Finanzierung und Werterhaltung von Kanälen

Rechtlich zulässige Finanzierungsmethoden; insbesondere Abschreibungen

Rechtsanwalt Artur Wittling / Sulzbach

Zusammenfassung:

Mit der Einführung des Begriffes „nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu ermittelnden Kosten“ in die Kommunalabgabengesetze der Länder ist eine erhebliche Unsicherheit für eine gerichtsfeste Gebührenkalkulation eingetreten.

Dieser Begriff ist sowohl in der Rechtsprechung als auch in der betriebswirtschaftlichen Literatur nicht eindeutig definiert.

Die Rechtsprechung des jeweils zuständigen Oberverwaltungsgerichtes sollte unbedingt berücksichtigt werden, wenn kalkulatorische Abschreibungen und kalkulatorische Zinsen berechnet werden.

Zu vielen offenen Fragen existieren noch keine Gerichtsentscheidungen.
In diesem Falle sollte der vorsichtigste Weg gewählt werden, d.h. Kostenarten, deren Berücksichtigungsfähigkeit zweifelhaft ist, sollten bei der Gebührenkalkulation außer Betracht bleiben, damit die Gebührensatzung einer höchstrichtlichen Überprüfung standhält.

Abschreibungen vom Anschaffungswert der Kanalbauwerke sind zwingend vorgeschrieben in den Bundesländern Baden-Württemberg, Bayern u. Rheinland-Pfalz.

Abschreibungen vom Anschaffungswert oder Wiederbeschaffungswert sind möglich in den übrigen Bundesländern.

Kalkulatorische Zinsen können ebenfalls abgeschrieben werden. In Hessen bezogen auf den Wiederbeschaffungswert des Kanalbauwerkes, in den übrigen Bundesländern bezogen auf den Anschaffungswert.

Doppelabschreibungen über die kalkulierte Nutzungsdauer eines Kanalbauwerkes hinaus sind nach der neueren Rechtsprechung unzulässig.

Es ist sinnvoller, solche Punkte nach höchstrichterlicher Klärung in eine neu zu erstellende Satzung einzuarbeiten, als bei noch unklarer Rechtslage die Rechtswidrigkeit der gesamten Satzung wegen einer fehlerhaften Gebührenkalkulation zu riskieren.

1. Einleitung

Kanalbauwerke instandzuhalten, zu sanieren oder neu zu errichten erfordert Kapital. Als vorhandenes Barvermögen steht dieses Kapital der Gemeinde in der Regel nicht zur Verfügung. Das Kapital muß vielmehr durch Fremdfinanzierung (Kreditaufnahme) und ggf. Beantragung von Zuschüssen aufgebracht werden.

Der Umfang des erforderlichen Kapitalbedarfs läßt sich in zwei Phasen gliedern:

a) 1. Phase:
Errichtung, Sanierung eines Kanalbauwerkes:
Kurzfristiger hoher Kapitalbedarf.

b) 2. Phase:
Unterhaltung und Betreiben der errichteten Anlage:
Langfristig mittlerer Kapitalbedarf. In dieser Phase kommt noch dazu der Kapitalbedarf für die Rückzahlung und Verzinsung des in der 1. Phase aufgenommenen Kapitals.

Die nachstehenden Ausführungen sollen unter schwerpunktmäßiger Betrachtung der Abschreibungsproblematik einen kurzen Überblick über die rechtlich zulässigen Finanzierungsinstrumente für die Finanzierung von Kanalbauwerken verschaffen. Hierbei sollen sowohl länderspezifische Besonderheiten berücksichtigt als auch Tendenzen in der neueren Rechtsprechung aufgezeigt werden.

2. Kommunale Einnahmeposten

Die Gemeindeordnungen aller Länder in Verbindung mit den jeweiligen Kommunalabgabengesetzen sehen vor, daß die Gemeinde sich die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Geldmittel verschafft durch

a) Nutzungsgebühren als Entgelt für konkrete Gegenleistungen,
b) im übrigen aus Steuern, allerdings nur,
c) soweit sonstige Einnahmen (aus Vermögen, Kapitalanlagen u.s.w.) nicht ausreichen.

Entgegen der Reihenfolge der Aufzählung dieser Finanzierungsinstrumente im Gesetzestext sieht die tatsächliche Rangfolge, wie diese Finanzierungsinstrumente einzusetzen sind, wie folgt aus:

1. Sonstige Einnahmen.
   Soweit diese nicht ausreichen:

2. Benutzungsgebühren.
   Im übrigen:

3. Steuern.

Im Zusammenhang mit der Finanzierung von Kanalbauwerken interessieren allein die Benutzungsgebühren.

3. Kalkulationsgrundlagen für Benutzungsgebühren

3.1. Der Kostenbegriff im Gebührenrecht:

Fast alle in der Vergangenheit zahlreich aufgetauchten rechtlichen Probleme bei der Bemessung von Benutzungsgebühren haben ihre Ursache in einem nicht bundesweit einheitlich geregelten Kostenbegriff.
Vor ca. 20 Jahren wurde in alle damaligen Kommunalabgabengesetze der Begriff der „nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu ermittelnden Kosten“ eingeführt. Dieser Kostenbegriff wurde auch in alle Kommunalabgabengesetze der neuen Bundesländer übernommen.
Der Inhalt dieser „Grundsätze“ ist nicht nur in der Rechtsprechung streitig sondern auch in der Betriebswirtschaftslehre. Eine bundeseinheitliche Regelung wäre dringend erforderlich, ist aber nicht in Sicht.

Der Spielraum, innerhalb dessen sich die Ermittlung der über Gebühren umzulegenden Kosten zu bewegen hat, wird nach oben begrenzt durch das Kostenüberschreitungsverbot und nach unten durch das Kostendeckungsgebot.

Die Rechtsprechung ist hier sehr kleinlich. Das Oberverwaltungsgericht Münster hat z. B. in seiner Entscheidung vom 05.08.1994 ausgesprochen, daß eine Überschreitung des Kostenansatzes in der Gebührenbedarfsberechnung höchstens in Höhe von bis zu 3 % unschädlich ist.
Eine größere Überschreitung macht die gesamte Gebührensatzung rechtswidrig.

3.1.2. Einzelne Kostenarten:
Die in Ansatz gebrachten Kosten müssen auf jeden Fall betriebsbedingt sein. Eindeutig trifft dies auf die Kosten für die Herstellung, Sanierung, Reparatur u.s.w. von Kanalbauwerken zu, soweit diese Kosten gem. Werkunternehmerrechnung belegt werden können.
Zulässig ist auch der Ansatz von Kosten für gemeindliche Eigenleistungen bei der Durchführung solcher Arbeiten, wie sie typischerweise vom Tiefbauamt erbracht werden.

Hierbei sollte auch an weitere, gemeindeintern anfallende Kosten gedacht werden, welche anteilig als betriebsbedingte Kosten von Abwasseranlagen anfallen können, nämlich

> innere Verrechnung mit Kosten von Kern- oder Querschnittsämtern; insbesondere Rechtsamt, Kämmerei, Personalamt, Rechnungsprüfungsamt.

Eine entsprechende Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung vorausgesetzt, lassen sich diese Kosten eindeutig und gerichtsfest berechnen. Der Umfang (Prozentsatz) mit welchem diese Kosten dann anteilig auch als betriebsbedingte Kosten in die Abwassergebühr hineinkalkuliert werden, sollte aber vorsichtig gewählt werden. Um die ohnehin bereits sehr hohen Gebühren der Abwasserbeseitigung nicht unnötig aufzublähen, werden viele Gemeinden ohnehin auf die Einbeziehung solcher Kostenarten in die Kalkulation der Abwassergebühren verzichten. Solange dies vom Rechnungsprüfungsamt nicht gerügt wird, ist es unschädlich.

Diese Beträge werden auch selten die Bagatellgrenze von 3 % bzgl. der insgesamt in Ansatz zu bringenden Kosten überschreiten.

Betriebsbedingte Kosten sind ebenfalls Entgelte an andere Gemeinden wegen der Mitbenutzung einer Kläranlage sowie ganz allgemein Geldzahlungen aus der Inanspruchnahme von Fremdleistungen, soweit ein innerer Zusammenhang mit der Abwasserbeseitigung besteht. Typische Fälle sind hier Abgaben an Entsorgungsverbände oder Privatunternehmer, welche die Schlammabfuhr (Grubenentleerung) durchführen.

Auf die vielfachen Probleme bei der verursachergerechten Umlegung dieser Kosten soll hier nicht näher eingegangen werden.

Die o.g. Kostenarten stellen die Grundkosten dar, denen ein konkreter Zahlungsaufwand und ein tatsächlicher Geldfluß zugrunde liegt.

4. Kalkulatorische Kosten

4.1. Kalkulatorische Abschreibungen:
Kalkulatorische Kosten sind erheblich schwieriger zu erfassen als Grundkosten. Den kalkulatorischen Kosten steht kein tatsächlicher, konkreter Geldfluß gegenüber. Diese Kosten müssen aber nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen bei der Kostenkalkulation ebenso wie die Grundkosten berücksichtigt werden.
Die kalkulatorische Abschreibung stellt ein Verfahren dar, um im Rechnungswesen die Anschaffungs- und Herstellungskosten einer abnutzbaren Anlage auf Zeiteinheiten zu verteilen (so die allgemeine betriebswirtschaftliche Definition).

Hieraus folgt zwingend, daß der Abschreibungsverlauf und der Nutzungsverlauf nicht in einem offensichtlichen Mißverhältnis stehen dürfen.
Im Idealfall entspricht dem buchhalterischen Abschreibungsende das tatsächliche Nutzungsende einer Anlage durch Verschleiß, gem. Wertermittlungsrichtlinie (WertR91).

Nach Empfehlungen der Länderarbeitsgemeinschaft Wasser (LAWA) soll die Nutzungsdauer für Kläranlagen mit 10-40 Jahren angesetzt werden, die Nutzungsdauer für die übrigen Kanalbauwerke auf 50-80 (100) Jahre.

Es existieren heute aber sehr genaue Methoden, die individuelle Restnutzungsdauer einer Haltung aus ihrer Alterungsgeschwindigkeit in der Vergangenheit abzuleiten. Hiervon sollte, um ein Mißverhältnis zwischen Abschreibungsverlauf und dem Nutzungsverlauf zu vermeiden, auch Gebrauch gemacht werden (s. K. Hochstrate, K. Jansen in Korrespondenz Abwasser 2/96, S. 284 ff; dort ist die genaue Vorgehensweise unter Anwendung des Programmes AQUA-WertMin für Windows ausführlich beschrieben).

Im Gegensatz zu einer auch unter Kaufleuten weit verbreiteten Ansicht ergibt sich aus der Berücksichtigung kalkulatorischer Abschreibungen bei der Ermittlung der Gebührenhöhe keine echte Kapitalzuführung für den Gebührengläubiger. Denn der Erhöhung der Zahlungsmittel (Geld) steht eine Verringerung des Anlagevermögens gegenüber.

Ziel der kalkulatorischen Abschreibung ist, daß die Gemeinde bei Nutzungsende das erforderliche Kapital für die Erneuerung des abgeschriebenen Anlagegutes zur Verfügung hat.

4.1.2. Zweckbindung:
Der auf die kalkulatorische Abschreibung entfallende Anteil der Abwassergebühren ist streng zweckgebunden. Die Gemeinde übt hier eine treuhänderische Funktion für nachfolgende Generationen aus.

Streitig ist, ob die Gemeinde angesammeltes Geld aus Abschreibungen vor dem Ende der Nutzungsdauer für andere Zwecke verwenden darf. Hier ist zu größter Vorsicht zu raten. Auf jeden Fall muß sicher gestellt sein, daß bei Ende der tatsächlichen Nutzungsdauer dieser Betrag auch tatsächlich frei verfügbar ist.

4.2. Doppelabschreibung:
Eine genaue zeitliche Übereinstimmung zwischen geschätzter Nutzungsdauer und tatsächlicher Nutzungsdauer war vor allem in der Vergangenheit nur schwer zu erzielen.
Wenn die Nutzungsdauer einer Abwasseranlage länger ist, als angenommen, stellt sich die Frage, ob diese noch voll funktionsfähige Anlage auch dann weiter abgeschrieben werden kann, wenn die kalkulierte Abschreibungsdauer bereits abgelaufen ist.

Bisher wurde diese auch als „Abschreibung unter Null“ bezeichnete Abschreibung von der Rechtsprechung zugelassen.
Das Oberverwaltungsgericht Münster hat jedoch mit Urteil vom 05.08.1994 (NWVB1 1994, 428 = KStZ 1994, 212) diese Doppelabschreibung grundsätzlich für unzulässig erklärt. Zur Begründung wurde - auch nach Ansicht des Referenten - zutreffend ausgeführt, der einer Abwasseranlage innewohnende Wert sei bereits in vollem Umfange aufgezehrt und in Kapital für die Neubeschaffung umgewandelt, wenn das kalkulierte Abschreibungsende eingetreten sei.

Diese Ansicht ist heftig umstritten. Dagegen z. B. GAWEL in ZKF 1994, 248. Nach GAWEL sollen die Kosten der Wertminderung solange in die Kalkulation einfließen, wie das Wirtschaftsgut tatsächlich genutzt wird. Ziel dieser Fortführung der Abschreibung ist es, Preissteigerungen für die später fällige Erneuerung aufzufangen, welche dadurch entstehen, daß aufgrund der überplanmäßigen Haltbarkeit des Anlagegutes dieses erst zu einem späteren Zeitpunkt als ursprünglich kalkuliert erneuert werden muß.

Eine länderspezifische Rechtsprechung zu diesem Problem liegt noch nicht vor. Eindeutig ist z. Zt. nur, daß in Nordrhein-Wesfalen die Doppelabschreibung unzulässig ist.

4.2.1. Doppelabschreibungen vermeiden:
Bei individueller prognostischer TV-Inspektion und Zustandserfassung eines Kanalbauwerkes tritt das Ende von dessen Nutzbarkeit nicht überraschend ein. Ebenso zeichnet sich auch ab, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer voraussichtlich die kalkulierte Nutzungsdauer erheblich überschreiten wird.
Es spricht nichts dagegen, die Prognose der Nutzungsdauer während ihres Laufes zu korrigieren, also die Abschreibungsdauer zu verlängern oder zu verkürzen.
Der Abschreibungssatz muß hierbei aber gleich bleiben. Wenn die Oberverwaltungsgerichte erst einmal Kenntnis von den aufgrund der neuesten Entwicklungen im Softwarebereich vorliegenden Programmen zur genauen Berechnung der tatsächlichen Lebenserwartung eines Kanalbauwerkes haben, steht zu erwarten, daß für jede Gebührenkalkulation von Beginn an die tatsächlich ermittelte Lebenserwartung zugrunde gelegt werden muß und die Abschreibungssätze auch geändert werden müssen, wenn sich im Verlauf der Nutzung des Kanalbauwerkes erhebliche Abweichungen zwischen der geschätzten und der sich tatsächlich abzeichnenden Nutzungsdauer ergeben.

5. Ausgangswert für kalkulatorische Abschreibungen

Hier kommen zwei Möglichkeiten in Betracht, nämlich die Zugrundelegung des Anschaffungswertes oder des Wiederbeschaffungszeitwertes der abzuschreibenden Anlage.

5.1. Anschaffungswert:
Der Anschaffungswert wird durch die tatsächlich aufgewendeten Kosten zur Herstellung der abzuschreibenden Anlage bestimmt. Er ist mit den vorhandenen Rechnungen in der Regel einfach zu belegen.

Soweit bei älteren Bauwerken Rechnungen unauffindbar sind, darf unter Verwendung von Preisindizes vom aktuellen Wiederbeschaffungszeitwert auf den Anschaffungswert zum Zeitpunkt der Erstellung mit den ursprünglichen Kostenarten zurückgerechnet werden.

5.2. Wiederbeschaffungszeitwert:
Dies ist der Preis, der zum Bewertungszeitpunkt (nicht Zeitpunkt des Ablaufes der kalkulierten Nutzungsdauer) für die Neuerrichtung einer Anlage gleicher Art und Güte aufzuwenden wäre (ATV-Regelwerk Abwasser Erfassung, Bewertung und Fortschreibung des Vermögens kommunaler Entwässerungseinrichtungen; OVG Münster a.a.O.).

Der Wiederbeschaffungszeitwert wird auch als Wiederbeschaffungswert bezeichnet. Bei beiden Begriffen ist Bewertungszeitpunkt der Tag der Bewertung und nicht der Tag des Ablaufs der geschätzten Nutzungsdauer.

Die Wahl des Ausgangswertes für die Abschreibung - Anschaffungswert oder Wiederbeschaffungszeitwert - hat ganz erhebliche Auswirkungen auf die Höhe der zu kalkulierenden Abwassergebühren. Die Zugrundelegung des Wiederbeschaffungs-zeitwertes kann zu einem mehr als doppelt so hohen Wert des Anlagevermögens führen, als die Zugrundelegung des Anschaffungswertes. Die Differenz wird um so größer, je älter die noch in Nutzung befindlichen Kanalbauwerke sind.

5.3. Länderspezifische Regelungen:
Die Kommunalabgabengesetze der Bundesländer enthalten eine unterschiedliche Regelung des anzusetzenden Ausgangswertes für Abschreibungen.
Es gilt:

ABSCHREIBUNG VOM ANSCHAFFUNGSWERT ZWINGEND VORGESCHRIEBEN IN:

1. Baden-Württemberg
2. Bayern
3. Essen
4. Rheinland-Pfalz.

ANSCHAFFUNGSWERT ODER WIEDERBESCHAFFUNGSWERT MÖGLICH:

5. Mecklenburg-Vorpommern
6. Niedersachsen
7. Nordrhein-Westfalen
8. Saarland
9. Sachsen
10. Sachsen Anhalt
11. Schleswig-Holstein
12. Thüringen

5.4. Kalkulatorische Zinsen:
Hier ist die Rechtslage eindeutiger. Die KAG'e der Länder sehen folgende Regelung vor:

Ausgangswert = Anschaffungswert:
1. Baden-Württemberg
2. Bayern
3. Brandenburg
4. Mecklenburg-Vorpommern
5. Niedersachsen
6. Nordrhein-Westfalen (seit Urteil OVG Münster vom 05.08.1994)
7. Saarland
8. Sachsen
9. Sachsen-Anhalt
10. Schleswig-Holstein
11. Thüringen

Ausgangswert = Wiederbeschaffungswert
1. Hessen.

Eine Sonderregelung besteht in Rheinland-Pfalz. Hier darf ausdrücklich auch das von der Gemeinde aufgewandte, vorhandene Eigenkapital verzinst werden.

Die KAG'e der übrigen Länder enthalten hierzu keine ausdrückliche Regelung. Das OVG Münster hat im aufgeführten Urteil die angemessene Verzinsung des Eigenkapitals für zulässig erklärt.

Diese Ansicht ist in der Literatur heftig umstritten. Obergerichtliche Rechtsprechung aus anderen Ländern liegt hierzu noch nicht vor. Der Ansatz dieser Zinsen birgt also ein erhebliches Risiko im Falle einer Anfechtung der Satzung durch einen Gebührenschuldner.

Als Ausgangswert für die Zinsberechnung bleiben außer Betracht Zuweisungen und Zuschüsse Dritter.

Die angemessenen kalkulatorischen Zinsen sind vom Anschaffungswert der Anlage zum Zeitpunkt der Gebührenkalkulation zu berechnen. Dieser Wert ist nicht identisch mit dem Anschaffungswert, wie er der Abschreibung zugrunde gelegt wird.

Anschaffungswert für die Zinsberechnung ist der Restbuchwert der Anlage zum Zeitpunkt der Gebührenkalkulation.

Dieser Restbuchwert ist eine rechnerische Größe, die nicht den Tages- oder Marktwert widerspiegelt (Rau in GemHH 1993, 1298; 201). Er wird durch die Verminderung des Herstellungs- oder Anschaffungswertes um den aus Beiträgen und Zuschüssen aufgebrachten Kapitalanteil sowie um die bis zur Kalkulationsperiode ermittelten Abschreibungen errechnet.

Es ergibt sich also einen von Jahr zu Jahr sinkender Restbuchwert (so OVG Lüneburg, Urteil vom 12.09.1990).

Als Zinshöhe wurde im Urteil des OVG Münster vom 05.08.1994 ein Betrag von 8 % anerkannt. Generell darf der für langfristige Anlagen am freien Kapitalmarkt erzielbare Zinssatz in Ansatz gebracht werden, wobei unter langfristig hierbei nicht eine Periode von 5-10 Jahre zu verstehen ist, sondern die gesamte zukünftige Lebenserwartung des abzuschreibenden Bauwerkes. Seriöse Zinsprognosen über einen solchen Zeitraum sind nicht möglich. Es ist aber zu erwarten, daß der Zinssatz von 8,00 % auch von den Oberverwaltungsgerichten anderer Bundesländer gebilligt wird.

Der Ansatz kalkulatorischer Zinsen für Anlagen, die errichtet sind, aber noch nicht in Betrieb genommen sind, ist zulässig, wenn die Inbetriebnahme alsbald, also kurzfristig erfolgt.
Dies gilt auch, wenn das Bauwerk noch nicht errichtet ist, aber seine Errichtung unmittelbar bevorsteht. Für die letztgenannte Möglichkeit ist dies umstritten. Die Zinsen werden nämlich auf diese Art und Weise zweimal berechnet:
Zum einen zählen die während der Bauphase angefallenen Zinsen zu den Herstellungskosten und werden dann über die Abschreibung finanziert.
Zum anderen könnten diese Zinsen zusätzlich nochmals als kalkulatorische Zinsen abgeschrieben werden.
Hier ist Zurückhaltung angebracht. Wenn die während der Bauphase entstandenen Zinsen den Herstellungskosten zugeschlagen werden, sollte dieser Betrag bei der Berechnung der kalkulatorischen Zinsen von dem zugrundezulegenden Anschaffungswert in Abzug gebracht werden.

6. Fazit

Die Einbeziehung kalkulatorischer Kosten in die Gebührenkalkulation für Abwassergebühren ist in den Kommunalabgabengesetzen der Länder nur unzureichend geregelt, dazu noch teilweise unterschiedlich in den einzelnen Bundesländern.

Die Beachtung der vorstehend beschriebenen Grundsätze sowie auch die Kenntnis der Rechtsprechung des jeweils zuständigen Verwaltungsgerichtes bzw. Oberverwaltungsgerichtes ist dringend notwendig, um in einer Zeit, in welcher die Bereitschaft des einzelnen Bürgers zum Widerspruch gegen die Anforderung öffentlicher Abgaben steigt, eine gerichtsfeste Abgabensatzung zu erstellen und die auf deren Grundlage ergehenden Gebührenbescheide prozeßfest zu machen.

Literaturliste

1. U. Donat in „Kanalsanierung, Rechtsfragen, Zustandserfassung, techn. Möglichkeiten, Finanzierungsinstrumente“, Herausgeber: C. Schrader; Eberhard Blottner Verlag, Taunusstein, S. 99 ff.

2. Driehaus (HRSG) Kommunalabgaberecht, Kommentar Rat neue Wirtschaft Briefe, Berlin, Stand 6/95.

3. K. Hochstrate, K. Jansen: „Werterhaltung und Finanzierung von Abwasserkanalnetzen durch vorbeugende Instandhaltung“, Korrespondenz Abwasser 2/96, S. 284 ff.

4. Kommunalabgabegesetze der einzelnen Bundesländer.

5. LAWA ‘94; 5. Auflage, München 1994.

6. Urteil Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen, v. 05.08.1994, veröffentlicht in NWBL (Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter) 1994, 428 u. KStZ (Kommunale Steuer-Zeitschrift) 1994, 212 ff.

7. WertR91: Wertermittlungsrichtlinien 1991, 1. Auflage, Rehm Verlag München 1992.