieder.

Da die bei der Umstellung einer Verbandsfinanzierung zu beantwortenden Fragestellungen erfahrungsgemäß sehr komplex und kompliziert sein können, ist die GPA gerne bereit, bei Bedarf unterstützend mitzuwirken.

SG 50