

Botschaft des Regierungsrates
an den Kantonsrat

B 66

**zum Entwurf einer Änderung
des Finanzhaushaltgesetzes
über die Abschreibungsregeln**

Übersicht

Der Regierungsrat unterbreitet dem Kantonsrat den Entwurf einer Änderung des Finanzhaushaltsgesetzes in Sachen Abschreibungspraxis. Das Verwaltungsvermögen wird gemäss § 17 Absatz 2 des Finanzhaushaltsgesetzes mit jährlichen Raten von mindestens zehn Prozent des Restbuchwertes abgeschrieben. Die im Zusammenhang mit dem Projekt Wirkungsorientierte Verwaltung (WOV) und der neuen SAP-Software eingeführte Anlagebuchhaltung weicht bezüglich Abschreibungen von der gesetzlichen Regelung ab: Einerseits sind für die einzelnen Anlagekategorien – abhängig von deren effektiver Nutzungsdauer – verschiedene lineare Abschreibungssätze vorgesehen, andererseits dient anstelle des Restbuchwertes der Anschaffungswert als Basis für die Abschreibungen. Die Differenz zwischen gesetzlicher Vorgabe und WOV-Anlagebuchhaltung wird heute in der Sammelposition «zentrale Wertberichtigung» verbucht. § 17 Absatz 2 des Finanzhaushaltsgesetzes soll der betriebswirtschaftlich korrekten Anlagebuchhaltung angepasst werden. Diese Änderung stimmt mit dem neuen harmonisierten Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2) überein, welches im Rahmen der Totalrevision des Finanzhaushaltsgesetzes per 2011 umfassend umgesetzt werden soll.

Der Regierungsrat des Kantons Luzern an den Kantonsrat

Sehr geehrter Herr Präsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen mit dieser Botschaft den Entwurf einer Änderung des Finanzaushaltsgesetzes vom 13. September 1977 (FHG; SRL Nr. 600) in Sachen Abschreibungspraxis.

I. Ausgangslage

Die Abschreibung des Verwaltungsvermögens wird in § 17 Absatz 2 FHG wie folgt geregelt: «Das Verwaltungsvermögen ist im Sinn einer volkswirtschaftlich angemessenen Selbstfinanzierung mit jährlichen Raten von mindestens 10 Prozent des Restbuchwertes zulasten der Laufenden Rechnung abzuschreiben. Ausgenommen sind Darlehen und Beteiligungen, die nach Massgabe der Vorschriften für das Finanzvermögen zu bewerten sind.» Diese Formulierung basiert auf dem Harmonisierten Rechnungsmodell HRM1, das 1977 verabschiedet und den Kantonen empfohlen wurde. Demnach wird ein Abschreibungssatz von mindestens zehn Prozent als notwendig erachtet, um eine Lastenverteilung auf mehrere Jahre zu ermöglichen und eine angemessene Selbstfinanzierung zu erreichen (Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte, Band I, Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren [FDK; Hrsg.], Bern 1981, S. 77 ff.).

Der Kanton Luzern hat im Jahr 2003 im Zusammenhang mit dem Projekt Wirkungsorientierte Verwaltung (WOV) und der neuen SAP-Software eine Anlagebuchhaltung eingeführt. Diese Anlagebuchhaltung weicht bezüglich Abschreibungen von der gesetzlichen Regelung nach § 17 Absatz 2 FHG ab:

- Für die einzelnen Anlagekategorien bestehen verschiedene lineare Abschreibungssätze (Abschreibung über die effektive Nutzungsdauer),
- als Basis für die Abschreibungen dient der Anschaffungswert und nicht mehr der Restbuchwert.

Dies ergibt beispielsweise bei Mobilien mit einer Nutzungsdauer von acht Jahren eine lineare Abschreibung von 12,5 Prozent des Anschaffungswertes und bei Hochbauten mit einer Nutzungsdauer von 40 Jahren eine solche von 2,5 Prozent. Für die Abschreibungen gemäss Anlagebuchhaltung stehen im Gegensatz zum FHG nicht volkswirtschaftliche, sondern betriebswirtschaftliche Überlegungen im Vordergrund.

Zwischen der betriebswirtschaftlich korrekten Anlagebuchhaltung und der geltenden gesetzlichen Vorschrift besteht folglich seit mehreren Jahren ein Widerspruch. Als Übergangslösung bis zur Totalrevision des Finanzaushaltsgesetzes wurde die Sammelposition «zentrale Wertberichtigung» eingeführt, in welcher die betriebswirtschaftlich nicht notwendigen Abschreibungen verbucht wurden. Die zentrale Wertberichtigung wird in der Bilanz als Minus-Aktivkonto aufgeführt und reduziert den Wert des Verwaltungsvermögens. Sie hat folgende Quellen:

- Differenz zwischen den gesetzlich geforderten Abschreibungen von zehn Prozent und den Abschreibungen, wie sie sich aus der Anlagebuchhaltung ergeben,
- budgetierte zusätzliche Abschreibungen,
- zur Abschreibung des Verwaltungsvermögens verwendete Ertragsüberschüsse der Laufenden Rechnung,
- realisierte Buchgewinne aus Verkäufen von Aktien der Luzerner Kantonalbank (gemäß § 3 Absatz 3 des Gesetzes über die Umwandlung der Luzerner Kantonalbank in eine Aktiengesellschaft [Umwandlungsgesetz; SRL Nr. 690] ist der Buchgewinn aus der Veräußerung von LUKB-Aktien für zusätzliche Abschreibungen zu verwenden; der Ursprung dieser Wertberichtigung geht aus der Kontenbezeichnung klar hervor).

II. Revisionsbedarf

1. Bemerkung des Kantonsrates zur zentralen Wertberichtigung

Ihr Rat hat am 18. Juni 2007 mit der Genehmigung der Staatsrechnung 2006 folgende Bemerkung überwiesen: «4. In der Bilanz per 31. 12. 2006 sind Investitionsbeiträge von 213,8 Millionen Franken verbucht. Dabei dürfte es sich beim grössten Teil dieser Investitionsbeiträge um Nonvaleurs handeln. Diese Nonvaleurs sind zulasten der Wertberichtigungen abzuschreiben und der Rest der Wertberichtigungen dem Eigenkapital zuzuweisen» (Luzerner Kantonsblatt Nr. 25 vom 23. Juni 2007, S. 1764).

Das Finanzdepartement hat in Zusammenarbeit mit der Finanzkontrolle Möglichkeiten zur Umsetzung dieser Bemerkung geprüft (vgl. auch Bericht zur Staatsrechnung 2007). Alle Investitionsbeiträge zulasten der vorhandenen Wertberichtigung wurden ausgebucht. Im Rahmen der Totalrevision des Finanzaushaltgesetzes wird geprüft, wie die künftige Aktivierung von Investitionsbeiträgen gehandhabt werden soll. Im Gegensatz zu den Investitionsbeiträgen darf die Differenz zwischen den gesetzlich geforderten Abschreibungen von zehn Prozent und den Abschreibungen, wie sie sich aus der Anlagebuchhaltung ergeben, nicht ausgebucht werden, weil dann die geltende Bestimmung des Finanzaushaltrechtes verletzt würde. Deshalb drängt sich eine vorgezogene Revision von § 17 Absatz 2 FHG auf. Solange die Gesetzesbestimmung gilt, wonach das Verwaltungsvermögen mit jährlichen Raten von mindestens zehn Prozent des Restbuchwertes zulasten der Laufenden Rechnung abzuschreiben ist, wird sonst die Differenz zu den Abschreibungen gemäß Anlagebuchhaltung laufend grösser und muss als Wertberichtigung verbucht werden.

2. Vermehrte Ausrichtung an betriebswirtschaftlichen Grundsätzen

Der Anreiz, möglichst viele Abschreibungen vorzunehmen, basiert auf dem alten Schuldenbegriff der «Verschuldung» beziehungsweise auf einem Gedanken, der in § 2 Absatz 3 FHG wie folgt formuliert ist: «Die Verschuldung ist zu begrenzen, damit deren Verzinsung und Abschreibung eine tragbare Belastung des Staatshaushaltes nicht übersteigen.» Wir haben deshalb bis zum Voranschlag 2007 zusätzliche Abschreibungen budgetiert, damit die Laufende Rechnung ausgeglichen und ein Selbstfinanzierungsgrad von 100 Prozent erreicht wird. Im Weiteren haben wir bis zur Staatsrechnung 2005 Ertragsüberschüsse gemäss § 18 Absatz 3 FHG für zusätzliche Abschreibungen verwendet. Realisierte Buchgewinne führten zu weiteren Abschreibungen.

Für den mit dem Finanzleitbild 2006 eingeführten Schuldenbegriff der «Nettoschuld» ist die Bewertung des Verwaltungsvermögens nicht mehr relevant; seither kann mit zusätzlichen Abschreibungen keine Verbesserung der Finanzsituation mehr erreicht werden. Für das Rechnungswesen der öffentlichen Haushalte ist die Orientierung an betriebswirtschaftlichen Grundsätzen immer wichtiger. Wir begrüssen diese Tendenz und möchten künftig auf betriebswirtschaftlich nicht notwendige Abschreibungen verzichten. Auch die Differenz zwischen den gesetzlich vorgeschriebenen zehn Prozent des Restbuchwertes des Verwaltungsvermögens und den Abschreibungen aus der Anlagebuchhaltung kann als politisch oder gemäss HRM1 als volkswirtschaftlich motiviert, nicht aber als betriebswirtschaftlich gerechtfertigt beurteilt werden. Sie führt ausserdem dazu, dass im Budget- und Rechnungsprozess die Differenz zwischen den gesetzlich vorgeschriebenen Abschreibungen und denjenigen aus der Anlagebuchhaltung in aufwendigen Berechnungen eruiert werden muss.

3. Handbuch HRM2 der FDK

Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) hat am 25. Januar 2008 ein Handbuch für ein harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2) verabschiedet. HRM2 stellt eine Aktualisierung des bisherigen Rechnungsmodells der öffentlichen Haushalte dar. Betreffend Abschreibung von Verwaltungsvermögen soll nach Artikel 55 Absatz 2 des Musterfinanzhaushaltsgesetzes für Kantone und Gemeinden der FDK (MFHG) neu gelten: «Anlagen des Verwaltungsvermögens, die durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegen, werden ordentlich je Anlagekategorie nach der angenommenen Nutzungsdauer abgeschrieben; es sind lineare oder degressive Abschreibungen zulässig. Es ist eine Anlagenbuchhaltung zu führen. Der Regierungsrat regelt das Nähere.»

Das HRM2 schlägt also eine Lösung vor, wie sie der Kanton Luzern seit der Einführung der Anlagebuchhaltung im Jahr 2003 bereits praktiziert. Wir haben einer Projektorganisation den Auftrag erteilt, die Umsetzung des HRM2 im Rahmen einer Totalrevision des Finanzhaushaltsgesetzes vorzubereiten. Die Einführung ist mit dem Voranschlag 2012 vorgesehen.

4. Zusammenfassung

Die Anpassung von § 17 Absatz 2 FHG berücksichtigt die erwähnte Bemerkung Ihres Rates zur Staatsrechnung 2006. Gleichzeitig kann damit die bestehende Differenz zwischen den gesetzlich vorgeschriebenen und den nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen notwendigen Abschreibungen beseitigt werden. Die Änderung entspricht auch den neuen Beschlüssen der FDK zu den Abschreibungen des Verwaltungsvermögens. Die vorgezogene Teilrevision des Finanzaushaltsgesetzes ist somit gut begründet.

III. Die Gesetzesänderung

Im HRM1 werden die regulären Abschreibungen des Verwaltungsvermögens nicht nach der Nutzungsdauer, sondern nach «dem Grundsatz einer finanz- und volkswirtschaftlich angemessenen Selbstfinanzierung der Investitionsausgaben» vorgenommen. Darüber hinaus können zusätzliche Abschreibungen vorgenommen werden.

Das von der FDK herausgegebene Handbuch zum HRM2 legt unter anderem die Grundsätze für die ordnungsgemäße Rechnungslegung dar:

«1. Die Rechnungslegung soll möglichst weitgehend ein Bild des Finanzaushalts geben, welches der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht.» Angelehnt an das «True-and-fair-Prinzip» der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) bedeutet dies, dass

- die Bildung von stillen Reserven über zusätzliche Abschreibungen und Einlagen in Vorfinanzierungen im Anhang auszuweisen ist,
- sich Bewertungen und Abschreibungen nach der betriebswirtschaftlichen Nutzungsdauer zu richten haben.

Für die Bewertung der Abschreibungen ist möglichst jener Betrag zu verbuchen, der dem Wertverzehr des entsprechenden Objektes entspricht. Die vorliegend vorgeschlagene Änderung soll die gesetzliche Grundlage für lineare Abschreibungsdauren je Anlageklasse gemäss dem WOV-Detailkonzept respektive HRM2 schaffen. Sie orientiert sich dabei am FDK-Musterfinanzaushaltsgesetz.

IV. Vernehmlassungsverfahren

Am 18. März 2008 haben wir den Entwurf einer Änderung des Finanzaushaltsgesetzes bis zum 23. Mai 2008 in die Vernehmlassung gegeben. Zur Vernehmlassung wurden alle im Kantonsrat vertretenen politischen Parteien, das Obergericht und das Verwaltungsgericht, die Departemente sowie die Staatskanzlei eingeladen. Die Vorlage wird allgemein begrüßt. Die Bemerkungen zu einigen Details wurden sorgfältig geprüft, führten aber nicht zu einer Anpassung des neu vorgeschlagenen § 17 Absatz 2

FHG. Nachstehend ein paar generelle Klarstellungen aufgrund der eingegangenen Stellungnahmen:

- Die Revision des § 17 FHG zieht keine Änderung der Anlagebuchhaltung nach sich.
- Die kalkulatorischen Zinsen werden über die ganze Nutzungsdauer der Anlage unverändert belassen. Aus diesem Grund wird im Kanton Luzern als Berechnungsbasis für die kalkulatorischen Zinsen der halbe Anschaffungswert verwendet (WOV).
- Die Investitionsbeiträge werden ab 2008 weiterhin für die Investitionsrechnung verbucht. Ende Jahr werden diese Beiträge in der Bilanz aktiviert und gleichzeitig zulasten der bestehenden Wertberichtigungskonti ausgebucht.
- Die in einem Jahr gebauten Strassen werden nicht aktiviert, sondern sofort zulasten der Laufenden Rechnung abgeschrieben.
- Ausserordentliche Abschreibungen werden nur noch bei realisierten Buchgewinnen aus Verkäufen von LUKB-Aktien vorgenommen, weil dies im Umwandlungsgesetz vorgeschrieben ist.
- Die Summe der Anlagewerte entspricht den Werten der Bestandesrechnung. Seit Einführung der Anlagebuchhaltung am 1. Januar 2003 werden alle Zu- und Abgänge detailliert in der Anlagebuchhaltung erfasst.
- Mit der Delegationsnorm wird der Regierungsrat ermächtigt, die Anlagekategorien und die Abschreibungsfristen für jede Anlagekategorie in einer Verordnung zu regeln.

V. Finanzielle Auswirkungen

Die Gesetzesänderung hat keine direkten Kostenfolgen, da die Anlagebuchhaltung bereits seit 2003 eingeführt ist.

Die Abschreibungen gemäss Anlagebuchhaltung sind tiefer als die bisher gesetzlich vorgeschriebenen zehn Prozent des Restbuchwertes. Diese Minderabschreibungen führen zu einer Verbesserung der Laufenden Rechnung. In den letzten Jahren sind vermehrt die Finanzierungsrechnung und der Selbstfinanzierungsgrad ins Zentrum der finanzpolitischen Diskussion gerückt. Ein Finanzierungsüberschuss (Selbstfinanzierungsgrad über 100%) bedeutet, dass die Abschreibungen und der Erfolg der Laufenden Rechnung die Nettoinvestitionen übertreffen. Bei einem Finanzierungsfehlbetrag (Selbstfinanzierungsgrad unter 100%) hingegen übersteigen die Nettoinvestitionen die Abschreibungen und den Erfolg der Laufenden Rechnung. Für die Finanzierungsrechnung ist die Praxisänderung nicht von Bedeutung, da dem höheren Ertragsüberschuss in gleichem Umfang tiefere Abschreibungen gegenüberstehen.

VI. Antrag

Sehr geehrter Herr Präsident, sehr geehrte Damen und Herren, wir beantragen Ihnen, dem Entwurf der Änderung des Finanzaushaltsgesetzes zuzustimmen.

Luzern, 1. Juli 2008

Im Namen des Regierungsrates

Der Präsident: Markus Dürr

Der Staatsschreiber: Markus Hodel

Nr. 600

Finanzhaushaltgesetz

Änderung vom

Der Kantonsrat des Kantons Luzern,

nach Einsicht in die Botschaft des Regierungsrates vom 1. Juli 2008,

beschliesst:

I.

Das Finanzhaushaltgesetz vom 13. September 1977 wird wie folgt geändert:

§ 17 Absatz 2

² Anlagen des Verwaltungsvermögens, die durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegen, werden ordentlich je Anlagekategorie nach der angenommenen Nutzungsdauer abgeschrieben. Ausgenommen sind Darlehen und Beteiligungen, die nach Massgabe der Vorschriften über das Finanzvermögen zu bewerten sind. Es ist eine Anlagebuchhaltung zu führen. Der Regierungsrat regelt das Nähere.

II.

Die Änderung tritt rückwirkend auf den 1. Januar 2009 in Kraft. Sie unterliegt dem fakultativen Referendum.

Luzern,

Im Namen des Kantonsrates
Der Präsident: