



Antwort des Staatsrats auf einen parlamentarischen Vorstoss

Motion 2024-GC-73

Gleiche Abschreibungsregeln für Staat und Gemeinden

Verfasser/innen:	Moussa Elias / Boschung Bruno
Anzahl Mitunterzeichner/innen:	4
Einreichung:	22.03.2024
Begründung:	22.03.2024
Überweisung an den Staatsrat:	22.03.2024
Antwort des Staatsrats:	28.01.2025

I. Zusammenfassung der Motion

Mit ihrer am 23. März 2024 eingereichten und begründeten Motion verlangen die Grossräte Elias Moussa und Bruno Boschung eine Anpassung der Regelung der Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen des Staates entsprechend den Regeln für die Gemeinden (lineare Abschreibung, ab Jahr nach Nutzungsbeginn, Dauer auf Nutzung sowie Anlagekategorie abgestimmt) sowie allfällige Übergangsbestimmungen.

In ihrer Begründung weisen die Grossräte auf die Unterschiede zwischen dem Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates (FHG) und dem Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden (GFHG) hin, für deren Aufrechterhaltung sie keine nachvollziehbaren Gründe sehen. Sie sind zudem der Auffassung, dass das FHG den Abschreibungsempfehlungen im von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren herausgegebenen Handbuch «Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2)» nicht ausreichend Rechnung trägt.

II. Antwort des Staatsrats

Eine allfällige Anpassung der Abschreibungspolitik des Staates hätte über ihre unmittelbaren Auswirkungen hinaus mittel- und langfristig nicht unerhebliche und oft unvermutete finanzielle Auswirkungen. Die Motion bedarf daher einer eingehenden Prüfung und fundierter Erläuterungen. Der Staatsrat gibt deshalb einige Vorbemerkungen ab mit den Ergebnissen einer Simulation, bevor er konkret zum Begehren der Grossräte Moussa und Boschung Stellung nimmt.

1. Vorbemerkungen

In einem ersten Schritt soll auf einige wesentliche Aspekte des Gesamtkontexts eingegangen werden. Zweck dieser Vorbemerkungen ist es, Missverständnisse in Bezug auf die im Folgenden verwendeten wirtschaftlichen und buchhalterischen Begriffe zu vermeiden, Klarheit über die gegenwärtig in unserem Kanton geltenden gesetzlichen und reglementarischen Grundlagen zu schaffen, auf die Abschreibungsempfehlungen des HRM2 einzugehen und einige Aspekte im interkantonalen Vergleich aufzuzeigen. Mehr zu einigen dieser Themen ist auch im Bericht 2014-DFIN-7 vom

4. Februar 2014 zu finden, der dem Postulat 2013-GC-47 Folge leistet, in dem teilweise ähnliche Punkte angesprochen wurden wie in der vorliegenden Motion.

1.1. Schlüsselbegriffe

Je nach Beurteilung und Wirtschaftstheorie kann die **Abschreibung** mehrere Zwecke verfolgen, die sich nicht gegenseitig ausschliessen. Für die einen dienen sie vor allem dazu, den Geldwert der physischen oder technischen Wertminderung zu erfassen. Für andere sind Abschreibungen in erster Linie dazu da, die Investitionsausgaben zeitlich aufzuteilen, grundsätzlich über die Nutzungsdauer der jeweiligen Infrastruktur. Wieder andere sind schliesslich der Ansicht, Abschreibungen seien in erster Linie ein Mittel zur Kapitalbildung basierend auf dem Anschaffungswert oder der Rückzahlung des Darlehens, mit dem die Finanzierung ermöglicht wurde, in einer Frist, die bis zu dem Zeitpunkt läuft, in dem der Vermögensgegenstand ersetzt werden muss. In der Praxis bestehen diese verschiedenen Auffassungen nebeneinander und werden manchmal in einem bestimmten Gemeinwesen je nach Aufgabenbereich und Investitionsart miteinander kombiniert. Buchhalterisch handelt es sich bei der Abschreibung um einen in der Erfolgsrechnung eingestellten Aufwand.

Die **Abschreibungsmethoden** lassen sich in zwei grosse Kategorien unterteilen. Die degressive Abschreibungsmethode besteht in der Anwendung eines konstanten Abschreibungssatzes auf dem Restbuchwert des Vermögensgegenstands. Mit dieser Methode verringert sich der jährliche Abschreibungsbetrag für einen bestimmten Vermögensgegenstand im Laufe der Jahre. Bei der zweiten Methode handelt es sich um die lineare Abschreibung. Dabei wird ein konstanter Abschreibungssatz auf dem Anschaffungswert angewandt. Der Abschreibungssatz ergibt sich grundsätzlich aus dem Anschaffungswert geteilt durch die voraussichtliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands. Mit dieser Methode bleibt der jährliche Abschreibungsbetrag immer gleich. Beide Methoden haben Vor- und Nachteile, auf die im Rahmen dieser Antwort nicht vertieft eingegangen wird.

Die **Selbstfinanzierung** eines öffentlichen Haushalts berechnet sich am Ende des Rechnungsjahres wie folgt: Saldo der Erfolgsrechnung plus Abschreibungen und Fondseinlagen minus Fondsentnahmen. Der Selbstfinanzierungsgrad ergibt sich aus der Selbstfinanzierung geteilt durch die Nettoinvestitionen (Bruttoinvestitionsausgaben – Investitionseinnahmen). Der Finanzierungssaldo entspricht der Differenz zwischen der Selbstfinanzierung und den Nettoinvestitionen. Liegt die Selbstfinanzierung über den Nettoinvestitionen, spricht man von einem Finanzierungsüberschuss. Im gegenteiligen Fall spricht man von Finanzierungsfehlbetrag.

1.2. Geltende gesetzliche und reglementarische Grundlagen

1.2.1. Auf Kantonebene

Das am 1. Januar 1996 in Kraft getretene Gesetz vom 25. November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates (FHG, SGF 610.1) sieht in Artikel 27 vor, dass das Verwaltungsvermögen im Hinblick auf einen finanz- und volkswirtschaftlich angemessenen Selbstfinanzierungsspielraum beschrieben wird. Der Verweis auf die Selbstfinanzierungsspielraum folgt dem Grundsatz nach Artikel 3 Abs. 1 FHG, wonach das Ziel der Finanzpolitik ein ausreichender Selbstfinanzierungsgrad ist. Basierend auf den Grundlagen der oben beschriebenen Finanzpolitik des Staates hat man sich dabei für die degressive Abschreibungsmethode entschieden, kombiniert mit einer maximalen Abschreibungsdauer. Abschreibungssatz und maximale Abschreibungsdauer sind je nach Kategorie von Vermögensgütern unterschiedlich. Sie sind in Artikel 12 Abs. 2 des Ausführungsreglements

vom 12. März 1996 zum Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates (FHR; SGF 610.11) aufgeführt. Es gelten die Richtwerte gemäss Tabelle 1 unten.

Tabelle 1 Abschreibungssätze und Abschreibungsdauer beim Staat Freiburg (Art. 12 Abs. 2 FHR)

Kategorien von Vermögensgütern	Abschreibung	
	Satz, in %	Dauer, in Jahren
Liegenschaften und überbaute Grundstücke	10	20
Strassen	10	20
Forstwirtschaftliche Investitionen	10	20
Mobilien und Fahrzeuge	20	10
Maschinen, Geräte, Lehrmittel, Ausrüstungsgegenstände	25	6
EDV-Anlagen	40	4
Immaterielle Anlagen, worunter Patente, Lizenzrechte und Software	40	4
Investitionsbeiträge	100	-
Nicht überbaute Grundstücke, Alpen, Forsten, Reben	Keine Abschreibung	

Bei der Einführung des HRM2 auf kantonaler Ebene (vom Grossen Rat am 6. Oktober 2010 verabschiedete und am 1. Januar 2011 in Kraft getretene Änderungen des FHG), wurden diese Abschreibungsmethode, die Abschreibungssätze und die Abschreibungsdauer, soweit sie mit den Empfehlungen der FDK vereinbar sind (s. Punkt 1.3 weiter unten), nicht geändert. Artikel 27 Abs. 3 FHG wurde nur angepasst, um klarzustellen, wie in der Praxis zusätzliche Abschreibungen vorgenommen werden können, sofern die Finanzlage es zulässt. Dies ist mit dem HRM2 kompatibel und wurde in der Botschaft Nr. 203 vom 6. Juli 2010 erklärt.

1.2.2. Auf Gemeindeebene

Die Abschreibungspolitik der Freiburger Gemeinden ist in Artikel 45 des am 1. Januar 2021 in Kraft getretenen Gesetzes vom 22. März 2018 über den Finanzhaushalt der Gemeinden (GFHG; SGF 140.6) und in Artikel 23 der Verordnung vom 14. Oktober 2019 über den Finanzhaushalt der Gemeinden (GFHV; SGF 140.61) geregelt. Hier hat man sich für die Methode der linearen Abschreibung nach Nutzungsdauer entschieden. Die Güterkategorien und Abschreibungssätze sind in Anhang 1 der GFHV aufgeführt und werden in einer auf seiner Internetseite publizierten Weisung des Amts für Gemeinden (Weisung 04 / Anhang) näher erläutert. Zusätzliche Abschreibungen sind nicht gestattet.

Tabelle 2 Geltende Abschreibungssätze und Abschreibungsdauer für die Gemeinden (Art. A1-1 GFHV)

Güterkategorie	Abschreibung	
	Satz, in %	Dauer, in Jahren
Grundstücke (überbaut und unüberbaut)	Keine Abschreibung	
Strassen, Verkehrswege	5,0 – 2,5	20 - 40
Wasserbau	5,0 – 2,5	20 - 40
Übrige Tiefbauten	5,0 – 1.25	20 - 80
Hochbauten	4,0 – 2,5	25 - 40
Waldungen, Weiden	Keine Abschreibung	

Güterkategorie	Abschreibung	
Mobilien	25,0 – 5,0	4 - 20
Weitere materielle Anlagen	10,0 – 2,5	10 - 40
Software	25,0	4
Lizenzen, Nutzungsrechte, Markenrechte	20,0	5
Weitere immaterielle Anlagen,	10,0	10
Investitionsbeiträge	Abschreibung gemäss der Nutzungsdauer des Objekts	
Darlehen, Beteiligungen, Grundkapitalien	Keine Abschreibung	

Die Abschreibungssätze nach FHR und GFHV sind aufgrund der unterschiedlichen Abschreibungsmethoden (degressive Abschreibung auf Kantonsebene und lineare Abschreibung auf Gemeindeebene) nicht direkt vergleichbar.

Der Staatsrat betont, dass die unten beschriebenen Abschreibungsmodalitäten auf Gemeindeebene erst seit 2021 Anwendung finden. Abgesehen von geringfügigen Anpassungen bei den Abschreibungssätzen und einer Erhöhung der Anzahl der berücksichtigten Güterkategorien betrifft die wichtigste mit dem GFHG und der GFHV eingeführte Änderung die zusätzlichen Abschreibungen, auf die die Gemeinden früher in grossem Umfang auf freiwilliger Basis zurückgegriffen haben und die nun nicht mehr zulässig sind.

Tabelle 3, basierend auf der vom Amt für Gemeinden veröffentlichten Finanzstatistik, veranschaulicht die Tragweite dieser Entwicklung mit der Gegenüberstellung der obligatorischen und freiwilligen Abschreibungen der Gemeinden der Jahre 2005-2020. Dieser Tabelle ist zu entnehmen, dass die zusätzlichen Abschreibungen im Betrachtungszeitraum höher waren als die obligatorischen Abschreibungen. Dass ab 2021 keine zusätzlichen Abschreibungen mehr vorgenommen werden, äussert sich unzweifelhaft in einem geringeren Gesamtabschreibungsaufwand der Freiburger Gemeinden.

Tabelle 3 Abschreibungen der Gemeinden, 2005-2020, in Franken

Jahr	Abschreibungen		
	obligatorische	zusätzliche	Total
2005	51 705 992	56 191 713	107 897 705
2006	52 799 830	70 120 290	122 920 120
2007	52 298 736	91 597 001	143 895 737
2008	53 880 042	79 128 275	133 008 317
2009	54 621 093	77 620 421	132 241 514
2010	55 789 434	79 335 358	135 124 792
2011	55 512 057	71 873 606	127 385 663
2012	55 403 286	57 893 916	113 297 202
2013	56 421 566	63 940 968	120 362 534
2014	57 823 081	78 555 658	136 378 739
2015	59 925 477	93 230 169	153 155 646
2016	61 168 363	93 429 812	154 598 175
2017	59 163 946	90 354 363	149 518 309

Jahr	Abschreibungen		
2018	61 014 291	72 775 405	133 789 696
2019	63 073 148	52 660 509	115 733 657
2020	67 622 716	32 926 464	100 549 180
Durchschnitt 2005-2020	57 388 941	72 602 121	129 991 062

Dabei darf man aber nicht vergessen, dass sich der Begriff der zusätzlichen Abschreibungen auf Gemeindeebene nicht auf die bei entsprechender Finanzlage am Ende des Rechnungsjahres beschlossenen zusätzlichen Abschreibungen auf darlehensfinanzierten Investitionen beschränkte, sondern auch die Abschreibungen der direkt eigenfinanzierten Investitionen der Gemeinden (während die obligatorische Abschreibung eher bei fremdfinanzierten Investitionen zum Zug kam) sowie die Abschreibungen infolge von Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken oder Liegenschaften umfasste, gemäss den Vorgaben des damaligen Kontenrahmens der Freiburger Gemeinden.

Mit der Umsetzung der Gesetzgebung über die Gemeindefinanzen und der erforderlichen Neubewertung der Vermögensgüter wurde die Abschreibungsmethode in Übereinstimmung mit bestimmten HRM2-Normen gebracht. So wurde in der Gesetzgebung an der linearen Abschreibungsmethode festgehalten, die Abschreibungen berechnen sich aber auf dem Bruttoinvestitionsbetrag (buchhalterische Abschreibung, Berücksichtigung des Wertverlusts). Gleichzeitig werden allfällige zulässige Subventionen und/oder Reserven gleichermaßen abgeschrieben, als Einnahmen verbucht und verringern den Abschreibungsaufwand. Die Neubewertung hat zur Bildung einer Neubewertungsreserve geführt, mit der sich durch die über maximal zehn Jahre gestaffelte Entnahme die «erneute» Abschreibung auf dem Verwaltungsvermögen im Aufwand der Erfolgsrechnung ergebnisneutral ausgleichen lässt.

Für die Rechnungsjahre 2022 und 2023 ergibt dies folgendes Bild:

Jahr	Geplante Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen	Entnahme aus der Neubewertungsreserve	Nettoabschreibungen
2022	109 163 235	47 152 133	62 011 102
2023	120 494 769	47 888 607	72 606 162

Der Nettoabschreibungsaufwand aller Gemeinden ist zwar gegenwärtig gleich hoch wie die sogenannten obligatorischen Abschreibungen vor dem HRM2, er wird aber nach 10 Rechnungsjahren, wenn die Neubewertungsreserve abgeschrieben ist, stark steigen und das gleiche Niveau wie die Abschreibungen der Gemeinden vor dem HRM2 erreichen (obligatorische und zusätzliche Abschreibungen zusammen).

1.3. Fachempfehlungen nach HRM2

Die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) hat am 25. Januar 2008 das Handbuch «Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2» herausgegeben, in dem das für die öffentlichen Haushalte empfohlene neue Rechnungslegungssystem beschrieben wird. Das Handbuch enthält 20 Fachempfehlungen mit entsprechenden Erläuterungen. Näheres zum HRM2 und dessen Umsetzung im Kanton Freiburg ist der Botschaft Nr. 203 vom 6. Juli 2010 zum Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Staates zu entnehmen.

Das HRM2 ist nicht als ein unantastbares und absolut verbindliches System konzipiert, nach dem Motto «alles oder nichts». Es gibt Empfehlungen ab, die bei Bedarf punktuell angepasst werden. In verschiedenen Punkten lässt das Handbuch Optionen offen und überlässt es unter Wahrung der diesbezüglichen Souveränität der Kantone jedem Kanton, frei zu entscheiden.

In Freiburg kommt das HRM2 auf Kantonsebene wie schon gesagt seit der Staatsrechnung 2011 zur Anwendung, nachdem der Grosse Rat die entsprechenden Gesetzesanpassungen am 6. Oktober 2010 verabschiedet hatte. Die Einführung des HRM2 auf Gemeindeebene ist viel jüngeren Datums. Sie erfolgte basierend auf dem vom Grossen Rat am 22. März 2018 verabschiedeten und am 1. Januar 2021 in Kraft getretenen GFHG.

Das HRM2 bevorzugt keine besondere Abschreibungsmethode, sondern weist darauf hin, dass die Abschreibungen linear oder degressiv sein können, dass allerdings die einmal gewählte Methode nicht mehr geändert werden sollte. Es gibt auch weder Abschreibungssätze noch eine maximale Abschreibungsdauer vor. Das HRM2 erlaubt ausserdem zusätzliche Abschreibungen, sofern sie transparent gemacht und unter gewissen Voraussetzungen als ausserordentlicher Aufwand verbucht werden.

Tabelle 4 Abschreibungssätze und Abschreibungsdauer nach HRM2-Fachempfehlung (Richtwerte, Handbuch HRM2, Tab. 12-1)

Kategorien von Vermögensgütern	Abschreibung		
	Satz, in %		Dauer, in Jahren
	linear	degressiv	
Grundstücke	Keine Abschreibung		
Gebäude/Hochbauten	2,0 – 4,0	8,0 – 15,0	25 - 50
Strassen	1,7 – 2,5	7,0 – 10,0	40 - 60
Kanalbauten	1,7 – 2,5	7,0 – 10,0	40 - 60
Brücken	1,7 – 2,5	7,0 – 10,0	40 - 60
Mobilien, Maschinen, Fahrzeuge	10,0 – 25,0	35,0 – 60,0	4 - 10
Immaterielle Anlagen (Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte, Goodwill)	20,0	50,0	5
Hardware	33,3	60,0	3
Software	20,0	50,0	5
Abwasseranlagen	6,5	25,0	15
Abfallanlagen	2,5	10,0	40

Gemäss HRM2 (Tabelle C.2) sollte der Selbstfinanzierungsgrad mittelfristig im Durchschnitt bei rund 100 Prozent liegen, wobei der ideale Wert je nach Konjunktur schwanken kann. Nach den HRM2-Fachempfehlungen ist ein Selbstfinanzierungsgrad zwischen 80 und 100 % bei normaler Konjunkturlage anzustreben. Bei Hochkonjunktur wird ein Selbstfinanzierungsgrad von über 100 % empfohlen, bei Rezession ist ein Selbstfinanzierungsgrad zwischen 50 und 80 % akzeptabel. Von diesen Empfehlungen ausgehend, schreibt das FHR in Artikel 3 Abs. 1 für den Staat einen Selbstfinanzierungsgrad von mindestens 80 % vor. Die GFHV ihrerseits schreibt in Artikel 19 Abs. 1 vor, dass im Falle eines Nettoverschuldungsquotienten von über 200 % der durchschnittliche Selbstfinanzierungsgrad der letzten fünf Jahre mindestens 80 % erreichen muss.

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP beobachtet die Umsetzung des HRM2 in den Kantonen und Gemeinden und erarbeitet Auslegungen auf Praxisfragen von grundlegender Bedeutung. Auf seiner Internetseite ist eine aktuelle Version des HRM2 und seiner Fachempfehlungen verfügbar (<https://www.srs-cspcp.ch/de>). Das SRS-CSPCP wurde vom Staat Freiburg in aller Offenheit über die Umsetzung der Wahlmöglichkeiten informiert, sowohl punkto Abschreibungen und Selbstfinanzierungsgrad als auch in anderen Punkten. Es hat die gewählten Optionen zur Kenntnis genommen, ohne Einwände zu erheben oder Inkompatibilitäten mit dem HRM2 festzustellen. Im selben Bestreben um Transparenz wird in der Sonderpublikation der Staatsrechnung deutlich hervorgehoben, für welche Optionen sich der Kanton Freiburg in Abweichung von den Empfehlungen des HRM2 hauptsächlich entschieden hat (s. S. 381 ff. der Sonderpublikation der Staatsrechnung 2023).

Gemäss Empfehlungen des HRM2 soll eine einmal gewählte Abschreibungsmethode grundsätzlich beibehalten werden. Eine Änderung der Methode würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze der Vergleichbarkeit und der Stetigkeit der verwendeten Methoden verstossen.

1.4. Aspekte im interkantonalen Vergleich

Ein erschöpfender Vergleich der Freiburger Abschreibungspraxis mit der Abschreibungspolitik, die andernorts in der Schweiz gilt, ist insofern schwierig, als die massgeblichen Informationen nicht durchgehend in den amtlichen Erlassen (Gesetze, Reglemente, Verordnungen) veröffentlicht werden, sondern zum Teil Gegenstand interner Richtlinien oder Weisungen der betreffenden Verwaltungen sind. Man muss sich bewusst sein, dass es ähnlich wie im Kanton Freiburg in zahlreichen anderen Kantonen (zwischen 7 und 10 je nach Fragestellung unten) zum Teil erhebliche Unterschiede zwischen den Lösungen auf Kantonsebene und auf Gemeindeebene gibt.

Was die Unterschiede auf Kantonsebene betrifft, stützen sich die folgenden Ausführungen hauptsächlich auf die Arbeiten des SRS-CSPCP, das jährlich einen Vergleich der bei der Umsetzung des HRM2 gewählten Lösungen erstellt. Bei den Abschreibungen werden Informationen zu den folgenden Fragen erhoben: Abschreibungsmethode, Anlagekategorien und Abschreibungssätze, zusätzliche Abschreibungen.

Zu den Abschreibungsmethoden gibt die Zusammenstellung des SRS-CSPCP Anlass zu folgenden Feststellungen:

- > 19 Kantone nehmen lineare Abschreibungen vor, worunter 18 Kantone nach Nutzungsdauer (AG, AR, BE, BL, BS, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, SH, SO, UR, VD, ZG, ZH) und ein Kanton über eine vorgegebene Abschreibungsdauer von fünf oder zehn Jahren (SG).
- > Fünf Kantone nehmen degressive Abschreibungen nach Nutzungsdauer vor (AI, FR, SZ, TI, VS).
- > Zwei Kantone (OW, TG) haben ein gemischtes System mit degressiver oder linearer Abschreibung je nach Bereichen oder Objekten.

Bei den Anlagekategorien und Abschreibungssätzen bestehen grosse Unterschiede zwischen den Kantonen. Im Normalfall gibt es zwischen 5 und 20 Anlagekategorien, manchmal aber auch mehr. Das SRS-CSPCP veröffentlicht keinen systematischen Vergleich der Abschreibungssätze. Die in der Gesetzgebung von vier Kantonen (AI, FR, TI, VS) mit degressiver Abschreibungsmethode festgesetzten Abschreibungssätze bewegen sich in folgendem Rahmen:

Tabelle 5 Abschreibungssätze der Kantone mit degressiver Abschreibungsmethode

Kategorien von Vermögensgütern	Abschreibung	
	Satz FR, in %	Satz andere Kantone, in %
Liegenschaften und überbaute Grundstücke	10	8 bis 15
Strassen	10	9 bis 10
Forstwirtschaftliche Investitionen	10	0 bis 10
Mobilien und Fahrzeuge	20	40 bis 60
Maschinen, Geräte, Lehrmittel, Ausrüstungsgegenstände	25	40 bis 60
EDV-Anlagen	40	40 bis 60
Immaterielle Anlagen, worunter Patente, Lizenzrechte und Software	40	50

Der Beginn der Abschreibungsdauer fällt in 19 Kantonen (AG, AI, AR, BE, BL, BS, GE, GL, GR, LU, NE, NW, SG, SH, SO, TG, UR, ZG und ZH) mit dem Beginn der Nutzung des betreffenden Objekts zusammen und in einem Kanton mit dem Jahr nach dem Beginn der Nutzung (OW). Die restlichen 6 Kantone (FR, JU, SZ, TI, VD und VS) beginnen mit der Abschreibung ab dem Beginn der Arbeiten.

Im Zuge der Einführung des HRM2 haben 11 Kantone beschlossen, an der Möglichkeit von zusätzlichen Abschreibungen festzuhalten (AI, AR, FR, OW, SG, SZ, TG, TI, VD, VS, ZG), während 15 Kantone auf diese Möglichkeit verzichtet haben (AG, BE, BL, BS, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, SH, SO, UR, ZH).

Den vorausgehenden Tabellen und Erläuterungen ist zu entnehmen, dass die kantonalen Abschreibungspraktiken sehr unterschiedlich sind. Das HRM2 gibt den öffentlichen Haushalten Wahlmöglichkeiten und eine gewisse Handlungsfreiheit (die Finanzhoheit lässt grüssen), und die Kantone hatten ausdrücklich gewünscht, diesen Handlungsspielraum beizubehalten. Allgemein lässt sich sagen, dass die Abschreibungssätze des Kantons Freiburg im Vergleich mit den anderen Kantonen mit degressiver Abschreibungsmethode nicht besonders hoch, sondern tendenziell sogar niedriger sind. Hingegen sind die Vorschriften des Kantons Freiburg bei der maximalen Abschreibungsdauer insgesamt strenger als in anderen Kantonen.

2. Berechnung der Auswirkungen des Vorschlags

Im Hinblick auf eine Positionierung in genauerer Kenntnis der Sachlage wurde eine Berechnung der Auswirkungen der Umsetzung der Vorschläge der Motionäre ab 2025 durchgeführt. Diese kommt zu ähnlichen Ergebnissen wie der Bericht 2014-FIND-7, der auf einer Analyse der Jahre 2014 und folgende beruht.

2.1. Vergleich unter Vorbehalten

Wie bereits gesagt (s. Kapitel 1.2.1 und 1.2.2) beruhen die geltende Abschreibungspolitik des Staates und diejenige der Gemeinden auf unterschiedlichen Methoden. Das heisst auch, dass Vergleiche mit Bedacht angestellt werden müssen, und setzt eine nuancierte Beurteilung voraus. Aus einem einfachen direkten Vergleich der Abschreibungssätze in den gesetzlichen und reglementarischen Grundlagen des Staates und der Gemeinden dürfen keinesfalls abschliessende Folgerungen gezogen werden.

Zudem ist es heikel, die Abschreibungsmodalitäten miteinander zu vergleichen, da die jeweiligen Aufgaben und ihre Finanzierungslogik nicht immer übereinstimmen. Dies gilt insbesondere für Bereiche, die ganz oder teilweise über Gebühren und Abgaben finanziert werden. In diesen Bereichen (z.B. Wasserversorgung, Abwasserreinigung, Abfallbewirtschaftung), die hauptsächlich auf Gemeindeebene relevant sind, muss die Abschreibungspolitik (obligatorische und zusätzliche Abschreibungen) so ausgestaltet sein, dass die Kostenkalkulation so realistisch wie möglich ist und die in den gesetzlichen und reglementarischen Grundlagen vorgegebene Kostendeckung erreicht wird. Im Übrigen gibt der Preisüberwacher nicht selten Empfehlungen in diesen Bereichen ab.

Dieser bereichsbezogene Ansatz, der sich auf die Kostenkalkulation konzentriert, ist auf staatlicher Ebene kaum zu finden, wo Investitionen durch Steuern (die naturgemäss nicht zweckgebunden sind), durch Fonds, die nicht immer direkt mit der betreffenden Politik verbunden sind, oder, falls erforderlich, durch Darlehen finanziert werden. Die Überlegungen, die das Handeln des Staates in Bezug auf die Abschreibungen bestimmen, sind globaler als auf kommunaler Ebene. Grob gesagt geht es in erster Linie darum, für eine adäquate zeitliche Verteilung des gesamten Investitionsaufwands zu sorgen, immer mit dem Ziel, einen Selbstfinanzierungsgrad zu erreichen, mit dem sich die Ziele der staatlichen Finanzpolitik erreichen lassen.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die Aktivierungsgrenze, d.h. der Betrag, ab dem eine Ausgabe als Investition gilt (oder genauer gesagt, der Investitionsrechnung belastet wird) und somit in der Folge zu einer Abschreibung führt, zwischen Staat und Gemeinden stark variiert. Für den Staat liegt diese Grenze derzeit bei 250 000 Franken (Art. 9 FHR). Auf Gemeindeebene ist es gemäss GFHV grundsätzlich Sache der Gemeinde, die Aktivierungsgrenze (Art. 22) im Finanzreglement der Gemeinde festzulegen (Art. 33 Abs. 1 Bst. b). Ist dies nicht der Fall, so gelten die Schwellenwerte im Anhang zum GFHV (Art. A1-2), nach Kategorien und nach Massgabe der Gemeindegrösse. Sie reichen von 2500 (Gemeinden mit weniger als 1000 Einwohnerinnen und Einwohnern) bis 25 000 Franken (Gemeinden mit 20 000 oder mehr Einwohnerinnen und Einwohnern).

Neben den Abschreibungsfragen gibt es zwischen dem FHG und dem GFHG noch einige Unterschiede in Bezug auf andere Aspekte des Finanzmanagements der öffentlichen Hand. Beispielsweise ist es den Gemeinden nach dem GFHG gestattet, einen Aufwandüberschuss im Budget der Erfolgsrechnung auszuweisen, wenn er durch das nicht zweckgebundene Eigenkapital gedeckt werden kann (Art. 20 Abs. 3 GFHG). Dem Staat ist dies nicht möglich; für ihn gelten in dieser Hinsicht strengere Regeln für das Haushaltsgleichgewicht als für die Gemeinden.

2.2. Vergleiche

Im Folgenden werden die Ergebnisse aus den Berechnungen mit der degressiven und linearen Abschreibungsmethode für die Investitionen des Staates in Liegenschaften und Strassen einander gegenübergestellt. Die Gegenüberstellung umfasst in den Tabellen die nächsten zehn Jahre und in den Kommentaren einen längeren Zeitraum. Die angegebenen Zahlen sind rein theoretisch und provisorisch und sollen in erster Linie die Problematik veranschaulichen; sie sind also mit Vorsicht zu betrachten.

Die Berechnungen beruhen namentlich auf folgenden Hypothesen:

- > Gemäss den Fachempfehlungen des HRM2 darf die Abschreibungsmethode für laufende Abschreibungen auf getätigten Investitionen nicht geändert werden. Für diese Objekte gilt demzufolge bis zum Ende der vorgesehenen Abschreibungsdauer die degressive Abschreibungsmethode.

- > Nach den beiden Methoden werden nur die Abschreibungen auf neuen Investitionen berechnet, und sie werden zu den Abschreibungen auf dem Restbuchwert der bereits getätigten Investitionen hinzugerechnet.
- > Für den Zeitraum 2025-2028 werden als Neuinvestitionen diejenigen Investitionen berücksichtigt, die im Voranschlag oder Finanzplan in ihrer Version vom Juni 2024 aufgeführt sind.
- > Ab 2029 wird von einem Betrag für Neuinvestitionen von jährlich durchschnittlich rund 160 Millionen Franken (gleich wie 2028) ausgegangen (120 Millionen Franken für die Liegenschaften, 40 Millionen Franken für die Strassen).

In Tabelle 6 werden für die kommenden zehn Jahre die Abschreibungen des Staates auf Liegenschaften und Strassen nach der geltenden degressiven Abschreibungsmethode (Spalte 2) den Abschreibungen mit einem Wechsel zur linearen Methode ab 2025 gegenübergestellt (Spalten 3 und 4). Für den Wechsel zur linearen Abschreibungsmethode sind zwei Varianten berechnet worden, nämlich die lineare Abschreibung über 25 Jahre (entspricht der geltenden minimalen Abschreibungsdauer für Hochbauten gemäss GFHV) und die lineare Abschreibung über 40 Jahre (entspricht der maximalen Abschreibungsdauer für Hochbauten und Strassen gemäss GFHV).

Tabelle 6 Gegenüberstellung degressive und lineare Abschreibungsmethode

Jahr	Abschreibungsbetrag Liegenschaften und Strassen, in Franken		
	Degressive Abschreibung (geltendes System)	Lineare Abschreibung	
		über 25 Jahre (Satz = 4 %)	über 40 Jahre (Satz = 2,5 %)
2025	85 310 773	78 038 543	75 827 923
2026	91 029 879	75 734 019	70 734 459
2027	100 192 669	77 918 901	70 009 376
2028	106 700 167	79 358 520	68 626 540
2029	98 869 583	67 838 030	54 311 675
2030	127 630 857	93 877 262	77 519 032
2031	116 922 969	81 325 912	62 098 307
2032	118 489 885	81 847 586	59 713 106
2033	132 196 124	95 234 483	70 155 628
2034	141 049 344	104 429 170	76 368 440

Die Unterschiede, die sich für die nächsten 10 Jahre zwischen der degressiven Abschreibungsmethode und den verschiedenen Laufzeiten der linearen Abschreibungsmethode ergeben, sind in Tabelle 7 ersichtlich. Für 2025 beispielsweise würde eine lineare Abschreibung von 4 % den Abschreibungsaufwand um rund 7,3 Millionen Franken gegenüber dem Betrag verringern, der auf der Grundlage der degressiven Abschreibungsmethode in den Staatsvoranschlag eingestellt wurde.

Tabelle 7 *Betragsmässige Unterschiede zwischen den Abschreibungsmethoden, in Franken*

Jahr	Degressive Abschreibung	Lineare Abschreibung	
	(geltendes System)	über 25 Jahre (Satz = 4 %)	über 40 Jahre (Satz = 2,5 %)
2025	0	-7 272 230	-9 482 850
2026	0	-15 295 860	-20 295 420
2027	0	-22 273 768	-30 183 293
2028	0	-27 341 646	-38 073 626
2029	0	-31 031 554	-44 557 909
2030	0	-33 753 595	-50 111 825
2031	0	-35 597 058	-54 824 663
2032	0	-36 642 299	-58 776 779
2033	0	-36 961 641	-62 040 496
2034	0	-36 620 174	-64 680 904
...
...
...
2055	0	+25 142 953	+30 295 503
2056	0	+21 189 418	+33 606 718
2057	0	+16 829 861	+36 585 911
2058	0	+12 097 385	+39 267 185
2059	0	+7 021 782	+41 680 332

Um allfällige langfristige Tendenzen sichtbar zu machen, wurde der Betrachtungszeitraum der Simulation auf 35 Jahre ausgedehnt, in der Annahme eines gleichbleibenden Investitionsvolumens. Es erstaunt kaum, dass der jährliche Abschreibungsaufwand mit dem Wechsel von der degressiven zur linearen Abschreibungsmethode nur vorübergehend abnehmen würde. Über den im ersten Teil der Tabelle betrachteten Zeitraum von zehn Jahren hinaus nähern sich die Abschreibungsbeträge nach der linearen Methode allmählich den Beträgen nach der degressiven Methode an und überholen sie schliesslich sogar.

Über die gesamte Dauer gesehen ist die Gesamtabschreibung unabhängig von der gewählten Methode natürlich gleich hoch und muss dem Wert des abgeschriebenem Vermögensguts entsprechen. Die Minderung des Abschreibungsaufwands der ersten Jahre nach einem Wechsel der Methode müsste anschliessend unweigerlich aufgeholt werden. Der Investitionsbedarf wird steigen, insbesondere mit dem Bevölkerungswachstum, der immer rascheren Alterung der Infrastrukturen und dem energetischen Sanierungsbedarf beim Immobilienpark des Staates.

Nebst dem Abschreibungsbetrag scheint auch ein Vergleich des Selbstfinanzierungsgrads der jeweiligen Investitionen (Liegenschaften und Strassen) interessant, der je nach berücksichtigter Abschreibungsmethode in den nächsten zehn Jahren erzielt wird. Die entsprechenden Zahlen sind in Tabelle 8 zusammengefasst. Für die Berechnungen wurde von einer ausgeglichenen Rechnung ausgegangen sowie davon, dass keinerlei Fondsentnahmen oder Fondszuweisungen erfolgt sind (oder, was auf das gleiche herauskommt, betragsmässig identisch waren). Unter diesen Voraussetzungen entspricht die Selbstfinanzierung den Abschreibungen.

Tabelle 8 *Selbstfinanzierungsgrad der Investitionen des Staates (Liegenschaften und Strassen) nach Abschreibungsmethode*

Jahr	Degressive Abschreibung	Lineare Abschreibung	
	(geltendes System)	über 25 Jahre (Satz = 4 %)	über 40 Jahre (Satz = 2,5 %)
2025	67 %	62 %	60 %
2026	57 %	47 %	44 %
2027	59 %	46 %	42 %
2028	66 %	49 %	43 %
2029	63 %	43 %	34 %
2030	80 %	59 %	49 %
2031	73 %	51 %	39 %
2032	73 %	50 %	37 %
2033	81 %	58 %	43 %
2034	85 %	63 %	46 %

Aus dieser Tabelle geht hervor, dass der jeweilige voraussichtliche Selbstfinanzierungsgrad mit der degressiven Abschreibungsmethode weit besser ausfällt als mit der linearen Methode. Mit der linearen Abschreibungsmethode ist der Selbstfinanzierungsgrad ausserdem umso schlechter, je länger die zugrunde gelegte Abschreibungsdauer ist. Nach diesen Berechnungen wäre der Zielwert eines Selbstfinanzierungsgrads von 80 % gemäss Artikel 3 Abs. 1 FHR nur mit der bisherigen Abschreibungsmethode und allein für die Jahre 2030, 2033 und 2034 zu erreichen. Die Ergebnisse mit der linearen Abschreibungsmethode sind eindeutig ungenügend und weichen ausserdem stark von den Fachempfehlungen des HRM2 zur Mindestselbstfinanzierung ab.

Ein Wechsel der Abschreibungsmethode beim Staat könnte auch zur Folge haben, dass die verfügbaren Mittel rascher aufgebraucht wären und neue Darlehen aufgenommen werden müssten. Der Schuldendienst für diese Darlehen würde den Aufwand der Erfolgsrechnung auf Kosten des übrigen Aufwands in die Höhe treiben.

3. Standpunkt des Staatsrats

Unter Berücksichtigung der Zahlen weiter oben und aus mittel- und langfristigen finanzpolitischen Gründen ist nach Ansicht des Staatsrats ein Wechsel des auf Kantonsebene angewandten Abschreibungssystems im von den Motionären gewünschten Sinne nicht sinnvoll. Insbesondere folgende Punkte bringen ihn zu diesem Schluss:

- > Die Abschreibungspolitik, die der Staat seit 1. Januar 1996, dem Datum des Inkrafttretens des Gesetzes vom 25. November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates, also seit bald 30 Jahren verfolgt, ist ziemlich restriktiv. Dies kommt vor allem bei der maximalen Abschreibungsdauer zum Ausdruck. Die Abschreibungssätze sind hingegen ähnlich oder sogar tendenziell tiefer als in den anderen Kantonen. Diese Politik ist jedoch nicht unverhältnismässig. Sie ist so ausgestaltet worden, damit eine ausreichende Investitionskapazität gewahrt werden kann, wobei auch berücksichtigt wurde, dass der Wiederbeschaffungswert der Vermögensgüter in der Regel viel höher ist als es die ursprünglichen Kosten der abzuschreibenden Investitionen sind. Sie trägt auch dem Umstand Rechnung, dass die Unterhaltskosten gegen Ende des Lebenszyklus der Infrastrukturen tendenziell stark steigen. Diese Überlegungen sind weiterhin von grundlegender

Relevanz, und dies umso mehr, als der Kanton langfristig die steigenden Investitionen finanzieren muss, die aufgrund des starken Bevölkerungswachstums notwendig werden.

- > Das HRM2 ist nicht absolut verbindlich und lässt den Kantonen die freie Wahl ihrer Abschreibungspolitik. Dies ist an den Unterschieden zwischen den Kantonen und zwischen den Gemeinden untereinander, aber auch zwischen Kanton und Gemeinden zu sehen. Es ist heikel, die Abschreibungsregeln des Staates und der Freiburger Gemeinden miteinander zu vergleichen, wie es auch nicht angebracht erscheint, eine Praxisvereinheitlichung zu erzwingen.
- > Der Staatsrat ist nicht bereit, die Abschreibungspolitik ohne eingehende Analyse zu lockern, um im laufenden Staatsvoranschlag (Voranschlag der Erfolgsrechnung) kurzfristig Mittel bereitzustellen. Seit 1996 hat der Staat budgetmässig mehrmals schwere Zeiten erlebt, die wie heute durch strukturelle Ungleichgewichte verursacht wurden. In diesen Zeiten kamen ebenfalls Sanierungsprogramme zur Umsetzung. Die damaligen Regierungen gingen richtigerweise davon aus, dass eine Lockerung der Abschreibungspraktiken keine dauerhafte Lösung der aufgetretenen Probleme sein konnte. Dadurch würden die Probleme nur aufgeschoben und auf künftige Generationen abgewälzt und lediglich die Illusion einer kurzfristig besseren Lage geschaffen. Es ist klar, dass die investierten Beträge über die Abschreibungsdauer vollständig abgeschrieben werden müssen, unabhängig von der gewählten Abschreibungsmethode.
- > Der Kanton Freiburg ist gegenwärtig mit einem grossen Investitionsbedarf konfrontiert - und wird es auch in naher Zukunft sein -, der namentlich die Folge seiner sehr dynamischen Bevölkerungsentwicklung ist. Trotz aller Anstrengungen der letzten Jahre ist das Investitionsvolumen des Staates im interkantonalen Vergleich relativ bescheiden geblieben, wie der vom IDHEAP angestellte Vergleich 2023 der Kantons- und Gemeindefinanzen zeigt (s. S. 175). Das Verhältnis «Bruttoinvestitionen zu Gesamtausgaben», auf das zur Bestimmung des Investitionsaufwands abgestellt wird, liegt im Kanton Freiburg 2023 bei jährlich 5,92 %, während es für alle Kantone für das gleiche Jahr im Durchschnitt bei 8,25 % und im Median bei 6,51 % lag. Vor diesem Hintergrund scheint es nicht angebracht, eine Senkung der Selbstfinanzierungsmarge in Betracht zu ziehen, was das Ergebnis einer Lockerung der Abschreibungspraktiken wäre.
- > Ein geringerer Abschreibungsaufwand würde in der Erfolgsrechnung vorübergehend einen finanziellen Spielraum schaffen. Dies würde unweigerlich Diskussionen über die Verwendung des frei gewordenen finanziellen Spielraums in Gang setzen, insbesondere zwischen Mehrausgaben oder Mindereinnahmen. Es besteht ein Risiko, dem der Staatsrat vorbeugen will, dass auf der Aufwandseite statt geringeren buchmässigen Abschreibungen dauerhaft und wiederholt laufende Aufwendungen und Transferausgaben stünden. Damit könnte es zu einem Rückgang der Selbstfinanzierung kommen, der zu einem Finanzierungsfehlbetrag führen würde. Auch der Finanzaufwand (Zinsen) würde allmählich zunehmen. Diese Entwicklung würde auf Kosten der unumgänglichen Neuinvestitionen gehen und könnte letztlich erneute Sanierungsmassnahmen für die Kantonsfinanzen erforderlich machen.
- > Der Staatsrat will schliesslich ganz allgemein nicht in eine Negativspirale geraten, die mit einer signifikanten Lockerung der Abschreibungspolitik aufgrund kurzsichtiger Überlegungen in Gang gesetzt werden könnte. Eine allfällige Abschreibungsreduktion würde nämlich zu geringerer Selbstfinanzierung und einem tieferen Selbstfinanzierungsgrad führen, es müsste vermehrt auf das Vermögen zurückgegriffen werden. Hält sich ein Gemeinwesen an die Regel, wonach es seinen Finanzierungsbedarf zu 80 % decken sollte, so gerät es eben nicht in eine Schuldenspirale. Es geht natürlich nicht darum, mittel- und langfristig jegliche

Neuverschuldung auszuschliessen, sondern es soll vermieden werden, dass eine solche folgenschwere negative Entwicklung ausgelöst und durch kurzfristige Anpassungen der Abschreibungspolitik noch beschleunigt wird. Die Erfahrung lehrt uns, dass dieser Weg des geringsten Widerstands nicht der richtige Weg zur Bekämpfung struktureller Probleme ist.

- > Eine Lockerung der Abschreibungspolitik würde faktisch die Notwendigkeit einer Verschärfung der gesetzlichen Vorgaben für die Selbstfinanzierung eröffnen, insbesondere bei Verschuldung. Derzeit gibt es in dieser Hinsicht keine gesetzlichen Normen; es sollte über strenge Vorschriften diskutiert werden, um sicherzustellen, dass das generelle Ziel der gesetzlich festgelegten Finanzpolitik des Staates, einen ausreichenden Selbstfinanzierungsgrad zu erzielen, erreicht werden kann.
- > Es besteht weder die Notwendigkeit noch das Bedürfnis, dass die Abschreibungsmethoden zwischen Kanton und Gemeinden genau übereinstimmen. Die Ziele der Abschreibungspolitik sind nämlich nicht dieselben wie zum Beispiel jene, die mit einer strengen Definition der Kosten bestimmter Leistungen verbunden sind, die über Kausalabgaben finanziert werden. Ohne wirklichen Änderungsbedarf soll nach den HRM2-Fachempfehlungen die zum Zeitpunkt des Wechsels zum HRM2 gewählte Abschreibungsmethode über die Dauer unverändert beibehalten werden.
- > Abgesehen davon ist der Staatsrat der Auffassung, dass im Rahmen der laufenden Vorbereitung des Programms zur Sanierung der Staatsfinanzen weitere Analysen und Diskussionen über die Abschreibungspolitik des Staates geführt werden können, ohne die für die Gemeinden geltenden Regeln in Bezug dazu zu setzen.

Folglich lädt der Staatsrat den Grossen Rat ein, die Motion abzulehnen. Er wird sich im Rahmen des Programms zur Sanierung der Staatsfinanzen erneut mit der Problematik der Abschreibungen beim Staat befassen.