

Magdeburg, den 09.10.2012
-pa

Sitzung des HFA Nr. 42
Datum: 17.10.2012
Ort: Magdeburg, Landesgeschäftsstelle
Bearbeiter: Andrea Pankrath

TOP 8 Umlagefinanzierte Haushalte in der Doppik

Anlagen: ***Anlage 1***
Prof. Dr. Hans-Günter Henneke
Die Landkreise im doppelischen Haushaltsrecht
Grundsätzliches zum Haushaltsausgleich der Landkreise

Anlage 2
DStGB-Dokumentation 78
Doppik in kommunalen Haushalten
Auswirkungen auf die Kreisumlage

Bisherige Beratung: -

Beschlussvorschlag: -

Begründung:

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Haushaltsrechtes stellt sich die Frage, welche Funktion den von den umlagefinanzierten Körperschaften zu erhebenden Umlagen beizumessen ist. Nachfolgend soll die Thematik am Beispiel der Kreisumlage aufgearbeitet werden. Die Fragen gelten aber gleichermaßen auch für andere umlagefinanzierte Körperschaften, insbesondere z. B. für die Verbandsgemeinden.

Ausgangspunkt der nachfolgenden Darstellung sind die von Herrn Prof. Dr. Hans-Günter Henneke in einem Faktenpapier „Die Landkreise im doppelischen Haushaltsrecht – Grundsätzliches zum Haushaltsausgleich der Landkreise“ zusammengestellten Thesen zum Haushaltsausgleich der Landkreise im doppelischen System (***Anlage1***)

Nachfolgende Diskussionsansätze folgen im Wesentlichen der DStGB-Dokumentation Nr. 78 „Doppik in kommunalen Haushalten – Auswirkungen auf die Kreisumlage“ (***Anlage 2***).

Thesen zum Haushaltsausgleich der Landkreise im doppischen System (vgl. Anlage 2)

Landkreise	Städte- und Gemeinden
vollständige Abbildung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens durch Erfassung von Aufwendungen und Erträgen anstelle von Ausgaben und Einnahmen gilt für Städte, Gemeinden und Landkreise gleichermaßen	
durch das ReWe gewonnene Informationen sollen bei Städten, Gemeinden und Landkreisen durch Kombination mit betriebswirtschaftlichen Elementen zu mehr Transparenz über das Verwaltungshandeln und zu einer effektiveren Verwaltungssteuerung beitragen	
Bürger stellt an die Städte, Gemeinden und Landkreise die gleichen Erwartungen. Alle Gebietskörperschaften stehen auf Grund ihrer identischen demokratischen Legitimation gegenüber dem Bürger in der Rechenschaftspflicht	
Elementare Regel im doppischen Buchungsverfahren ist, dass der Ergebnishaushalt ausgeglichen sein muss, damit die Aufgabenerledigung der Kommune dauerhaft gesichert ist. Systematische Gründe für eine zwischen den kommunalen Aufgabenträgern differenzierende Regelung gibt es nicht.	
Die eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft der Landkreise und ihre Auswirkungen auf die Kreisumlage haben die kreisangehörigen Gemeinden auch im doppischen Haushaltsrecht im Grundsatz als rechtmäßig hinzunehmen.	
Aufgaben der Städte, Gemeinden und Landkreise sind gleichwertig. Die Grenzen zulässiger Kreisumlagebelastungen bestimmen sich einerseits aus den zulässigen Aufgaben der Landkreis sowie andererseits aus dem Grundsatz des gemeindefreundlichen Verhaltens, der als Gebot wechselseitiger Rücksichtnahme einseitiges Handeln des Landkreises begrenzt	
Der Gleichheitsgrundsatz gilt als Ausfluss des Rechtsstaatsgebots auch im Verhältnis der Hoheitsträger untereinander. Dies gilt auch im Haushaltsrecht.	
Differenzierungen im Haushaltsausgleich von Städten, Landkreisen und Gemeinden bedürfen einer zwingenden Rechtfertigung.	
Die Subsidiarität der Kreisumlage gebietet dem Landkreis nicht, vor Erhöhung der Kreisumlage die Ausgleichsrücklage oder das Eigenkapital vollständig auszuschöpfen. Der gewählte Kreistag hat hier eine eigene Wertung vorzunehmen. Die Grenzen seiner Entscheidungsfreiheit überschreitet er erst dann, wenn er die gesetzlich festgelegte Reihenfolge unterläuft, indem er die übrigen von ihm eigenverantwortlich bestimmbar Einnahmequellen bewusst zu Lasten der Kreisumlage schont.	
Die These, dass mit dem neuen doppischen Haushaltsrecht strengere Ansprüche an den künftigen Ausgleich der Haushaltswirtschaft gestellt werden als sie zu kameralen Zeiten herrschten, ist falsch. Ob mit dem Wechsel des Rechnungsstils die Ausgleichsanforderungen steigen, lässt sich daher nur am Einzelfall beurteilen.	

Diesen Thesen ist im Wesentlichen nichts entgegenzuhalten. Nur die Interpretation wird im Ergebnis abweichen, weil es im Zusammenhang mit der Kreis- bzw. Verbandsgemeindeumlage darauf ankommt, welchen Charakter man ihr im doppischen Haushaltssystem zukünftig zubilligen will. Die Interpretationsweise des Deutschen Landkreistages richtet sich auf eine umfängliche Ausgleichsfunktion, die der Kreisumlage zukommen soll. Dieser Auffassung kann nur eine vollständige Berücksichtigung des Ergebnishaushalts gerecht werden. Dem gegenüber steht die z. T. vertretene Annahme, dass den Umlagen nur eine Finanzierungsfunktion im Sinne von Liquiditätssicherung zukommt. Hier wäre ausschließlich auf den Finanzhaushalt abzustellen. Diese Auffassungen bilden die äußeren Grenzen der zu führenden Diskussion.

Rechtliche Grundlagen

§ 18 Abs. 1 Satz FAG-LSA – Kreisumlage

Soweit die übrigen Erträge oder Einnahmen die Aufwendungen bzw. den Finanzbedarf eines Landkreises nicht decken, erhebt er eine Umlage von den kreisangehörigen Gemeinden....

§ 67 Abs. 3 LKO – Erhebung von Abgaben, Kreisumlage

(2) Soweit der Haushalt des Landkreises nach dem System der doppelten Buchführung geführt wird, kann der Landkreis, soweit seine sonstigen Erträge nicht ausreichen, um seine Aufwendungen zu decken, von den kreisangehörigen Gemeinden und gemeindefreien Grundstücken nach den hierfür geltenden Vorschriften eine Umlage erheben (Kreisumlage). Wird der Haushalt des Landkreises kameralistisch geführt, kann der Landkreis, soweit seine Einnahmen nicht ausreichen, um seinen Finanzbedarf zu decken, von den kreisangehörigen Gemeinden und gemeindefreien Grundstücken nach den hierfür geltenden Vorschriften eine Umlage erheben (Kreisumlage). Die Umlagesätze sind in der Haushaltssatzung für jedes Haushaltsjahr festzusetzen.

§ 67 Abs. 3 LKO – Erhebung von Abgaben, Kreisumlage

Eine genehmigungspflichtige Erhöhung der Umlagesätze ist nur zulässig, wenn in angemessenem Umfang die anderen Möglichkeiten, den Kreishaushalt auszugleichen, ausgeschöpft sind. Mit dem Ziel, eine Rückführung der Umlagesätze zu erreichen kann die Aufsichtsbehörde die Genehmigung mit Auflagen und Bedingungen für die Gestaltung der Haushaltswirtschaft des Landkreises verbinden.

§ 2 LKO Abs. 1 LSA – Aufgaben der Landkreise

Der Landkreis ist, soweit nicht etwas anderes bestimmt ist, in seinem Gebiet der Träger der öffentlichen Aufgaben, die von überörtlicher Bedeutung sind oder deren zweckmäßige Erfüllung die Verwaltungs- oder Finanzkraft der kreisangehörigen Gemeinden übersteigt. Er fördert die Gemeinden bei der Erfüllung ihrer Aufgaben und vermittelt einen angemessenen Ausgleich der gemeindlichen Lasten.

§ 22 Abs. 2 LKO LSA – Zusammenwirken von Landkreis und Gemeinden

Der Landkreis beschränkt sich gegenüber den Verwaltungsgemeinschaften und Gemeinden auf diejenigen Aufgaben, deren Durchführung durch den Landkreis erforderlich ist, um die Einwohner gleichmäßig zu versorgen und zu betreuen.

§ 10 VerbGemG LSA - Umlage

Die Verbandsgemeinde kann zur Deckung ihres Finanzbedarfs von den Mitgliedsgemeinden in entsprechender Anwendung der Vorschriften über die Kreisumlage eine Umlage erheben, soweit ihre eigenen Einnahmen nicht ausreichen.

In Sachsen-Anhalt sehen die rechtlichen Vorschriften also ein Abstellen auf den Ergebnishaushalt vor. Fraglich ist, ob diese Vorschriften einer eingehenderen Betrachtung standhalten bzw. einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich sind.

Daraus ergibt sich die zu diskutierende, grundlegende Frage, ob kreisangehörige Gemeinden bzw. Mitgliedsgemeinden der Verbandsgemeinden den gesamten Ressourcenverbrauch der Landkreise/Verbandsgemeinden vollständig auszugleichen haben? Folgende Ansatzpunkte dienen der Annäherung an eine auch für Sachsen-Anhalt noch zu führende Diskussion:

- Haushaltsausgleich nach den Grundsätzen der Doppik stellt auf einen Ausgleich von Erträgen und Aufwendungen innerhalb einer Rechnungsperiode ab.
- Auswirkungen der Umstellung hängen maßgeblich von der Struktur des Vermögens und dessen Finanzierung ab.
- Für umlagepflichtige Gemeinden potenzieren sich die Schwierigkeiten, einen ausgeglichenen Haushalt zu erreichen; der Ausgleich wird umso schwieriger:

- o je stärker die Gemeinden in die interkommunale Arbeitsteilung eingebunden sind (Umlagezahlungen an mehrere Umlagehaushalte)
- o je höher die Abschreibungen und Zuführungen zu den Rückstellungen des Umlagehaushaltes sind.

Dies führt zu der im Zuge der Umstellung des Haushaltsrechtes bereits bundesweit andiskutierten Frage, ob umlagefinanzierte Haushalte Eigenkapital brauchen. Wenn ja, in welchem Umfang muss das Eigenkapital erhalten werden bzw. inwieweit sind Absetzungen vom Eigenkapital zur Gewährleistung des Haushaltsausgleiches notwendig?

- Landkreise und Verbandsgemeinden erhalten die für ihre Aufgabenerfüllung erforderlichen Mittel über den kommunalen Finanzausgleich und die Kreisumlage. Ein Eigenkapitalstock wäre demnach nicht erforderlich.
- Grundsatz:
An der Unteilbarkeit des Haushaltsrechtes ist festzuhalten, d.h. für umlagefinanzierte Haushalte gilt kein anderes Haushaltsrecht als für Städte und Gemeinden.

Aber weitere Fragen sind zu diskutieren:

- Nach welchen Kriterien sind Gemeinden an Eigenkapitalveränderungen der umlagefinanzierten Körperschaften zu beteiligen?
- Sollten die Kreise/Verbandsgemeinden verpflichtet werden vorrangig eigene Rücklagen zum Haushaltsausgleich einzusetzen, bevor der Umlagesatz für die Umlage erhöht werden kann?
- In welchem Umfang sind Absetzungen vom Eigenkapital für nicht gedeckte Fehlbeträge notwendig?

Um diese Fragen zu beantworten bedarf es einer Funktionsbeschreibung der Residualgröße „Eigenkapital“:

1. Pufferfunktion:
In Haushaltsjahren mit Überschüssen wird EK aufgestockt (Rücklagenbildung)
In Haushaltsjahren mit Fehlbeträgen wird EK reduziert, aufgebraucht. In einigen Bundesländern kann auch für den Haushaltsausgleich auf das Eigenkapital zugegriffen werden (Pflicht der Haushaltskonsolidierung wird nicht allein an Ausgleich der Ergebnisrechnung geknüpft).
2. Entwicklung des Eigenkapitals gibt Auskunft über die finanzwirtschaftliche Situation der Kommune
 - o Erzielt der Landkreis/die Verbandsgemeinde über Jahre hinweg positive Rechnungsergebnisse und mehrt so sein Eigenkapital, ist die Kreisumlage zu hoch bemessen.
 - o Verbleiben Überschüsse einzelner Jahre in Form von Eigenkapitalzuwächsen beim Kreis/bei der Verbandsgemeinde und entfalten diese keine umlagemindernde Wirkung, lässt sich daraus folgern, dass der Kreis/die Verbandsgemeinde auch im umgekehrten Falle von Fehlbeträgen einzelner Haushaltsjahre

die Umlage unverändert zu belassen hat. In diesem Falle hat ist auf Rücklagen zuzugreifen (Pufferfunktion des EK)

- o Verzeichnet der Kreis/die Verbandsgemeinde in mehreren aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren Fehlbeträge, stellt sich die Frage nach Umlageerhöhungen. Grundsätzlich sind Umlageerhöhungen auf Dauer zur Finanzierung von Aufgaben des Kreises keine tragfähige Lösung.

Ausgehend davon wurden bisher im Wesentlichen drei Lösungsansätze zur Bemessung der Umlage diskutiert:

1. Dauerhafte Orientierung der Umlage am Finanzbedarf des Kreises/der Verbandsgemeinde; die Umlage also als Liquiditätssicherungsinstrument
2. Übergangsweise Orientierung der Kreisumlage am Finanzbedarf der umlagefinanzierten Körperschaft
(Diese Lösung wird beispielsweise in Bezug auf die Kreisumlage in Sachsen und im Saarland für eine Übergangszeit bis 2016 praktiziert. Es soll zunächst die Entwicklung beobachtet werden, bevor über die zukünftige Ausgestaltung der Erhebung der Kreisumlage entschieden wird.)
3. Bildung Sonderposten für noch abzuschreibende Vermögensgegenstände zur Vermeidung von Doppelfinanzierungen

Zu 1.

Anforderungen an den Haushaltsausgleich schlagen sich nicht auf die Umlagezahlung nieder. Kreisumlage stellt in diesem Falle lediglich eine ausreichende Liquidität zur Verfügung. Das würde, anders als vom deutschen Landkreistag behauptet, nicht zu einem geteilten Haushaltssystem führen. Denn die Regelungen über den Haushaltsausgleich blieben unberührt. Wesentlich für oder gegen diese Auffassung ist, wie man zukünftig die Kreisumlage definieren will.

Mögliche Mehrbelastungen bilden ein zentrales Konfliktfeld. Ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, vor allem aber gegen das Gebot der Rücksichtnahme kann anzunehmen sein, wenn die Umlageschuldner ohne sachlichen Grund mit Blick auf ein und denselben Vermögensgegenstand mehrfach finanziell belastet würden. Dies tritt ein, wenn die umlageverpflichteten Körperschaften neben den Zinsen auch den Werteverzehr mitfinanzieren. Das Problem wird verschärft, wenn die aus den Haushaltsmitteln des Landkreises/der Verbandsgemeinde erbrachten Finanzierungsmittel ganz oder teilweise umlagefinanziert sind. Ein Abstellen auf den Ergebnishaushalt würde im Ergebnis das Vermögen der umlageerhebenden Körperschaft mehren. (Prof. Dr. iur. Johannes Dietlein, Kurzgutachterliche Stellungnahme zu Rechtsfragen der rheinland-pfälzischen Kreis-, Verbandsgemeinde- und Bezirksverbandsumlage in der kommunalen Doppik)

Zu 2.

Das wäre lediglich eine Übergangslösung. Es würde die Probleme für die Bemessung der Kreisumlage nicht dauerhaft lösen, die Diskussionen also nur in die Zukunft verschieben.

Zu 3.

Hier käme der Kreisumlage tatsächlich eine Ausgleichsfunktion zu, die allerdings Einschränkungen unterliegt, die die Frage der Doppelfinanzierung betreffen. Der zentrale Konfliktpunkt an der Umlagefinanzierung nach Umstellung auf die Doppik bezieht sich auf die Behandlung von bereits vorhandenen Vermögensgegenständen in den Kreis- bzw. Verbandsgemeindebilanzen.

Vermögensgegenstände werden über die auch aus der Umlage bedienten Tilgungsleistungen finanziert. Mittels der Abschreibungen würden die umlagepflichtigen Gemeinden ein zweites Mal an der Finanzierung dieser Vermögensgegenstände beteiligt. Um Doppelfinanzierungen unkompliziert zu vermeiden, würde sich die Bildung von Sonderposten anbieten. (ähnl. im KAG: hier dürfen beitragsfinanzierte Anteile des Vermögensgegenstandes nicht bei der Ermittlung der Abschreibungen berücksichtigt werden.)

Auch wenn die Umlage in die allgemeinen Deckungsmittel fließt, liegen Informationen über die Anschaffungs-/Herstellungskosten, den Fremdfinanzierungsanteil und die Höhe von Zuschüssen Dritter zu einzelnen Investitionsprojekten vor, so dass sich zumindest Näherungswerte darüber bestimmen lassen sollten, in welchem Umfang die Umlagen auch zur Refinanzierung des Anlagevermögens einfließen.

Der Grundsatz, bei der Festsetzung der Umlage Rücksicht auf die Finanzlage der umlagepflichtigen Gemeinden zu nehmen wäre nicht damit zu vereinbaren, bereits finanziertes Vermögen erneut über die Abschreibungen zu finanzieren.

Der Haushalts- und Finanzausschuss wird um Aussprache gebeten.

Vorwort



Die Kommunen in Deutschland stehen vor einer tief greifenden Umgestaltung ihres Haushaltsrechts. Das neue, von der Innenministerkonferenz (IMK) im Jahr 2003 beschlossene, kommunale Haushaltsrecht bildet die Grundlage für die auch vom Deutschen Landkreistag seit langem geforderte Modernisierung der Kommunalverwaltungen. Mit der Einführung von betriebswirtschaftlichen Elementen in der kommunalen Haushaltswirtschaft soll künftig ein effektiverer und ergebnisorientierterer Umgang mit den knapperen Finanzressourcen erreicht und eine neue Qualität der Verwaltungssteuerung ermöglicht werden.

Bedenklich stimmen muss aber, dass in jüngster Zeit die Spannweite länderspezifischer Lösungen eher zu- als abnimmt. Dabei geht es längst nicht mehr allein um punktuelle Abweichungen:

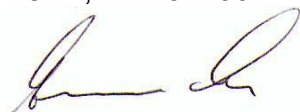
Neben den vorgesehenen Reformalternativen „Doppik“ und „Erweiterte Kameralistik“ wird bereits gegenwärtig auch die Beibehaltung der alten Kameralistik diskutiert. Es liegt auf der Hand, dass dies den Kern der vereinbarten Reform in sein Gegenteil verkehrt. Überdies werden in der Praxis innerhalb eines Landes erhebliche Probleme – insbesondere mit Blick auf die Finanzbeziehungen – zu erwarten sein.

An den Kern des Reformvorhabens gehen auch die verschiedentlich vorgebrachten Vorschläge zur Modifizierung des Haushaltsausgleichs, die von interessierter Seite mit Blick auf die Landkreise vorgetragen werden. Zum Teil scheinen diese Vorschläge aus einer nur unzureichenden Kenntnis der Anforderungen des neuen Systems zu resultieren. Zum Teil sind sie aber auch Ausdruck einer grundsätzlichen Frage nach dem Verhältnis von Landkreisen zu kreisangehörigen Gemeinden/Städten.

Der Deutsche Landkreistag (DLT) hat sich deshalb entschlossen, in einem Faktenpapier die Kernelemente zum Haushaltsausgleich im doppelischen System mit besonderem Blick auf die Landkreise darzustellen. Dabei werden die gängigen Thesen aufgegriffen und widerlegt. Der DLT verbindet dies mit der Hoffnung, die Diskussion zu versachlichen und wieder auf den Kern des Reformanliegens zurückführen zu können.

Für den Deutschen Landkreistag ist nunmehr ein zentraler Punkt in der Reformdebatte erreicht. Das DLT-Präsidium hat zuletzt am 28./29.11.2005 seine Forderung nach zügiger und vollständiger Umsetzung des Grundsatzbeschlusses der IMK zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts bekräftigt und das anliegende Papier am 10./11.5.2007 beschlossen. Dem Deutschen Landkreistag ist wichtig, dass gerade im jetzigen Stadium an den Zielen der Reform ohne Abstriche festgehalten wird.

Berlin, im Mai 2007



Prof. Dr. Hans-Günter Henneke
Geschäftsführendes Präsidialmitglied
des Deutschen Landkreistages

Inhalt

Zusammenfassung in Kernthesen	3
I. Einleitung	5
II. Reformziele und Ressourcenverbrauchskonzept	5
1. Reformkonzept der Innenministerkonferenz	5
2. Grundsätzliche Regelungen des Haushaltsausgleichs	6
III. Forderungen nach besonderen Regelungen zum Ausgleich umlagefinanzierter Haushalte	7
IV. Ist die geforderte Ungleichbehandlung im neuen doppelischen Haushaltsrecht systematisch begründbar?	7
1. Die Kerninhalte des neuen Haushaltsrechts gelten für Städte, Gemeinden und Landkreise gleichermaßen	7
2. Keine Unterschiede bei periodengerechter Zurechnung des Ressourcenverbrauchs bei eigener, gemeinschaftlicher oder gemeindeverbandlicher Aufgabenwahrnehmung	9
3. Ausgangsthese des erschwerten Haushaltsausgleichs in der Doppik nicht belegt	10
V. Ist die geforderte Ungleichbehandlung verfassungsrechtlich haltbar?	12
1. Gleiche demokratische Legitimation	12
2. Gleiches Selbstverwaltungsrecht	13
3. Rechtsstaatsgebot bedingt Anspruch auf Gleichbehandlung	14
4. Keine Unter- oder Überordnung der Aufgaben der Gemeinden und Landkreise	14
5. Grundsatz der Systemgerechtigkeit und des Willkürverbots	15
VI. Ist die geforderte Ungleichbehandlung finanzwirtschaftlich erforderlich?	16
1. Brauchen Landkreise überhaupt Eigenkapital?	16
2. Gebotene Liquiditätsvorsorge	17
3. Erwirtschaftung von Überschüssen	18
4. Vorbelastung der gemeindlichen Einnahmen mit der Kreisumlage	18
5. Subsidiäre Kreisumlage	19
6. Doppelfinanziertes Kreisvermögen?	20
7. Bildung von Kreissonderposten?	20
VII. Schlussfolgerung: Keine Ausnahmen beim Haushaltsausgleich	21

Die Landkreise im doppelischen Haushaltsrecht

Grundsätzliches zum Haushaltsausgleich der Landkreise

Zusammenfassung in Kernthesen

1. Kernpunkt der Reform des kommunalen Haushaltsrechts ist die Umstellung von der bisherigen zahlungsorientierten Darstellungsform auf eine vollständige Abbildung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens durch Erfassung von Aufwendungen und Erträgen anstelle von Ausgaben und Einnahmen. Dies gilt für Städte, Landkreise und Gemeinden gleichermaßen.
2. Die neu gewonnenen Informationen sollen mit betriebswirtschaftlichen Elementen (Produktorientierung, Budgetierung, Kostenrechnung, Zielvorgaben und Ressourcendarstellung) zu mehr Transparenz über das Verwaltungshandeln und einer effektiveren Verwaltungssteuerung (Outputsteuerung) beitragen. Unterschiede in dieser Zielsetzung hinsichtlich der Städte und Gemeinden einerseits sowie der Landkreise andererseits bestehen nicht.
3. Die Einführung und Umsetzung der Doppik ist eine Grundsatzentscheidung für eine nachhaltige, ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft, auch im Sinne und für den Bürger. Dieser stellt zu Recht sowohl an die Gemeinde als auch an den Landkreis die gleichen Erwartungen. Städte, Landkreise und Gemeinden stehen aufgrund ihrer identischen demokratischen Legitimation in gleichem Maße gegenüber dem Bürger in der Rechenschaftspflicht.
4. Elementare Regel im neuen doppelischen Buchungsverfahren ist, dass der Ergebnishaushalt, in den auch die Aufwendungen in Form von Abschreibungen und Rückstellungen (Instandhaltung, Pensionen) einfließen, künftig ausgeglichen sein muss, damit die Aufgabenerledigung der Kommune (Leistungsfähigkeit) dauerhaft gesichert ist. Systematische Gründe für eine zwischen den kommunalen Aufgabenträgern differenzierende Regelung gibt es nicht.
5. Städte, Landkreise und Gemeinden verfügen über eine identische demokratische Legitimation. Der demokratisch legitimierten Volksvertretung entspricht eine substantielle Finanzhoheit und die daraus abgeleitete Budgethoheit der Kreistage und Gemeinderäte. Die eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft der Landkreise und ihre Auswirkungen auf die Kreisumlage haben die kreisangehörigen Gemeinden auch im doppelischen Haushaltsrecht im Grundsatz als rechtmäßig hinzunehmen.
6. Die Aufgaben der Städte, Landkreise und Gemeinden sind gleichwertig. Den Aufgaben der Landkreise kommt kein Nachrang, aber auch kein Vorrang gegenüber den Gemeindeaufgaben zu. Die Grenzen zulässiger Kreisumlagebelastungen bestimmen sich einerseits aus den zulässigen Aufgaben der Landkreise sowie andererseits aus dem Grundsatz des gemeindefreundlichen Verhaltens, der als Gebot wechselseitiger Rücksichtnahme einseitiges Handeln des Landkreises begrenzt.
7. Der Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, Städte, Landkreise und Gemeinden prinzipiell gleich zu behandeln. Der Gleichheitsgrundsatz gilt nicht nur gegenüber dem Bürger, sondern - als Ausfluss des Rechtsstaatsgebots (Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG) - auch im Verhältnis der Hoheitsträger untereinander. Dies gilt auch im Haushaltsrecht.

8. Das kommunale Haushaltsrecht darf wie der kommunale Finanzausgleich nicht allein nach Gründen politischer Zweckmäßigkeit gestaltet werden. Vielmehr muss es sich in den Grenzen halten, die durch die Vorschriften der Verfassung in Verbindung mit dem aus dem Gleichheitssatz fließenden Willkürverbot sowie dem Gebot der Systemgerechtigkeit gezogen sind. Eine Differenzierung im Haushaltsausgleich von Städten, Landkreisen und Gemeinden bedarf deshalb zwingend einer gesonderten Rechtfertigung.
9. Die These einer ungleichen Liquiditätsverteilung zwischen Landkreisen und kreisangehörigen Gemeinden lässt sich nicht erhärten. Werden die jeweiligen Kassenkreditbestände zu den Ausgabeanteilen im kreisangehörigen Raum zueinander in Beziehung gesetzt, ist stattdessen in verschiedenen Bundesländern ein Ungleichgewicht zulasten der Landkreise festzustellen.
10. Die Subsidiarität der Kreisumlage gebietet dem Landkreis nicht, vor Erhöhung der Kreisumlage die Ausgleichsrücklage oder das Eigenkapital vollständig ausschöpfen zu müssen. Der gewählte Kreistag hat auch hier unter Berücksichtigung der Finanzlage der kreisangehörigen Gemeinden eine eigene Wertung vorzunehmen. Die Grenzen seiner Entscheidungsfreiheit überschreitet der Kreistag erst, wenn er die gesetzlich festgelegte Reihenfolge unterläuft, indem er die übrigen von ihm eigenverantwortlich bestimmbaren Einnahmequellen bewusst zulasten der Kreisumlage schont.
11. Mittels der Abschreibungen wird systemgerecht der tatsächliche Ressourcenverbrauch erwirtschaftet. Zu einer Doppelfinanzierung der Investitionen führt dies nicht. Dies ist im Verhältnis Landkreis – kreisangehörige Gemeinde nicht anders als im Verhältnis Gemeinde - Bürger. Ein Verzicht würde für den Landkreis stattdessen einen Vermögensabbau bedeuten und das Prinzip der nachhaltigen Haushaltswirtschaft ungerechtfertigt durchbrechen. Die Bildung eines mit den Abschreibungen aufzulösenden „Kreissonderpostens“ widerspricht dem Ressourcenverbrauchskonzept und scheitert an dem weiterhin geltenden Gesamtdeckungsprinzip.
12. Die These, dass mit dem neuen doppelischen Haushaltsrecht strengere Ansprüche an den künftigen Ausgleich in der Haushaltswirtschaft gestellt werden als sie zu kameralen Zeiten herrschten und von daher prinzipiell mit einer Erhöhung der Kreisumlage zu rechnen sei, ist falsch. Sie lässt insbesondere außer Acht, dass spiegelbildlich zu den neu in den Haushaltsausgleich einzubeziehenden Abschreibungen die bislang zu berücksichtigenden Tilgungen und Kreditkosten ihre Ausgleichsrelevanz verlieren. Ob mit dem Wechsel des Rechnungsstils die Ausgleichsanforderungen steigen, lässt sich daher nur am Einzelfall beurteilen.

I. Einleitung

Im Rahmen der Einführung des neuen kommunalen Haushaltsrechts werden in verschiedenen Bundesländern Vorbehalte und Kritik seitens der kreisangehörigen Städte und Gemeinden geäußert, die die Regelungen zum doppelischen Haushaltsausgleich mit speziellem Blick auf die Landkreise und insbesondere die Einbeziehung der Abschreibungen für den Werteverzehr der Anlagegüter beinhalten. Hintergrund ist dabei die Befürchtung einer steigenden Kreisumlage. Gefordert werden deshalb z.T. gesonderte Haushaltsausgleichsregelungen für die Landkreise, nach denen bestimmte Aufwands- und Abschreibungspositionen nicht in den erforderlichen Haushaltsausgleich bei den Landkreisen eingehen sollen.

Bei einer näheren Auseinandersetzung erweisen sich die angeführten Argumente als nicht stichhaltig. Weder systematisch noch finanzwirtschaftlich ist eine abweichende Behandlung der Landkreise gerechtfertigt oder gar geboten. Am stärksten schlagen jedoch die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Sonderbehandlung der Landkreise durch.

II. Reformziele und Ressourcenverbrauchskonzept

1. Reformkonzept der Innenministerkonferenz

Ressourcen-
verbrauchskonzept

Mit der Beschlussfassung der Innenministerkonferenz (IMK) vom 21.11.2003 wurde die Grundlage für eine Umgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland gelegt.

Kernpunkt der Reform ist die Umstellung von der bisherigen zahlungsorientierten Darstellungsform auf eine vollständige Abbildung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens durch Erfassung von Aufwendungen und Erträgen anstelle von Ausgaben und Einnahmen. Damit wird zukünftig zusätzlich zu den Zahlungsvorgängen, mit denen lediglich der Geldverbrauch dokumentiert wird, auch der nicht zahlungswirksame Vermögensverzehr, insbesondere Abschreibungen und Rückstellungen erfasst. Die so sichtbaren Informationen sollen mit betriebswirtschaftlichen Elementen (Produktorientierung, Budgetierung, Kostenrechnung, Zielvorgaben und Ressourcendarstellung) zu mehr Transparenz über das Verwaltungshandeln und einer effektiveren Verwaltungssteuerung (Outputsteuerung) beitragen.

Intergenerative
Gerechtigkeit

Dem Rechnungskonzept liegt zudem das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit zugrunde, wonach jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen mittels Entgelten und Abgaben wieder ersetzen soll, so dass sie damit nicht ihre nachfolgende Generation belastet. Dieser finanzwirtschaftliche Leitsatz bildet den Ausgangspunkt für die Vorschriften über den Ausgleich der Haushaltswirtschaft.

Erhalt der
dauerhaften
Leistungsfähigkeit

Der Ergebnishaushalt im doppelischen Buchungsverfahren, in den auch die Aufwendungen in Form von Abschreibungen und Rückstellungen (Instandhaltung, Pensionen) einfließen, muss künftig ausgeglichen

sein, damit die Aufgabenerledigung der Kommune (Leistungsfähigkeit) dauerhaft gesichert ist. Die Vorgabe ist erfüllt, wenn Erträge und Aufwendungen innerhalb einer Rechnungsperiode unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen sind.

2. Grundsätzliche Regelungen des Haushaltsausgleichs

Ausgleichsregeln
im neuen
Haushaltsrecht

Das neue Rechnungskonzept des künftigen Gemeindehaushaltsrechts sieht eine Drei-Komponenten-Rechnung vor, die zusätzlich zur Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) und Vermögensrechnung (Bilanz) des kaufmännischen Rechnungswesens als dritte Komponente eine Finanzrechnung umfasst, die in verschiedenen Bundesländern (z.B. Rheinland-Pfalz) am Schluss einer Rechnungsperiode ebenfalls auszugleichen ist. Wegen der zwangsläufigen Schwankungen von Erträgen und Aufwendungen sowie infolge notwendiger Anpassungen der Aufgabenstruktur an gesellschaftliche Strukturentwicklungen (z.B. Altersaufbau, Bevölkerungsrückgang, Wirtschaftsstruktur), aber auch in der Zeit des Übergangs zum Ressourcenverbrauchskonzept, ist ein periodenscharfer Haushaltsausgleich nicht immer möglich. Deshalb muss der genannte Deckungsgrundsatz über einen mehrjährigen Zeitraum durch mehrstufige Regeln modifiziert werden. Zur Erreichung des Haushaltsausgleichs hat die IMK folgende gestufte Ausgleichsregelungen vorgesehen:

- Gesonderte Ermittlung und Einbeziehung des Sonderergebnisses (außerordentlichen Ergebnisses) einschließlich Vermögenserlösen,
- Verwendung von Ergebnismöglichkeiten, wenn Spar- und Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind,
- Ausgleich über mehrere Haushaltsjahre (Zulässigkeit der Veranschlagung eines Fehlbetrages bei Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes),
- Verwendung von Eigenkapital/Basisreinvermögen bzw. Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital/Basisreinvermögen.

Haushalts-
sicherungskonzept

Ergänzend soll die Möglichkeit bestehen, ein Haushaltssicherungskonzept (Haushaltskonsolidierungs-)konzept als Instrument zur Festlegung der Konsolidierungslinie und der dafür notwendigen Maßnahmen einzuführen. Es muss zur Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs Festlegungen über

- das Konsolidierungsziel,
- den Konsolidierungszeitraum und
- die dafür notwendigen Maßnahmen enthalten.

Das Präsidium des Deutschen Landkreistages hat sich am 26./27.6.2003 für dieses gestufte Verfahren zum Haushaltsausgleich ausgesprochen.

Ausgleichsrücklage

In Nordrhein-Westfalen wird eine etwas andere Konzeption verfolgt. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) in Nordrhein-Westfalen sieht anstelle der Stufung vor, dass die Kommunen für den Haushaltsausgleich unmittelbar die Mittel einer von der Allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennte Ausgleichsrücklage, die maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten Eigenkapitals betragen darf, nutzen dürfen.

III. Forderungen nach besonderen Regelungen zum Ausgleich umlagefinanzierter Haushalte

Vorgetragene Bedenken gegen die Einbeziehung der Abschreibungen

Im Zusammenhang mit der Einführung des neuen doppelischen Haushaltsrechts werden in einzelnen Bundesländern seitens der kreisangehörigen Gemeinden und Städte Vorbehalte und Kritik geäußert, die auf die Regelungen zum doppelischen Haushaltsausgleich und ihre Anwendung auf die sog. Umlagehaushalte abzielen. Im Fokus stehen vor allem die Landkreise und die möglichen Folgen für die Kreisumlage. Die Bedenken richten sich insbesondere gegen die Einbeziehung der Abschreibungen in den auch von den Landkreisen geforderten Haushaltsausgleich.

Begründend wird in diesem Zusammenhang vorgetragen, die kreisangehörigen Gemeinden würden bei einem Einbezug der Abschreibungen in den Haushaltsausgleich das dem Ressourcenverbrauch zugrunde liegende Vermögen der Landkreise über die Kreisumlage erneut finanzieren, was im Ergebnis zu einer Doppelfinanzierung eines Teils des Vermögens führen würde.

Hinzu tritt die These, die Liquidität sei im kreisangehörigen Raum zulasten der kreisangehörigen Gemeinden verteilt, da die Landkreise als Umlageverbände stets die Möglichkeit zum Haushaltsausgleich gehabt hätten. Weiter wird auch die Frage aufgeworfen, ob der Landkreis als Gemeindeverband überhaupt und wenn ja, in welchem Umfang über Eigenkapital in Form von Anlagevermögen verfügen sollte bzw. müsse.

Schließlich werden Forderungen erhoben, vor künftigen Umlageerhöhungen zunächst – soweit vorhanden – die Ausgleichsrücklage oder sogar das gesamte Eigenkapital des Landkreises zur Haushaltskonsolidierung einzusetzen. Dabei wird auf die gesetzliche Vorgabe in der Kreisordnung verwiesen, eine Erhöhung der Kreisumlage nur als letztes Finanzierungsmittel anwenden zu dürfen.

IV. Ist die geforderte Ungleichbehandlung im neuen doppelischen Haushaltsrecht systematisch begründbar?

1. Die Kerninhalte des neuen Haushaltsrechts gelten für Städte, Gemeinden und Landkreise gleichermaßen

Reformziele

Ein Kernziel der Reform des kommunalen Haushaltsrechts ist, das als unzureichend empfundene kamerale Geldverbrauchskonzept durch ein Ressourcenverbrauchskonzept zu ersetzen. Zentrales Element der Reform ist deshalb die Umstellung von der bisherigen zahlungsorientierten Darstellungsform auf eine vollständige und periodengerechte Abbildung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens durch Erfassung von Aufwendungen und Erträgen anstelle von Ausgaben und Einnahmen.

Bessere Steuerung

Mit dem neuen Haushaltsrecht soll der Kommune eine bessere Steuerung ermöglicht werden. Insbesondere sollen in die Haushaltsplanungen die Abschreibungen als Äquivalent für den der jeweiligen Periode zuzurechnenden Ressourcenverbrauch, Rückstellungen für den in der jeweiligen Haushaltsperiode veranlassten Aufwand zukünftiger Haushaltsjahre und interne Leistungen aufgenommen werden

und ein realistischeres Bild der finanziellen Lage der Kommune vermitteln. Entscheidend soll dabei nicht sein, wann ein Vermögensgegenstand gekauft und bezahlt wird, sondern wann er bei der Bereitstellung kommunaler Leistungen verbraucht wird.

Gleiche Steuerungsanforderungen	Unterschiede in dieser Zielsetzung hinsichtlich der Städte und Gemeinden einerseits sowie der Landkreise andererseits bestehen nicht. Es bestehen keine strukturellen Unterschiede, die die Steuerungsanforderungen qualitativ voneinander abheben und eine solche Differenzierung rechtfertigen würden. Am ehesten könnte unter diesem Aspekt noch eine Andersbehandlung besonders kleiner Gemeinden gerechtfertigt werden, wo die zu steuernden Sachverhalte wenig komplex, schnell erfassbar und überschaubar sind.
Gleiches Erfordernis periodengerechter Zuordnung	Auch spielen die durch das Ressourcenverbrauchskonzept herausgestellten Elemente auf der Kreisebene keine weniger bedeutende Rolle als auf Ebene der Städte oder Gemeinden. Wie diese weisen die Landkreise abnutzbares und in der Aufgabenerfüllung gebundenes Vermögen auf, so dass sich auch bei ihnen das Erfordernis der periodengerechten Zurechnung des Ressourcenverbrauchs ergibt. Auch bei den Landkreisen ist es zudem erforderlich, Rückstellungen für den in der jeweiligen Haushaltsperiode veranlassten Aufwand zukünftiger Haushaltsjahre zu bilden.
Gleiche Aufgaben	Verwunderlich ist dies nicht, nehmen doch die Landkreise im Wesentlichen die gleichen Aufgaben wie die kreisfreien Städte wahr. Mit den kreisangehörigen Gemeinden sind sie überdies aufgaben- und ausgabeseitig kreis- und gemeindeindividuell speziell bei den Ergänzungs- und Ausgleichsaufgaben verzahnt.
Keine lediglich kalkulatorische Einbeziehung des Ressourcenverbrauchs	Die Elemente des Ressourcenverbrauchskonzepts sind nicht nur kalkulatorisch in die kommunale Steuerung einzubeziehen. Leitbild des neuen Konzepts ist vielmehr zudem die Grundaussage, dass jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen selbst erwirtschaften soll. Die neu gesetzten Anforderungen beschränken sich deshalb nicht auf das Erfordernis der Darstellung des Ressourcenverbrauchs durch Aufwand und Ertrag. Der Wechsel von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenverbrauchsorientierten Haushalts- und Rechnungswesen führt vielmehr zwangsläufig dazu, dass sich auch der künftige doppelte Haushaltsausgleich an den Größen „Aufwand“ und „Ertrag“ orientiert.
Konsequente Haushaltsausgleichsregeln	Folgerichtig und konsequent stellen die in den Regelwerken und -konzepten der einzelnen Bundesländer vorgesehenen Haushaltsausgleichsregelungen auf den Ergebnishaushalt und die Ergebnisrechnung ab. Ein ausgeglichener Ergebnishaushalt wird gefordert, damit die Kommunen auch in Zukunft ihre Aufgaben uneingeschränkt erfüllen können. Er ist ausgeglichen, wenn die Summe aller Erträge größer oder gleich der Summe aller Aufwendungen ist. Hierdurch wird gewährleistet, dass sich das „Eigenkapital“ der Kommune nicht verringert.
Keine Differenzierungen zwischen den Kommunen	Gründe, warum hier etwas anderes für die Landkreise gelten sollte, gibt es nicht. Warum sollte jede Generation in einer kreisangehörigen Gemeinde die von ihr verbrauchten Ressourcen selbst erwirtschaften, bezogen auf den Landkreis aber nicht? Eine derartige Differenzierung

hat weder im Vergleich mit den kreisfreien Städten, die in weiten Teilen identische Aufgaben wie die Landkreise erfüllen, noch mit Blick auf die unter Berücksichtigung der Ergänzungs- und Ausgleichsaufgaben der Landkreise kreisindividuelle Aufgabenverteilung zwischen den kreisangehörigen Gemeinden und den Landkreisen Sinn.

Ungleichbehandlung systematisch nicht gerechtfertigt Das Buchungssystem rechtfertigt somit keine Ungleichbehandlung von Gemeinden und Landkreisen. Die Einführung und Umsetzung der Doppik ist eine Grundsatzentscheidung für eine nachhaltige, ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft, auch im Sinne und für den Bürger. Dieser stellt aber zu Recht sowohl an die Gemeinde als auch an den Landkreis die gleichen Erwartungen.

2. Keine Unterschiede bei periodengerechter Zurechnung des Ressourcenverbrauchs bei eigener, gemeinschaftlicher oder gemeindeverbandlicher Aufgabenwahrnehmung

Konsequenter Haushaltsausgleich Ein konsequent am Ausgleich von Aufwendungen und Erträgen orientierter Haushaltsausgleich führt somit bei umlagefinanzierten Körperschaften dazu, dass auch nicht zahlungswirksame Aufwendungen (wie z.B. Rückstellungen und Abschreibungen) in die Berechnungsgrundlage einbezogen und die umlagepflichtigen Körperschaften entsprechend belastet werden.

Abweichung ungerechtfertigt Weder die Aufgaben noch die Steuerungsanforderungen der umlagefinanzierten Körperschaften lassen wie gezeigt eine Andersbehandlung gerechtfertigt sein. Vielmehr ist es sachgerecht, sie nicht anders als die Städte und Gemeinden zu behandeln.

Gleicher Ressourcenverbrauch Dies wird besonders deutlich, wenn am Beispiel einer Gemeinde die Alternativen eigener, gemeinschaftlicher oder gemeindeverbandlicher Aufgabenwahrnehmung gedanklich durchspielt werden.

Für eine periodengerechte Zuordnung des Ressourcenverbrauchs ist es zunächst ohne Belang, ob die Aufgabe allein oder gemeinschaftlich wahrgenommen wird. Zurechnungsprobleme ergeben sich allenfalls bezogen auf die beteiligten Aufgabenträger. Für die sich anschließende Frage, ob der Ressourcenverbrauch erwirtschaftet werden muss oder nicht, dürfte es ebenfalls ohne Belang sein, ob die Aufgabe allein oder gemeinschaftlich wahrgenommen wird. Alles andere würde zu absurden Folgen führen.

Wird der Ansatz nun gedanklich fortgedacht und an die Stelle der gemeinschaftlichen Aufgabenwahrnehmung die Wahrnehmung der Aufgabe durch einen eigens gegründeten Gemeindeverband anstelle der Aufgabenträger gesetzt, ist unmittelbar einsichtig, dass auch für diesen Fall nichts anderes gelten kann. Ob der Ressourcenverbrauch für eine Aufgabe erwirtschaftet werden muss oder nicht, kann nicht abhängig davon sein, ob sie allein, gemeinschaftlich oder in institutionalisierter gemeinschaftlicher Aufgabenwahrnehmung gemeindeverbandlich wahrgenommen wird.

Warum soll für die Landkreise als Umlageverband mit eigenen Aufgaben etwas anderes gelten?

3. Ausgangsthese des erschwerten Haushaltsausgleichs in der Doppik nicht belegt

Erschwerter Haushaltsausgleich?	Die vorgetragenen Befürchtungen werden entscheidend von der These getragen, dass mit dem neuen doppelischen Haushaltsrecht strengere Ansprüche an den künftigen Ausgleich in der Haushaltswirtschaft gestellt werden als sie zu kameralen Zeiten herrschten.
... wegen Einbeziehung der Abschreibungen	Gespeist werden diese Befürchtungen durch die Vorstellung, dass insbesondere durch die geforderte Einbeziehung der Abschreibungen die Anforderungen für den zu erreichenden Haushaltsausgleich deutlich höher als im kameralen Recht gelegt werden.
These greift zu kurz	Diese Vorstellung lässt allerdings eine Reihe von zu berücksichtigenden Faktoren außer Acht, wobei dem Grad der kommunalen Verschuldung die größte Bedeutung zukommt. Ob es der einzelnen Kommune im doppelischen Rechnungsverbund künftig schwerer fallen wird, die Anforderungen an den Haushaltsausgleich zu erfüllen, lässt sich deshalb nicht von vornherein beantworten, sondern hängt weitgehend von der Struktur des jeweiligen Haushalts ab.
Entfallende Tilgungsleistung	Zu berücksichtigen ist zunächst, dass zwar die Abschreibungen gegenüber dem bisherigen kameralen Recht tatsächlich neu in den Haushaltsausgleich einzubeziehen sind. Dafür sind aber im doppelischen Recht die bislang im kameralen Haushaltsausgleich zu berücksichtigenden Tilgungsbeträge für eingegangene Kreditverpflichtungen sowie die Kreditbeschaffungskosten für den Haushaltsausgleich des im neuen Rechnungswesen maßgeblichen Ergebnishaushalts nicht relevant.
Fremdkapitalquote entscheidend	In der Kameralistik belasten Tilgungsleistungen den Haushaltsausgleich nur in dem Maße, wie Investitionen kreditfinanziert worden sind. In der Doppik sind hingegen alle Investitionen, d.h. auch die eigenfinanzierten, abzuschreiben. Das bedeutet, dass je höher der abzutragende Fremdfinanzierungsanteil am kommunalen Anlagevermögen ist, desto weniger trifft die Behauptung zu, der Haushaltsausgleich erschwere sich im doppelischen System.
Faustformel	Als Faustformel gilt: Je höher die Verschuldung einer Kommune ist, desto eher „profitiert“ sie von der Einführung der Doppik. Bewegen sich die Kredittilgungskosten über den Aufwendungen für Abschreibungen und der Zuführung zu den Pensionsrückstellungen, wäre der doppelische Haushaltsausgleich sogar leichter zu erbringen.
Restlaufzeiten berücksichtigen	Ausschlaggebend ist dabei die Gesamthöhe der jeweiligen Kredittilgungskosten einer öffentlichen Körperschaft, die derweil von Faktoren wie der Finanzierung der im Eigentum der Kommune befindlichen Anlagegüter und deren Restlaufzeit („alte“ Kredite haben einen entsprechend höheren Tilgungsanteil) abhängig ist.
Zuwendungen Dritter absetzen	Hinzu kommt, dass bei der Beurteilung auch von Dritten zugewandte Finanzmittel nicht außerhalb der Betrachtung bleiben dürfen. Große Teile der kommunalen Investitionen werden nicht allein durch Kredite oder Eigenmittel finanziert. Vielmehr spielen gezielte (Förder-)Zuwendungen Dritter seit jeher – und insbesondere in den Zeiten kommunaler Finanznot – eine nicht zu vernachlässigende Rolle. In

der Doppik werden für diese Zuwendungen aber auf der Passivseite der Bilanz Sonderposten gebildet, die über die Nutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Gegenstandes erfolgswirksam aufgelöst werden. Damit stehen aber den zu erwirtschaftenden Abschreibungen in der Abwägung zu berücksichtigende Erträge aus der Auflösung dieser Sonderposten gegenüber.

Einfluss der Vermögensbewertung

Eine wichtige Rolle spielt zudem die Vermögensbewertung. Hohe Wertansätze führen zu hohen Abschreibungsbeträgen und erhöhen die materiellen Anforderungen an den doppelischen Haushaltsausgleich. Generell sind Vermögensgegenstände nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Eine besondere Rolle kommt jedoch der Vermögensbewertung zur Eröffnungsbilanz zu, für die aber die überwiegende Anzahl der Länder ebenfalls den Ansatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten vorsieht.

Laufende Abschreibungen bei abgeschlossener Tilgung

Beim Umstieg auf die Doppik wird per Stichtag der gesamte Verbrauch als Aufwand in der Ergebnisrechnung und -planung erfasst und in den Haushaltsausgleich einbezogen. Vermögensgegenstände, die bis dato bereits abgeschrieben sind, belasten den doppelischen Haushaltsausgleich nicht mehr. Nur wenn der Vermögensgegenstand noch nicht vollständig abgeschrieben ist, wird der Ergebnishaushalt mit Abschreibungen belastet. Ist das Ende des Abschreibungszeitraums noch nicht erreicht, so ist bei einer bereits abgeschlossenen Tilgungsphase der Ausgleich in der Doppik gegenüber der Kameralistik erschwert.

Realistisches Szenario

In Anbetracht der tatsächlichen Verhältnisse in den Kommunen ist jedoch eher von einem Überschreiten der Finanzierungs- gegenüber der Abschreibungsdauer auszugehen, so dass sich der Ausgleich tendenziell sogar erleichtern dürfte. Bei einer die Nutzungsdauer des Vermögens überschreitenden Kreditlaufzeit fließen dann lediglich noch die Zinsaufwendungen in den Ergebnishaushalt ein. In der Kameralistik wären hingegen nach wie vor auch die Tilgungen per Zuführung aus dem Verwaltungshaushalt ausgleichsrelevant.

Abgeschriebene Vermögensgegenstände und abgeschlossene Tilgung

Ist der Vermögensgegenstand bereits abgeschrieben und der Kredit bereits vollständig getilgt, besteht zwischen Kameralistik und Doppik kein Unterschied, da weder der Ergebnishaushalt über Abschreibungen noch der Vermögenshaushalt über Tilgungen belastet wird.

Nicht abschreibungsrelevantes Vermögen

Schließlich ist in den Vergleich einzubeziehen, dass weite Teile des kommunalen Vermögens überhaupt nicht abzuschreiben sind. Sie sind insoweit im neuen doppelischen System überhaupt nicht ausgleichsrelevant. Zu denken ist etwa an Grund und Boden sowie an das Beteiligungsvermögen. Soweit diese Vermögensbestandteile kreditfinanziert wurden, erhöhten sie hingegen im kameralen Recht die Anforderungen an den materiellen Haushaltsausgleich.

Generelle Aussage nicht möglich

Eine generelle Aussage, dass der Haushaltsausgleich durch die Einführung der kommunalen Doppik schwieriger geworden ist, lässt sich insoweit nicht treffen. Dies gilt für die Städte und Gemeinden ebenso wie für die Landkreise. Die Befürchtungen, mit der Umsetzung der Doppik im Landkreis werde automatisch aufgrund höherer Ausgleichsanforderungen dessen Kreisumlage steigen, entbehren somit

einer allgemeingültigen Grundlage. Sie können nur am Einzelfall beurteilt werden. Ausschlaggebend ist dabei nicht der Rechnungsstil, sondern insbesondere die Finanzierungsstruktur des Landkreises.

V. Ist die geforderte Ungleichbehandlung verfassungsrechtlich haltbar?

Verfassungsrechtliche Bedenken schwerwiegender Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass eine Ungleichbehandlung der Landkreise im Haushaltsausgleich des neuen doppischen Haushaltsrechts systematisch nicht zu rechtfertigen ist und die zugrunde liegenden Befürchtungen einer automatischen Mehrbelastung der kreisangehörigen Gemeinden bei Umstellung des Rechnungsstils der Landkreise auf die Doppik zudem keine Bestätigung finden.

Noch schwerer als die systematischen Einwände wiegen jedoch die verfassungsrechtlichen Bedenken, die sich bei einer Andersbehandlung der Landkreise im gebotenen Haushaltsausgleich stellen würden.

1. Gleiche demokratische Legitimation

Art. 28 GG Der schwerwiegendste Einwand kommt aus verfassungsrechtlichen Bestimmungen nach Art. 28 Abs. 1 und 2 GG.

Gleiche demokratische Legitimation Wird Art. 28 GG in seinen kommunalrelevanten Einzelementen mit näherem Blick auf Übereinstimmungen und feststellbare Differenzierungen hinsichtlich der Landkreise und der Gemeinden betrachtet, so muss zunächst festgestellt werden, dass ihre unmittelbar demokratische Legitimation gemäß Art. 28 Abs. 1 S. 2 und 3 GG identisch ist. Das Bundesverfassungsgericht spricht insoweit von der Einheitlichkeit der demokratischen Legitimationsgrundlage (BVerfGE 83, 37 [54 f.]).

Sowohl das Handeln der Gemeinden als auch das der Landkreise ist somit direkt durch die Wahl des Bürgers legitimiert. Der demokratisch legitimierten Volksvertretung entspricht eine substanzielle Finanzhoheit und die daraus abgeleitete Budgethoheit der Kreistage und Gemeinderäte. Unterschiede bestehen hier zwischen Landkreisen, Städten und Gemeinden nicht.

Gleiche Verantwortung gegenüber dem Bürger Städte, Gemeinden und Landkreise sind – dies ist das Spiegelbild der demokratischen Legitimation – dem Bürger gegenüber zu einer der unmittelbaren Anbindung entsprechenden Rechenschaft verpflichtet. Dabei ist dem Grundgesetz nicht zu entnehmen, dass der Bürger im Landkreis weniger stark verankert wäre als in der Gemeinde. Es muss deshalb gefragt werden, warum, wenn die Gemeinden dem Bürger gegenüber zu einer nachhaltigen und generationsgerechten Haushaltswirtschaft verpflichtet werden, ihm beim Landkreis, wo dem Bürger aufgrund der identischen verfassungsrechtlichen Legitimationsgrundlage eine gleich starke Rolle zukommt, dieses Recht verwehrt bzw. nur abgeschwächt zukommen sollte.

2. Gleiches Selbstverwaltungsrecht

Gleiche Garantie der Eigenverantwortlichkeit	Nicht nur die Legitimationsgrundlage und verfassungsrechtliche Verankerung beim Bürger ist bei Gemeinde und Landkreis identisch. Gleiches gilt auch für die nach Art. 28 Abs. 2 GG garantierte Eigenverantwortlichkeit. Dies macht der Wortlaut des Art. 28 Abs. 2 GG deutlich. Nach Art. 28 Abs. 2 S. 1 GG muss den Gemeinden das Recht gewährleistet sein, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln. Art. 28 Abs. 2 S. 2 GG schließt hier unmittelbar an und befindet: <i>„Auch die Gemeindeverbände haben im Rahmen ihres gesetzlichen Aufgabebereiches nach Maßgabe der Gesetze das Recht zur Selbstverwaltung.“</i>
Unterschiede bei Aufgabengarantie	Unterschiede in der Selbstverwaltungsgarantie bestehen dem Wortlaut bei strukturell-inhaltlicher Identität der Eigenverantwortlichkeit (<i>„Auch die Gemeindeverbände haben ... das Recht zur Selbstverwaltung“</i>) allein hinsichtlich des Bestandes an Aufgaben der örtlichen Gemeinschaft, der den Gemeinden verfassungsunmittelbar zugeordnet ist, während die Landkreise einer gesetzlichen Aufgabenzuweisung bedürfen, die auch generalklauselartig erfolgen kann. Abgesehen von der unterschiedlichen Aufgabengarantie gewährleistet Art. 28 Abs. 2 S. 2 GG den Landkreisen damit die eigenverantwortliche Erfüllung der ihnen gesetzlich zugewiesenen Aufgaben prinzipiell in gleicher Weise wie den Gemeinden.
Finanzhoheit und eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft	Nach allgemeiner Auffassung sichert das Selbstverwaltungsrecht die Gebiets-, Personal-, Organisations- und Finanzhoheit. Letztere wird sogar durch den präzisierenden Satz 3 des Art. 28 Abs. 2 GG nochmals pointiert herausgehoben. Die Finanzhoheit beinhaltet nach überkommenen Verständnis das Recht und die Pflicht, Einnahmen- und Ausgabenentscheidungen im Rahmen einer geordneten und eigenverantwortlichen Haushaltswirtschaft zu treffen. In Verbindung mit der aus der demokratischen Legitimierung ableitbaren Budgethoheit kommt ihr eine besonders prägnante Rolle zu. Damit haben die Landkreise auch als Gebietskörperschaft ein verfassungsrechtlich fundiertes Recht darauf, in der Ausfüllung des Rahmens ihrer eigenverantwortlichen Haushaltswirtschaft grundsätzlich nicht anders als die Gemeinden behandelt zu werden.
Einschätzungsprärogative der Kreistage	Dies umfasst selbstverständlich auch die kommunalpolitische Entscheidung der Kreistage, welche (rechtlich zulässigen) Aufgaben der Landkreis wie, zu welchem Zeitpunkt und mit welchen Mitteln wahrnimmt. Entscheidungen zur Vermögenswirtschaft sind davon umschlossen. Die Einschätzungsprärogative der Kreistage ist nach gefestigter Rechtsprechung zur Kreisumlage nicht mehr umstritten.
Gebot der Rücksichtnahme	Die eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft der Landkreise und ihre Auswirkungen auf die Kreisumlage haben die kreisangehörigen Gemeinden somit im Grundsatz als rechtmäßig hinzunehmen (BVerwG, NVwZ, 1998, 65 [65], VerfGH RhPf, DÖV 1998 505 [508]), wobei allerdings auch die Landkreise bei ihrer Entscheidung die prinzipielle Begrenzung der öffentlichen Mittel beachten müssen. Ihren Aufgaben

kommt kein Vorrang vor Gemeindeaufgaben zu, aber auch kein Nachrang im Sinne einer Residualgröße. Vielmehr kommt – ausgedrückt durch das Gebot der interkommunalen Rücksichtnahme – auch im interkommunalen Verhältnis das Prinzip der Gleichwertigkeit der Aufgaben zum Zuge, wie es auch gegenüber Ländern und Bund gilt.

Maßstab muss gleich sein

Das Gebot der interkommunalen Rücksichtnahme muss allerdings auch umsetzbar sein. Wie soll es aber ausgefüllt und die finanzielle Situation des Landkreises und die der kreisangehörigen Gemeinden und Städte mit dem Ziel einer Abwägung zueinander in Beziehung gesetzt werden, wenn bereits das Haushaltsrecht für beide signifikant unterschiedliche Regelungen bereithält?

3. Rechtsstaatsgebot bedingt Anspruch auf Gleichbehandlung

Ungleichbehandlung nur mit gesonderter Rechtfertigung

Zwar wird sowohl den Gemeinden als auch den Landkreisen das Recht zur Selbstverwaltung nur nach Maßgabe der Gesetze eingeräumt, dies macht die Selbstverwaltungsgarantie jedoch nicht substanzlos. Insbesondere bedürfen Differenzierungen bei einer identisch gewährleisteten Finanzhoheit im Rahmen der garantierten „geordneten und eigenverantwortlichen Haushaltswirtschaft“ einer besonderen Rechtfertigung.

Gebot der Gleichbehandlung

Dies ist nicht nur Ausfluss der identischen Garantie der gemeinhin mit dem Selbstverwaltungsrecht verbundenen Hoheitsbereiche. Vielmehr unterstreicht der Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG das Gebot zur Gleichbehandlung. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (zuletzt: BVerfGE 83, 361 [391]) sind die Länder verfassungsrechtlich verpflichtet, ihre Gemeinden und Gemeindeverbände grundsätzlich gleich zu behandeln. Der Gleichheitsgrundsatz gilt nicht nur gegenüber dem Bürger, sondern – als Ausfluss des Rechtsstaatsgebots (Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG) – auch im Verhältnis der Hoheitsträger untereinander (vgl. BVerfGE 23, 353 [372 f.]; 26, 228 [244]; 76, 107 [119]).

4. Keine Unter- oder Überordnung der Aufgaben der Gemeinden und Landkreise

Aufgabenperspektive ändert nichts

Auch wenn der Blick auf die Aufgaben der Landkreise und der Gemeinden gelenkt wird, rechtfertigt sich eine Ungleichbehandlung nicht. Zwar differenziert das Grundgesetz hinsichtlich der garantierten Aufgaben nach Gemeinden und Landkreisen. Allerdings stellt es kein Unter- oder Überordnungsverhältnis der Aufgaben der Gemeinden und Landkreise zueinander her. Die Selbstverwaltung auf Kreis- und Gemeindeebene hat prinzipiell die gleiche Wertigkeit.

Keine subsidiäre Zuständigkeit der Landkreise

Mithin ist nicht das Subsidiaritätsprinzip das Grundprinzip, auf das die einfachgesetzliche Zuständigkeitsfolge zwischen Landkreisen und Gemeinden aufgebaut ist. Den Landkreisen kommt im Verhältnis zu den Gemeinden keine nachrangige Stellung zu; vielmehr bilden sie zusammen eine geschlossene und umfassende Einheit der kommunalen Selbstverwaltung, die die Funktion hat, im gemeinsamen Zusammenwirken innerhalb des Kreisgebiets die verwaltungsmäßigen Leistungen der kreisfreien Stadt zu erbringen.

Prinzipielles Nebeneinander

Im Verhältnis untereinander führt die Beantwortung der Frage, welche Aufgaben den Gemeinden nach dem Grundgesetz zur Regelung vor-

von Landkreis- und Gemeindeaufgaben

behalten sind, gleichzeitig zur Antwort auf die Frage nach den zentralen verfassungsrechtlichen Grenzen der Verbandskompetenz der nicht-gemeindlichen kommunalen Körperschaften. Große Bedeutung kommt dabei der Interpretation des Art. 28 Abs. 2 S. 1 GG als verfassungsrechtliches Aufgabenteilungsprinzip durch die Rasteder Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu. Anstelle eines Über-/Unterordnungsverhältnisses steht ein prinzipielles Nebeneinander der Aufgaben, wobei im Bereich der Ergänzungs- und Ausgleichsaufgaben der Landkreise beide Aufgabenbereiche miteinander verzahnt sind.

5. Grundsatz der Systemgerechtigkeit und des Willkürverbots

Art. 3 Abs. 1 GG

Das aus Art. 3 Abs. 1 GG fließende Gleichbehandlungsgebot hat im kommunalen Bereich insbesondere in der Rechtsprechung zum kommunalen Finanzausgleich bereits zu einer vertieften Auslegung geführt, die sich v.a. in der Ausformung der Grundsätze der Systemgerechtigkeit und des Willkürverbots wiederfindet.

Grenzen des Ausgestaltungsspielraums der Landesgesetzgeber

Insoweit besteht zwar ein weiter Einschätzungsspielraum der Länder bei der Ausgestaltung des in Art. 28 Abs. 2 GG ausdrücklich benannten rechtlichen Rahmens, der selbstverständlich auch das Haushaltsrecht umfasst. Allerdings bestehen auch insoweit verfassungsrechtliche Grenzen. Das kommunale Haushaltsrecht darf wie der kommunale Finanzausgleich nicht allein nach Gründen politischer Zweckmäßigkeit gestaltet werden. Vielmehr muss es sich in den Grenzen halten, die durch die Vorschriften der Landesverfassung unter Einbeziehung der Garantie der kommunalen Selbstverwaltung in Verbindung mit dem aus dem Gleichheitssatz fließenden Willkürverbot sowie dem Gebot der Systemgerechtigkeit gezogen sind.

Grundsatz der Systemgerechtigkeit und Willkürverbot

Der Grundsatz der Systemgerechtigkeit gebietet dem Gesetzgeber zunächst, den tatsächlichen Gegebenheiten in gebührendem Maße Rechnung zu tragen. Die von einem bestimmten Gesetz erfassten Tatbestände müssen in sich sachgerecht geregelt sein. Zwar hat der Gesetzgeber bei der erstmaligen Regelung einen weiten Spielraum, nach der Systemwahl muss dann aber Folgerichtigkeit herrschen. Damit sind Systembrüche zwar nicht völlig verboten, sie können jedoch als Indiz gleichheitswidriger Willkür gewertet werden. Systembrüche bedürfen insoweit zwingend einer gesonderten Begründung und Rechtfertigung. Eine Andersbehandlung der Landkreise bei der Regelung des Haushaltsausgleichs ist somit ohne einen rechtfertigenden Grund nicht zulässig.

Gefahr schwerwiegender Verwerfungen im kommunalen Raum

Eine Andersbehandlung der Landkreise beim Haushaltsausgleich würde auch innerhalb des kommunalen Raums zu schwerwiegenden Folgeproblemen führen. So wäre etwa für die kreisfreien Städte im Bereich der Kreisaufgaben der nicht zahlungswirksame Ressourcenverbrauch periodengerecht zu erwirtschaften, bei den Landkreisen bestünde diese Pflicht trotz gleicher Aufgaben nicht. Eine Zuordnung des Vermögens einer kreisfreien Stadt zu den Kreisaufgaben einerseits und den Gemeindeaufgaben andererseits – mit entsprechenden unterschiedlichen haushaltsrechtlichen Konsequenzen – dürfte kaum objektiv möglich sein und würde die Widersinnigkeit des Vorstoßes

offen vor Augen führen. Auch mit einem möglichen Einbezug der kreisfreien Städte in die gewünschte Ausnahmeregelung wäre das Problem nicht gelöst, sondern nur auf das Vergleichspaar kreisfreie Stadt – kreisangehörige Stadt bzw. Gemeinde verschoben.

Einheitliches
kommunales
Finanzsystem

Schließlich ist unter dem Gesichtspunkt der Systemgerechtigkeit und des Willkürverbots eine Andersbehandlung der Landkreise im Haushaltsausgleich auch mit Blick auf das einheitliche kommunale Finanzsystem, in dem die durch die Instrumente der Kreisumlage und des kommunalen Finanzausgleichs miteinander zu einer Einheit verbundenen kreisangehörigen Gemeinden und Landkreise den kreisfreien Städten gegenüber stehen, zu sehen. Dieses einheitliche System würde schwerwiegend gestört, wenn für die einzelnen Gebietskörperschaftsebenen – etwa mit Auswirkungen auf die Bedarfsfeststellung – unterschiedliche Wirtschaftsgrundsätze und Haushaltsregeln maßgeblich wären.

VI. Ist die geforderte Ungleichbehandlung finanzwirtschaftlich erforderlich?

1. Brauchen Landkreise überhaupt Eigenkapital?

Keine
kreisspezifische
Fragestellung

Finanzwirtschaftlich wird mitunter die Frage aufgeworfen, ob die Landkreise überhaupt über Eigenkapital verfügen sollten. Dahinter steht die berechtigte Frage, in welchem Maß Liquidität vorgehalten bzw. zu welchem Zeitpunkt sich ein Landkreis die Liquidität beschaffen sollte.

Die Frage, ob eine Kommune überhaupt Eigenkapital besitzen soll, beschränkt sich indes nicht allein auf die Landkreise. Wie im Verhältnis kreisangehörige Gemeinde - Landkreis stellt sie sich ebenso berechtigt im Verhältnis Bürger - (kreisangehörige) Gemeinde. Entsprechend wurde bereits in dem Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ darauf hingewiesen, dass ein Eigenkapital von Null für den Bürger auch Vorteile biete. Er kann sein Geld behalten, legt es selbst an und erwirtschaftet Zinsen. Die Kommune leiht sich am Kreditmarkt die benötigten Mittel und zahlt aufgrund ihrer hohen Kreditwürdigkeit vergleichsweise geringe Zinsen.

Rolle des Kreistages

Finanzwirtschaftlich kann in diesem Sinne kommunales Eigenkapital als eine Vorfinanzierung der Investitionen durch die Bürger interpretiert werden. Spiegelbildlich dazu wäre Fremdkapital eine nachträgliche Verteilung der Belastungen. Die Entscheidung, wie beides im Verhältnis zueinander steht, ist den gewählten Repräsentanten der Bürger vorbehalten. Die eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft des Landkreises umfasst selbstverständlich wie bei den Gemeinden auch die Planung ausreichender Liquidität, der Eigenkapitalausstattung, der Kreditaufnahme etc. Eine komplette Fremdfinanzierung der Kreisinvestitionen kann ihm nicht abverlangt werden und wäre auch aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen heraus abzulehnen.

Gebotene
Rücksichtnahme

Indes kann auch der Landkreis die Entscheidung nicht ohne Blick auf die gemeindlichen Finanzen treffen. Vielmehr hat er auf die wirtschaftlichen Kräfte der kreisangehörigen Gemeinden und der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen, wie auch durch die Kreisordnungen nochmals betont wird. Innerhalb dieses Rahmens hat er allerdings einen weiten Ermessensspielraum zur kommunalpolitischen Ent-

scheidung und Schwerpunktsetzung. Die Landkreise haben sowohl bei Festlegung der Prioritäten als auch bei der Ausführung der Aufgaben mehrere Möglichkeiten, die zwangsläufig zu unterschiedlichen Bedarfshöhen führen. Dies obliegt jedoch der prüfenden und werten- den Entscheidung des Kreistages über Art, Zeitpunkt, Umfang etc. der Aufgabenwahrnehmung.

Im Ergebnis ist es damit der Kommune (Landkreis oder Gemeinde) überlassen, wie viel Eigenkapital sie dem Bürger als Vorfinanzierung entzieht. Die Eigenkapitalquote kann sich damit zwischen 0 und 100 % bewegen.

2. Gebotene Liquiditätsvorsorge

Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit	Auch wenn das neue doppelte Haushaltsrecht primär auf den Ergebnishaushalt abstellt, verlangt es auch weiterhin von den Kommunen, ihre Zahlungsfähigkeit dauerhaft aufrecht zu erhalten. Die Vorhaltung einer besonderen Liquiditätsreserve im Sinne des bisherigen Mindestbetrages der allgemeinen Rücklage ist nicht gefordert, weil als Liquiditätsreserve die liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz gelten sollen.
Angemessene Liquiditätsplanung	Es bleibt daher auch künftig erforderlich, die Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen. Dabei ist einzubeziehen, dass sich im neuen Haushaltsrecht verschiedene Sachverhalte insbesondere in Bezug auf die Auszahlungen und Aufwendungen im Kommunalhaushalt unterschiedlich auswirken. So belasten etwa die Abschreibungen für Anlagegüter zwar die Ergebnisrechnung, bewirken aber keinen Liquiditätsabfluss. Andererseits führen die Kredittilgungen zu keinen Belastungen in der Ergebnisrechnung, aber zum Liquiditätsabfluss in der Finanzrechnung.
Kassenkredite allein nicht ausreichend	Das Gebot, für einen Ausgleich im Ergebnishaushalt zu sorgen, führt deshalb nicht dazu, die Aufrechterhaltung der Liquidität außer Acht zu lassen oder etwa nur über die Aufnahme von Kassenkrediten sicherzustellen. Dies gilt für die Landkreise wie die Gemeinden und wird auch nicht dadurch obsolet, dass sich Folgewirkungen für die Höhe der Kreisumlage ergeben.
Blick auf Gemeinden geboten	Auch hier darf der Landkreis seine Entscheidungen nicht ohne Blick auf die gemeindlichen Finanzen treffen und muss auf die wirtschaftlichen Kräfte der kreisangehörigen Gemeinden und der Abgabepflichtigen Rücksicht nehmen. Innerhalb dieses Rahmens bleibt ihm aber auch hier ein weiterer Ermessensspielraum.
Ungleiche Liquiditätsverteilung?	Verschiedentlich wird in diesem Zusammenhang von kreisangehöriger Seite vorgetragen, die Liquidität sei im Kreisbereich einseitig zu lasten der kreisangehörigen Gemeinden verteilt, da die Landkreise einseitig über die Kreisumlage ihre Liquidität sicherstellen würden. Die Entwicklung der Fehlbetragssituation und damit korrespondierend der Kassenkreditbestände der Landkreise steht allerdings im krassen Gegensatz zu dieser Behauptung.
Hoher Kassenkreditbestand der Landkreise	Auf Ebene der Landkreise machen die Kassenkredite mittlerweile rund ein Viertel der gesamten Verschuldung aus, auf gesamtkommunaler Ebene ist das Bild nicht anders. Auch ein Blick auf die Vertei-

lung des Kassenkreditbestands im Kreisbereich zum 31.12.2006 zeigt, dass die Liquiditätslücken keineswegs ungleich zulasten der kreisangehörigen Gemeinden verteilt sind.

Hoher Kassenkreditanteil der Landkreise im kreisangehörigen Raum

2006 trugen die Landkreise vielmehr rund 37 % der Ausgaben im kreisangehörigen Raum und hatten bundesweit einen Anteil am Kassenkreditbestand von rund 40 %. Wird von den Ländern Bayern und Baden-Württemberg abgesehen – hier spielen die zur Sicherstellung der Aufgabenerledigung aufgenommenen Kassenkredite keine Rolle, d.h. der Kassenkredit wird weitgehend nur im Rahmen seiner ursprünglichen Bestimmung genutzt –, so zeigt sich, dass in der überwiegenden Anzahl von Bundesländern die Landkreise sogar die Hälfte oder einen noch höheren Anteil am Kassenkreditbestand des Kreisbereichs halten. Werden die Ausgabenanteile als Maßstab genommen, so kehrt sich die These der ungleichen Liquiditätsverteilung zulasten der kreisangehörigen Gemeinden also eher ins Gegenteil um.

3. Erwirtschaftung von Überschüssen

Überschusserwirtschaftung?

Ähnlich beantwortet sich die im Zuge der Einführung des neuen Rechnungsstils aufgeworfene Frage, ob Landkreise im Rahmen des Haushaltsausgleichs künftig auch Überschüsse erwirtschaften dürfen. Dies wäre der Fall, wenn die Erträge höher als die Aufwendungen in einer Rechnungsperiode ausfallen, oder wenn – einmalige – außerordentliche Erträge das Ergebnis in der Erfolgsrechnung positiv beeinflussen würden.

Pufferfunktion und Wirtschaftlichkeitsgrundsatz

Es gibt keinen Grund, hier zu einem anderen Ergebnis zu gelangen als bei den Gemeinden. Zwar soll sich der Haushaltsausgleich zeitlich an der Rechnungsperiode ausrichten, doch lässt sich diese Vorgabe nicht immer stringent erfüllen. So kommt es im Zuge eines Bewirtschaftungszeitraums zu konjunkturellen Schwankungen, die entsprechenden Einfluss auf das Rechnungsergebnis haben können. Um diese Schwankungen abzufedern, ist die Bildung einer Ergebnis- bzw. Ausgleichsrücklage im doppischen Rechnungswesen für den Haushaltsausgleich vorgesehen. Soweit in einer Rechnungsperiode ein Überschuss erwirtschaftet wird, ist dieser der Rücklage zuzuführen und dient in den Folgejahren als Puffer für eventuelle Fehlbeträge. Zudem kann es unter dem Haushaltsgrundsatz der Wirtschaftlichkeit angezeigt sein, Verbindlichkeiten außerordentlich zu tilgen und aus diesem Grund gezielt haushaltswirtschaftliche Überschüsse zu planen.

Einen Grund, warum hier zwischen den Landkreisen und den kreisangehörigen Gemeinden differenziert werden sollte, gibt es nicht.

4. Vorbelastung der gemeindlichen Einnahmen mit der Kreisumlage

Finanzhoheit und Verpflichtungen

Mit Blick auf die kreisangehörigen Gemeinden, die angesichts der Kreisumlage die Weggabe eigentlich ihnen zustehender Finanzmittel beklagen, ist zudem festzustellen, dass auch die Finanzhoheit der Gemeinden nicht absolut besteht, sondern nur nach Maßgabe der Gesetze. Sie erschöpft sich – wie etwa das Niedersächsische Obergericht (DVBl. 1999, 842 [843]) und das OVG Schleswig

(DVBl. 1995, 469 [471]) hervorheben – nicht allein darin, dass die Gemeinde das, was sie einnimmt, nach ihren eigenen Bedürfnissen verwenden darf. Sie besteht vielmehr auch darin, dass die Gemeinde sich in eigenverantwortlicher Regelung ihrer Finanzen auch auf die ihr obliegenden Verpflichtungen einstellt.

Vorbelastung
gemeindlicher
Einnahmen

Dabei ist zu berücksichtigen, dass das kommunale Finanzsystem so ausgestaltet ist, dass es vor der Erhebung der Kreisumlage zu einer systembedingten Überfinanzierung der Gemeinden und zu einer Unterfinanzierung der Landkreise kommt, die erst durch die Kreisumlage austariert wird. Demnach sind die Einnahmen der kreisangehörigen Gemeinden aus Steuern und Schlüsselzuweisungen sozusagen systematisch mit der Kreisumlage vorbelastet, ihre Höhe steht unter dem zu realisierenden Vorbehalt der Kreisumlage.

Grenzen durch
zulässige Aufgaben-
wahrnehmung und
Übermaßverbot

Die Grenzen zulässiger Kreisumlagebelastungen bestimmen sich dabei einerseits aus den zulässigen Aufgaben der Landkreise – Aufgaben, die nicht von der kreislichen Verbandskompetenz umfasst sind, lösen keinen Finanzbedarf aus – sowie andererseits aus dem Grundsatz des gemeindefreundlichen Verhaltens als Ausfluss des Gebots wechselseitiger Rücksichtnahme. Der Grundsatz verlangt insbesondere, dass der Landkreis alles zu unterlassen hat, was in seiner Auswirkung zu unzumutbaren Belastungen der Finanzkraft der Gemeinden führt (Nds. OVG, DVBl. 1999, 842 [843f.], BVerwG, NVwZ 1998, 63 [63]). Der Grundsatz entspricht in seinen restriktiven Wirkungen letztlich dem Übermaßverbot.

5. Subsidiäre Kreisumlage

Nachrangige
Kreisumlage

Seitens der kreisangehörigen Gemeinden wird weiter verschiedentlich mit Verweis auf die Subsidiarität der Kreisumlage gefordert, dass vor einer künftigen Umlageerhöhung zuerst – soweit vorhanden – die (Ausgleichs-)Rücklage oder sogar das gesamte Eigenkapital aufgebraucht werden müsse.

Die Landkreise dürfen nach den Kreisordnungen der Länder die Kreisumlage zur Deckung ihres durch die sonstigen Einnahmen nicht gedeckten Bedarfs erheben. Dieser Rechtsgrundsatz der Nachrangigkeit der Einnahmebeschaffung durch die Kreisumlage bringt das ursprüngliche Konzept von der Kreisumlage als Restfinanzierungsmittel für den sog. Spitzenbedarf zum Ausdruck. Er hat ebenfalls bereits in diversen Kreisumlageentscheidungen eine Ausleuchtung erfahren.

Wertungsspielraum
der Kreistage

Insoweit gilt aber, dass es keine gerichtlich oder im Wege der Rechtsaufsicht durchsetzbare Rechtsverpflichtung der Landkreise gibt, vor einer Erhöhung der Kreisumlage z.B. einen strikten Verzicht im Bereich der freiwilligen Aufgaben zu üben. Die gesetzlich geforderte Ausgabedisziplin und Aufgabenkritik bleibt Aufgabe des Landkreises. Der gewählte Kreistag hat hier – auch mit Blick auf die Finanzlage der kreisangehörigen Gemeinden – eine eigene Wertung vorzunehmen. Nichts anderes gilt auch mit Blick auf den geforderten vorrangigen Einsatz des Kreisvermögens bzw. des Eigenkapitals zur Herstellung des Haushaltsausgleichs.

Ermessensgrenzen Zudem ist nicht erforderlich, dass die vorrangigen Deckungsmittel bis an die Grenze des Möglichen ausgeschöpft werden. Auch hier besteht ein Ermessensspielraum, wo die demokratisch legitimierten politischen Zielsetzungen des Kreistages Eingang in den Haushalt finden können. Die Grenzen seiner Entscheidungsfreiheit überschreitet der Kreistag erst, wenn er die gesetzlich festgelegte Reihenfolge unterläuft, indem er die übrigen von ihm eigenverantwortlich bestimmbaren Einnahmequellen bewusst zulasten der Kreisumlage schont.

6. Doppelfinanziertes Kreisvermögen?

Gewollte Folgen des Systemwechsels Unter finanzwirtschaftlichen Aspekten ist schließlich auch der Vorwurf zu beurteilen, die kreisangehörigen Gemeinden würden bei einem Einbezug der Abschreibungen in den Haushaltsausgleich das dem Ressourcenverbrauch zugrunde liegende Vermögen der Landkreise über die Kreisumlage erneut finanzieren, was im Ergebnis zu einer Doppelfinanzierung eines Teils des Vermögens führen würde.

Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass über die Abschreibungen systemgerecht lediglich der tatsächliche Ressourcenverbrauch erwirtschaftet wird. Dies ist beim Landkreis nicht anders als bei der Gemeinde. Ein Verzicht darauf würde für den Landkreis einen Vermögensabbau bedeuten und das Prinzip der nachhaltigen Haushaltswirtschaft würde ungerechtfertigt durchbrochen werden.

Kein kreisspezifisches Problem Im Übrigen stellt sich das vorgebliche Problem der Doppelfinanzierung nicht allein beim Landkreis. Wird die bemühte Logik ernst gemeint, so stellt sich das Problem ebenso im Verhältnis Bürger - (kreisangehörige) Gemeinde. Wie die kreisangehörige Gemeinde gegenüber dem Landkreis hätte der Steuerbürger dann einen vergleichbaren Anspruch gegenüber der Gemeinde dergestalt, dass bei den eigengestaltbaren Einnahmen der Gemeinden die Abschreibungen nicht Berücksichtigung finden dürften, damit er nicht für Gemeindevermögen, welches er bereits in der Vergangenheit über seine Steuern bezahlt hat, erneut zur Kasse gebeten wird.

7. Bildung von Kreissonderposten?

Nicht systemkonform Im Zusammenhang mit der Diskussion über die vorgebliche Doppelfinanzierung der Kreisinvestitionen wird zum Teil auch die Bildung sogenannter Kreissonderposten vorgeschlagen. Danach sollen Sonderposten für aus Umlagen finanzierte Vermögensgegenstände des Landkreises gebildet werden, die entsprechend der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufgelöst werden und die kreisangehörigen Gemeinden von entsprechenden Abschreibungen entlasten sollen.

Dem steht jedoch das Ressourcenverbrauchskonzept entgegen, denn auch bei den Landkreisen ist der Werteverzehr zu erwirtschaften. Der etwaige Vergleich mit den für die Zuwendungen Dritter zu bildenden Sonderposten ist nicht statthaft, da es sich um grundverschiedene Sachverhalte handelt. Konsequenter müsste zudem eine identische Forderung auf das Verhältnis Bürger – Gemeinde gestellt werden.

Gesamtdeckungsprinzip	Die Bildung eines Kreissonderpostens scheitert schließlich bereits daran, dass nach dem weiterhin geltenden Gesamtdeckungsprinzip eine Zuordnung von Fremd- und Innenfinanzierungsanteilen zu den einzelnen Investitionen überhaupt nicht möglich und auch wenig sinnvoll erscheint.
-----------------------	--

VII. Schlussfolgerung: Keine Ausnahmen beim Haushaltsausgleich

Konsequente Umsetzung gefordert	Es wurde gezeigt, dass weder aus dem System heraus noch verfassungsrechtlich oder finanzwirtschaftlich eine Sonderbehandlung der Landkreise beim Haushaltsausgleich im neuen doppelischen Haushaltsrecht gerechtfertigt oder gar geboten ist. Stattdessen würde der Verzicht auf einen konsequenten doppelischen Haushaltsausgleich speziell für die Landkreise dazu führen, dass für die Landkreise das Ressourcenverbrauchskonzept faktisch nicht umgesetzt wird und schwerwiegende Verwerfungen auf der gesamten kommunalen Ebene entstehen würden.
---------------------------------	--

Die Schlussfolgerung kann deshalb nur lauten, dass in dem konsequent am Ausgleich von Aufwendungen und Erträgen orientierten Haushaltsausgleich selbstverständlich bei den umlagefinanzierten Landkreisen auch nicht zahlungswirksame Aufwendungen (wie z.B. Rückstellungen und Abschreibungen) in die Berechnungsgrundlage einbezogen und die umlagepflichtigen Körperschaften entsprechend belastet werden müssen.

DStGB

DOKUMENTATION N° 78

Doppik in den kommunalen Haushalten

Auswirkungen auf die Kreisumlage



DStGB

Deutscher Städte-
und Gemeindebund
www.dstgb.de

Vorwort



*Dr. Gerd Landsberg
Geschäftsführendes
Präsidialmitglied des DStGB*

Die deutschen Kommunen befinden sich in einer haushaltsrechtlichen Umbruchsituation. Seit die Innenministerkonferenz im Jahr 2003 ihre Beschlüsse für die Neuordnung des kommunalen Haushaltsrechts gefasst hat, hat in den meisten Ländern die Umsetzungsphase begonnen.

Die Einführung des doppelischen Rechnungswesens in den Kommunalhaushalten soll Politik und Verwaltung eine bessere Steuerung ermöglichen. Betriebswirtschaftliche Instrumente kommen in den Kommunalverwaltungen zunehmend zum Einsatz, um Haushaltsstrukturen transparent zu machen und Einsparpotenziale aufzuzeigen. Die Einführung der Doppik in den kommunalen Haushalten greift diese Entwicklung auf und führt sie fort. Der Deutsche Städte- und Gemeindebund hat diesen Prozess schon früh unterstützt, gleichzeitig aber die Frage gestellt, ob es auch für kleine und kleinste Gemeinden notwendig ist, sich von der kameralen Haushaltsführung zu verabschieden. Letztlich muss diese Entscheidung in den Bundesländern getroffen werden.

Für die kreisangehörigen Städte und Gemeinden ist mit der Umstellung auf das doppelische Rechnungswesen ein besonderes Problem verbunden. Es geht um die Frage, welche Auswirkungen sich aus der Umstellung für die Kreishaushalte und damit letztlich für die Höhe der Kreisumlage ergeben. Hintergrund dieser Problematik ist, dass die Anforderungen der doppelischen Rechnungslegung den Haushaltsausgleich im Vergleich zur Kameralistik tendenziell schwieriger machen. Umlagepflichtige Gemeinden sind von den erhöhten Anforderungen in mehrfacher Hinsicht betroffen, da sie mit ihrer Umlage auch zum Haushaltsausgleich des Umlagehaushalts beitragen. Deshalb stellt sich für umlagepflichtige Gemeinden die Frage nach einer sachgerechten Umlage-Bemessungsgrundlage. Allein die Anwendung doppischer Ausgleichsregelungen darf nicht zu einer höheren Kreisumlage führen.

Es gilt, gegenüber den Landtagen und den Landesregierungen für das Ziel zu werben, Doppelbelastungen der kreisangehörigen Gemeinden durch die Umstellung auf die Doppik zu vermeiden und so die volkswirtschaftlich entscheidende Investitionsfähigkeit der kreisangehörigen Gemeinden zu erhalten. Es sind nämlich die kreisangehörigen Gemeinden, die mit rund vierzig Prozent den größten Anteil an öffentlichen Bauinvestitionen in Deutschland schultern.

Die vorliegende Broschüre soll die Problematik verdeutlichen und Lösungsmöglichkeiten aufzeigen.

Berlin, im März 2008

Dr. Gerd Landsberg

Inhalt

1 Einführung	4
2 Reformziele und Reformelemente	4
3 Haushaltsausgleich im doppischen System	5
4 Grenzen betriebswirtschaftlicher Steuerung in der Kommunalverwaltung	6
4.1 Gemeinwohlinteresse statt Gewinnorientierung	6
4.2 Sozialbereich gefährdet Haushaltsausgleich	7
5 Doppik im Kreishaushalt	8
5.1 Auswirkungen auf umlagepflichtige Gemeinden	9
5.2 Eigenkapital	9
5.1.1 Eigenkapital als Residualgröße in der Eröffnungsbilanz	10
5.1.2 Funktion des Eigenkapitals	11
5.1.3 Veränderungen des Eigenkapitalbestandes im Zeitablauf	11
5.1.3.1 Szenario 1: Haushaltsüberschüsse im Kreishaushalt	11
5.1.3.2 Szenario 2: Haushaltsfehlbeträge im Kreishaushalt	11
5.3 Bemessung der Kreisumlage doppischgeführter Kreishaushalte	11
5.3.1 Dauerhafte Orientierung am Finanzhaushalt	12
5.3.2 Übergangsweise Orientierung am Finanzhaushalt	12
5.3.4 Sonderposten zur Vermeidung von Doppelfinanzierungen	12
5.3.4.1 Doppelfinanzierungen als „Übergangsproblem“	12
5.3.4.2 Bildung von Sonderposten	12
6 Haushaltsfehlbeträge als Spiegelbild unzureichender kommunaler Finanzausstattung	14
7 Zusammenfassung	15

Autoren

Helmut Dedy, stellv. Hauptgeschäftsführer
Christine Roßbach, Referatsleiterin

1 Einführung

Die Kommunen stellen ihre Haushalte auf das Neue Kommunale Finanzwesen um. Dabei ersetzen sie die Kameralistik als Verwaltungsbuchführung durch die Doppik als kaufmännisches Rechnungssystem. Die historischen Ursachen für zwei unterschiedliche Rechnungssysteme im kaufmännischen und hoheitlichen Bereich liegen in den unterschiedlichen Anforderungen von öffentlichen Haushalten und kaufmännischen Betrieben an das Rechnungssystem. Während öffentliche Haushalte auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben orientiert sind und damit eine Bedarfsdeckungsfunktion haben, verfolgen private Unternehmen Gewinnmaximierung als Ziel. Dementsprechend ist das Hauptziel der kaufmännischen Buchführung die Ermittlung des Erfolges der kaufmännischen Tätigkeit. Die Kameralistik folgt einer anderen Orientierung: Ihre Aufgabe ist es vor allem, den geplanten Einnahmen und Ausgaben die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben gegenüberzustellen. Eine Überwachung der Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Haushaltswirtschaft bzw. ein Nachweis des Ressourcenverbrauchs ist allein auf der Grundlage der kameralistischen Buchführung nicht möglich.

Um den wirtschaftlichen Einsatz öffentlicher Mittel besser steuern und kontrollieren zu können, stellen die Kommunen ihr Rechnungssystem zunehmend auf die Doppik um; denn nur die Doppik bietet die Grundlage für eine effiziente Verwaltungssteuerung. Diese Umstellung wirft aber die Frage auf, inwieweit die *reine Lehre der Doppik* auf Kommunalhaushalte uneingeschränkt Anwendung finden kann. Immerhin weisen die öffentlichen Haushalte einige Besonderheiten im Vergleich zu privatwirtschaftlich geführten Unternehmen auf. Nicht nur die Ziele privaten und öffentlichen Handelns unterscheiden sich grundsätzlich voneinander (Gewinnmaximierung versus Bereitstellung öffentlicher Leistungen). Auch setzen die recht-

lichen Rahmenbedingungen betriebswirtschaftlichem Handeln im öffentlichen Bereich Grenzen. Besonders deutlich wird dies überall dort, wo ein Rechtsanspruch auf öffentliche Leistungen gegeben ist.

Auch können sich für die Gebietskörperschaften schwerwiegende Umstellungsprobleme beim Übergang von der Kameralistik auf die Doppik ergeben, die in der Privatwirtschaft nicht bekannt sind. Diese Umstellungsprobleme entstehen in besonderem Maße im Finanzierungsverhältnis von umlageerhebenden und umlagepflichtigen Körperschaften. Alles in allem kann die reine Lehre des kaufmännischen Rechnungswesens auf den öffentlichen Bereich daher nicht ohne Anpassungen angewandt werden.

Indem mit der Doppik der „Werteverzehr“ innerhalb einer Rechnungsperiode erstmals erfasst und transparent gemacht wird, erhöhen sich die Anforderungen an den Haushaltsausgleich. Dies berührt unter anderem die grundsätzliche Frage, ob kreisangehörige Gemeinden den Ressourcenverbrauch der Kreise vollständig auszugleichen haben und sich damit Erhöhungen der Kreisumlage rechtfertigen lassen. Die Umstellung auf das neue Haushaltsrecht erfordert sowohl von den Landkreisen wie auch von den kreisangehörigen Gemeinden pragmatische Lösungen.

Bundesweit sind neunundneunzig Prozent der Gemeinden kreisangehörig. Sie sind unmittelbar von den Auswirkungen des Ressourcenverbrauchskonzepts auf die Kreisumlage betroffen. Knapp siebzig Prozent der Menschen in Deutschland (rund 56 Millionen) leben in kreisangehörigen Gemeinden. Sie nutzen täglich das vielfältige Angebot an kommunalen Leistungen, das ihnen die Gemeinden zur Verfügung stellen. Die finanziellen Spielräume hierfür sind bereits heute minimal. Sie dürfen sich im Zuge der Umstellung auf das neue Finanzwesen nicht weiter einengen.

2 Reformziele und Reformelemente

Die Einführung des doppelischen Rechnungswesens in den Kommunalhaushalten soll Politik und Verwaltung eine bessere Steuerung ermöglichen. Betriebswirtschaftliche Instrumente (Kosten-Leistungs-Rechnung, Budgetierung, Berichtswesen etc.) kommen in den Kommunalverwaltungen zunehmend zum Einsatz, um Haushaltsstrukturen transparent zu machen und Einsparpotenziale aufzuzeigen. Die Einführung der Doppik in den kommunalen Haushalten im Rahmen der Reform des Gemeindehaushaltsrechts greift diese Entwicklung auf und führt sie fort.

Die Grundlage für die Anwendung betriebswirtschaftlicher Instrumente bildet die periodengerechte Erfassung von Aufwendungen und Erträgen. In der Doppik werden Aufwendungen und Erträge erfasst (Ressourcenverbrauchskonzept), die Kameralistik weist dagegen Ein- und Auszahlungen aus, unabhängig davon, ob und in welcher Periode die Zahlungen zu Erträgen bzw. Aufwendungen führen (Geldverbrauchskonzept).

Der kommunale Haushalt besteht – sowohl in der Kameralistik als auch in der Doppik – aus zwei wesentlichen Bestandteilen: dem Haushaltsplan und der

Haushaltsrechnung. Der *Haushaltsplan* geht jedem Haushaltsjahr als Planungsrechnung voraus; durch den Haushaltsplan erhält die Verwaltung finanzwirtschaftliche Vorgaben für das Haushaltsjahr. Die *Haushaltsrechnung* ist Bestandteil der Jahresrechnung, die nach Abschluss einer Planungsperiode erstellt wird. Sie dient der Dokumentation der finanzwirtschaftlichen Vorgänge der abgelaufenen Periode und ermöglicht durch Vergleich mit der Planungsrechnung die Kontrolle der Verwaltung.

Das doppelte Rechnungssystem der Kommunen besteht aus drei Komponenten (Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung, Finanzrechnung), deren Beziehungen zueinander in der **Abbildung 1** dargestellt sind. Die doppelte Haushalts-

rechnung lehnt sich in allen grundlegenden Fragen weitgehend an das Handelsgesetzbuch (HGB) an. Der wesentliche Unterschied im Vergleich zum Handelsrecht liegt darin, dass im Drei-Komponenten-System zusätzlich eine Finanzrechnung erstellt wird.

Vermögensrechnung: In der Vermögensrechnung, die der Bilanz nach HGB entspricht, werden die Vermögensgegenstände der Kommune mit ihren jeweiligen Werten zu einem bestimmten Stichtag abgebildet.

Ergebnisrechnung: Angelehnt an die Gewinn- und Verlustrechnung des kaufmännischen Rechnungswesens nach dem HGB werden in der Ergebnisrechnung die Aufwendungen und Erträge einer Periode dargestellt („Ergebnishaushalt“).

Finanzrechnung: In der Finanzrechnung werden die Einzahlungen und Auszahlungen einer Haushaltsperiode erfasst. Die Finanzrechnung entspricht

Das „Drei-Komponentensystem“

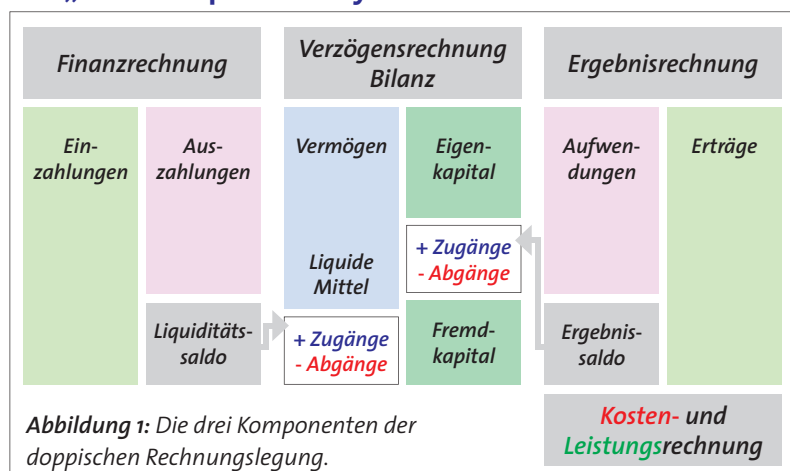


Abbildung 1: Die drei Komponenten der doppelten Rechnungslegung.

Quelle: Stadtverwaltung Trier, Projekt Kommunale Doppik.

der bisherigen kameralistischen Erfassung der Zahlungsströme („Finanzhaushalt“). Die Finanzrechnung trägt der Bedeutung der kommunalen Investitionen Rechnung und erfasst die Zahlungsströme im Zusammenhang mit Investitionen (vor allem Tilgungsleistungen), die sich – da diese ergebnisneutral sind – nicht in der Ergebnisrechnung wiederfinden.

Auch die Finanzrechnung findet ihre Entsprechung im HGB: für Konzerne schreibt das HGB die Kapitalfluss- oder „Cash-Flow-Rechnung“ vor.

Aus den drei Komponenten wird der Jahresabschluss mit Anhang und Rechenschaftsbericht erstellt. In einigen Jahren wird ein Gesamtabchluss hinzukommen, der sämtliche Eigenbetriebe sowie ausgegliederte Einheiten umfasst und damit ein umfassendes Bild der Vermögens- und Ertragslage der Kommune zeichnet (konsolidierte Bilanz/„Konzernbilanz“).

3 Haushaltsausgleich im doppelten System

Während sich der Haushaltsausgleich in der Kameralistik auf die Deckung der Ausgaben durch sämtliche Einnahmen eines Haushaltsjahres bezieht, stellt der Haushaltsausgleich nach den Grundsätzen der Doppik auf den Ausgleich von Erträgen und Aufwendungen innerhalb einer Rechnungsperiode ab. Da zu den Aufwendungen auch die nicht zahlungswirksamen Vorgänge wie Abschreibungen und Zuführungen zu den Rückstellungen (v.a. für künftige Pensionen der Beamten) gehören, die sich in der Kameralistik bisher nicht niedergeschlagen haben, wird der Haushaltsausgleich durch die Umstellung tendenziell schwieriger. Experten gehen bisher sogar davon aus,

„dass die wenigsten Kommunen derzeit imstande sind, bei Finanzierung des Abschreibungsbedarfs ihren Haushalt auszugleichen.“

Oed/Ostheimer: Change Management im Einführungsprozeß, in: Bayerische Verwaltungsschule (Hrsg.): Doppik – Modernes Finanzmanagement für die Verwaltung, 2004.

Zwar kommen bei Umstellung auf die Doppik nicht nur Positionen dazu, die ausgleichspflichtig sind, es entfallen auch einige Positionen. Insbesondere verlieren Tilgungszahlungen für Kredite ihre Ausgleichsrelevanz, während Abschreibungen künftig in den Haushaltsausgleich einzubeziehen und damit zu erwirtschaften sind. Da die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände (v.a. Gebäude) im allgemeinen jedoch die Tilgungsdauer übersteigt, ist tendenziell damit zu rechnen, dass der Haushaltsausgleich im Vergleich zur Kameralistik schwieriger wird, denn Abschreibungen sind noch zu erwirtschaften, wenn der Kredit schon lange getilgt ist.

Die Auswirkungen der Umstellung für jede einzelne Kommune hängen maßgeblich von der Struktur ihres Vermögens (Abschreibungen) sowie von der Alters-

und Besoldungsstruktur ihrer Beamten (Zuführungen zu den Rückstellungen) ab. Eine konkrete Aussage für die einzelne Gemeinde kann allein anhand der individuellen Vermögens- und Finanzierungsstruktur getroffen werden.

Die Tatsache, dass der Haushaltsausgleich künftig aufgrund der Erfassung nichtzahlungswirksamer Positionen (Abschreibungen, Zuführungen zu den Rückstellungen) tendenziell schwieriger zu erreichen ist, spiegelt sich in den Regelungen zum Haushaltsausgleich in den doppelischen Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder wider. Einige Länder sehen einen Haushaltsausgleich in Stufen vor: Reichen die Erträge einer Periode nicht aus, die Aufwendungen zu decken (Fehlbetrag), kann Eigenkapital (Rücklagen) zum Ausgleich genutzt werden. Sofern Rücklagen nicht vorhanden sind oder nicht eingesetzt werden (sollen), können Fehlbeträge mehrere Jahre in der

Bilanz „vorgetragen“ und mit Überschüssen künftiger Haushaltsjahre verrechnet werden. Diese Verfahrensweise wenden Unternehmen analog in ihrer handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung an.

Eine große Gefahr für die Haushaltswirtschaft einer Kommune ist es, über mehrere Jahre keine Überschüsse zu erzielen und gleichzeitig zum Zwecke des Haushaltsausgleichs stetig die Rücklagen (Eigenkapital) zu reduzieren. Steht für den Ausgleich von Fehlbeträgen kein Eigenkapital (mehr) zur Verfügung, ist auf der Aktivseite der Bilanz ein „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen. Ein Unternehmen müsste in dieser Situation Insolvenz wegen Überschuldung prüfen bzw. – bei Aussicht auf Erfolg – mit seiner Sanierung beginnen. In vielen Gemeindehaushaltsverordnungen sind für diese Fälle – auch in der Doppik – Haushaltskonsolidierungskonzepte vorgesehen.

4 Grenzen betriebswirtschaftlicher Steuerung in der Kommunalverwaltung

Mit der Doppik wird das kaufmännische Rechnungswesen der Privatwirtschaft auf die öffentliche Verwaltung übertragen. Ohne die theoretischen betriebswirtschaftlichen Steuervorteile der Doppik gegenüber der Kameralistik grundsätzlich in Frage zu stellen, muss der Blick auch auf die unterschiedlichen Strukturen in der Privatwirtschaft einerseits und im öffentlichen Sektor andererseits gelenkt werden. Insbesondere unterscheidet sich die primäre Zielsetzung privater Unternehmen (Gewinnmaximierung) gravierend von der Zielsetzung der öffentlichen Verwaltung, kommunale Leistungen für Bürger und Unternehmen anzubieten. Renditegesichtspunkte sind für die Kommunalverwaltungen in den meisten kommunalen Aufgabenbereichen – naturgemäß – allenfalls eine Nebenbedingung.

4.1 Gemeinwohlinteresse statt Gewinnorientierung

Kommunen sind keine Unternehmen! Zwar können Aufwendungen und Erträge im Haushalt einer Kommune konsequent nach kaufmännischen Prinzipien gebucht und ausgewertet werden, doch lassen sich kaufmännische Prinzipien nicht immer auf die kommunale Aufgabenerfüllung übertragen. Dies resultiert aus dem Auftrag der Kommunen, öffentliche Leistungen für die Bürger bereitzustellen. Anders als dies bei privaten Unternehmen der Fall ist, wird die „Produktpalette“ der Kommunen – die kommunalen Leistungen – zum großen Teil durch die Gesetzgebung von Bund und Ländern bestimmt. Deshalb kann die Umsetzung der mittels betriebswirtschaftlicher Instru-

mente gewonnenen Erkenntnisse auch nur innerhalb enger Grenzen erfolgen.

Wären die Kommunen Unternehmen der Privatwirtschaft, so würde es im Rahmen der Umsetzung betriebswirtschaftlicher Einsparpotenziale dazu kommen, unrentable Leistungen, etwa im Sozialbereich, einzustellen, damit sie das Ergebnis nicht weiter belasten. Die Entscheidungsträger in den Kommunen können und dürfen sich jedoch nicht allein von betriebswirtschaftlichen Motiven leiten lassen. Diese Restriktion wirkt sich auf das Jahresergebnis und damit auf den Haushaltsausgleich der Kommunen aus.

Mit Hilfe der Doppik und darauf aufbauender Steuerungsinstrumente können die bestehenden Aufgabenbereiche zwar effizienter überwacht werden, das kommunale Aufgabenspektrum ändert sich dadurch (zunächst) aber nicht. Dieser Sachverhalt ist die wesentliche Ursache für unausgeglichene Haushalte. Die gesellschaftlich gewollten Aufgaben in zahlreichen defizitären Bereichen setzen der betriebswirtschaftlichen Steuerung enge Grenzen. Pflichtaufgaben sind vom Gesetzgeber vorgegeben, hier können die Kommunen nicht über das (betriebswirtschaftlich fragliche) „ob“ der Leistung entscheiden, sondern allenfalls über das „wie“. Auch freiwillige Aufgaben würden nach rein betriebswirtschaftlichen Kriterien dem Rotstift zum Opfer fallen, weil auch Bibliotheken, Museen, Schwimmbäder, Sportplätze, Beratungseinrichtungen etc. zumeist nicht kostendeckend arbeiten.

All dies muß sich in den Anforderungen an den Haushaltsausgleich widerspiegeln. Die reine Lehre der Dop-

pik, die auf einen Ausgleich von Aufwendungen und Erträgen innerhalb einer Periode abstellt, lässt sich – insbesondere bei umlagefinanzierten Haushalten – nicht vollständig anwenden. Je größer das politisch motivierte und betriebswirtschaftlich „unvorteilhafte“ Aufgabenbündel der Kommunen ist, desto schwieriger wird der Haushaltsausgleich.

Kreisangehörige Gemeinden haben nicht nur den eigenen Haushaltsausgleich zu erreichen. Sie tragen darüber hinaus das stete Risiko einer Umlageerhöhung des Kreises. Im Prinzip ändert die Doppik am Finanzierungsmechanismus der Landkreise nichts, die daraus erwachsenden Wirkungen können für die Haushalte kreisangehöriger Gemeinden bei der Doppik allerdings um ein Vielfaches einschneidender sein.

Festzuhalten ist: Die konsequente Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts erhöht die Anforderungen an den Haushaltsausgleich. Dies kann Auswirkungen haben auf die Finanzungsverhältnisse zwischen umlageerhebenden und umlagepflichtigen Körperschaften. Die zentrale Frage lautet, ob umlageerhebende Körperschaften einen Anspruch auf vollständigen Haushaltsausgleich im Rahmen des Ressourcenverbrauchskonzepts gegenüber den Umlagepflichtigen geltend machen können.

Da das Ressourcenverbrauchskonzept naturgemäß in einigen kommunalen Aufgabenbereichen seine (Steuerungs-)Wirkung nicht voll entfalten und es beim Übergang von kameraler zu doppischer Haushaltsführung zu Verwerfungen kommen kann, können die Kreise gegenüber den kreisangehörigen Gemeinden nicht die konsequente Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts einfordern und sich den Haushaltsausgleich über eine höhere Umlage komplett finanzieren lassen. Es müssen pragmatische Lösungen gefunden werden für die Probleme, die sich aus dem Ressourcenverbrauchskonzept ergeben.

4. 2 Sozialbereich gefährdet Haushaltsausgleich

Der kostenintensivste Bereich im kommunalen Aufgabenspektrum ist der Sozialbereich. Das „ob“ steht bei den sozialen Leistungen auch unter Erkenntnissen betriebswirtschaftlicher Steuerungsinstrumente zumeist nicht zur Disposition der Kommune; dieser Kostenblock – bundesweit mehr als fünfzig Milliarden Euro – entzieht sich weitgehend einer betriebswirtschaftlichen Steuerung. Zwar ist die mit der Doppik geschaffene Transparenz des Ressourcenverbrauchs auch im Sozialbereich notwendig. Jedoch lassen sich

Struktur der kommunalen Ausgaben – nach Aufgabenbereichen*

Abbildung 2:
Struktur der kommunalen Ausgaben, Anteil der jeweiligen Aufgabenbereiche an den Gesamtausgaben (bereinigte Ausgaben).

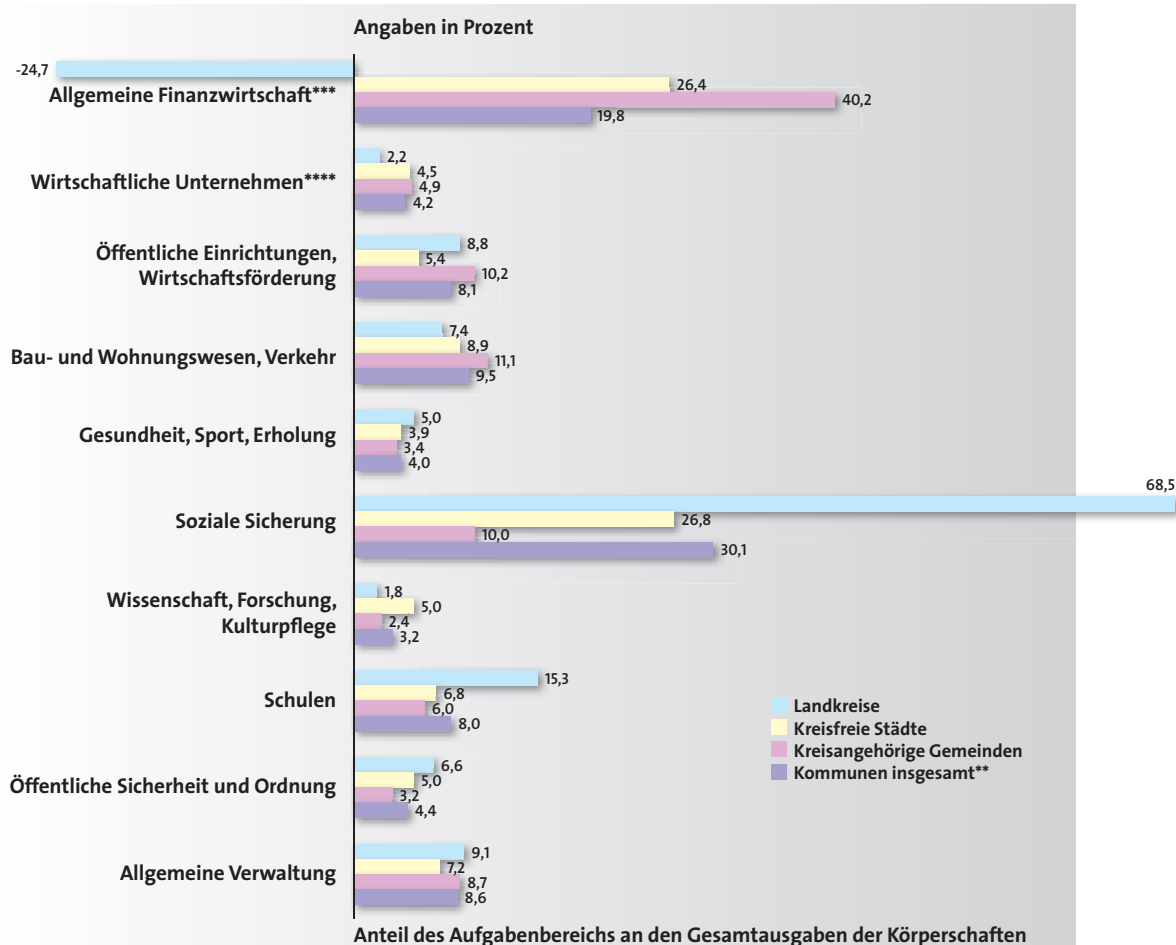
*Angaben für 2005

**einschließlich Ämter, Samt- und Verbandsgemeinden sowie Bezirksverbände

***Steuern, allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen

****einschließlich allgemeines Grund- und Sondervermögen.

Quelle: Statistisches Bundesamt.



daraus abgeleitete Erkenntnisse aus den genannten Gründen von den Kommunen nur innerhalb enger Grenzen umsetzen.

Die Kommunen verwenden im Durchschnitt dreißig Prozent ihrer Ausgaben für soziale Sicherung (vor allem Grundsicherung, Eingliederungshilfe für Behinderte, Hilfen zur Pflege, Jugendhilfe, vgl. Abbildung 2, Seite 7). Wegen der hohen Bedeutung der sozialen Leistungen im Aufgabenspektrum der Kreise ist der Anteil der Sozialausgaben mit rund vierzig Prozent bei den Kreisen deutlich höher als im Durchschnitt. Damit ist ein großer Teil der Kreisaufgaben fixiert und lässt sich kaum beeinflussen. Dies ist politisch gewollt und wird von der Mehrheit der Bürger getragen. Die kreisangehörigen Gemeinden sind somit gezwungen, den Sozialbereich über ihre Kreisumlage zu finanzieren.

Problematisch für die Kreise – und damit unter Umlagegesichtspunkten unmittelbar für die kreisangehörigen Gemeinden – ist die immer weiter wachsende Bedeutung des Sozialbereichs. Allerdings steigen die sozialen Leistungen der Kommunen nicht allein aufgrund einer höheren Zahl von Bedürftigen, sondern auch aufgrund von Zuständigkeitsveränderungen und Aufgabenverlagerungen. Auf daraus resultierende Ausgabenbelastungen weist der Deutsche Landkreistag in seinem jüngsten Kreisfinanzbericht hin:

„In den vergangenen Jahren kamen immer neue Aufgaben auf die Landkreise zu. Zu erinnern ist nur an die 2003 eingeführte Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung, die Einbeziehung der Landkreise in die Grundsicherung für Arbeitssuchende durch die aufgebürdeten Kosten der Unterkunft und Heizung im Jahr 2005 sowie an die neuen Verpflichtungen durch das Tagesbetreuungsbaugesetz. Auch in einzelnen Ländern wurden die Landkreise in verschiedenen sozialen Tätigkeitsfeldern neu zu Aufgabenträgern bestimmt.“

Der Landkreis, 2007, S. 234.

Der Deutsche Landkreistag unterstreicht die Auswirkungen gestiegener Sozialausgaben auf die Kreisumlage:

„Dabei hat sich in den vergangenen Jahren eine zunehmende Anspannung der Kreisumlage gezeigt, die vor allem auf die wachsenden Ausgabenbelastungen der Landkreise durch von außen herangezogene und geformte Aufgaben zurückzuführen ist. So ist die Kreisumlage über die Jahre hinweg nahezu parallel zu der Entwicklung der Ausgaben für soziale Leistungen angestiegen.“

Der Landkreis, 2007, S. 229.

Vor allem die Strukturen und Entwicklungen im Sozialbereich verdeutlichen die großen Ausgaberrisiken für die kreisangehörigen Gemeinden, die sich aus einer stärkeren Belastung der Kreisumlage zur Finanzierung der vielfältigen sozialen Aufgaben ergeben. Politisch lassen sich daraus zwei Folgerungen ableiten. Zum einen wird die Bedeutung der Konnexität in den Landesverfassungen sichtbar; eine Aufgabenzuweisung an die Kreise muss mit einer entsprechenden Finanzregelung zu Gunsten der Kreise verbunden sein. Zum anderen wird aber auch die politische Diskussion zwischen Gemeinden und Kreisen intensiviert werden müssen: Es darf nicht sein, dass die Kreise in Kenntnis der eingeschränkten Wirkungen der Konnexitätsregelungen in einzelnen Landesverfassungen eine Ausdehnung ihres Aufgabenbereichs verlangen, um die zusätzlichen Kosten dann über die Kreisumlage finanzieren zu lassen. Die Kosten staatlicher Aufgaben gehören nicht in die Bemessungsgrundlage der Kreisumlage.



5 Doppik im Kreishaushalt

Im Zuge der Doppik-Einführung tritt zu den ohnehin schon bestehenden Gründen für Umlageerhöhungen ein weiterer hinzu: die Finanzierung nicht-zahlungswirksamer Aufwendungen der Kreise. Die Haushalte von kreisangehörigen Gemeinden und Landkreisen werden jeweils eigenständig und unabhängig voneinander geführt. Jede Körperschaft entscheidet im Rahmen der landesrechtlichen Regelungen über die Einführung des doppelischen Buchungsstils bei der Rechnungslegung. Jedoch sind kreisangehörige Gemeinden über die Kreisumlage unmittelbar von der Doppik-Einführung ihres Kreises betroffen, später

stens dann, wenn Kriterien für die Kreisumlage im doppelischen System gesucht werden. Konkret geht es darum, ob die Kreise – gemäß der reinen doppelischen Lehre – für sich in Anspruch nehmen können, ihre Ergebnishaushalte in vollem Umfang mittels Kreisumlage auszugleichen. Da die (sichtbaren) Fehlbeträge in der Doppik tendenziell größer sind als in der Kameralistik, wären in vielen Fällen Kreisumlageerhöhungen die Folge.

Bereits heute steht bei der Ermittlung der Kreisumlagesätze nicht allein der Finanzbedarf des Kreises im Mittelpunkt, sondern auch die Finanz- bzw. Steuerkraft

der kreisangehörigen Gemeinden. Die Höhe des Umlagesatzes ergibt sich in Abwägung dieser beiden Parameter. Die Kreise sind nach der Rechtsprechung verpflichtet, bei der Festsetzung der Umlage Rücksicht auf die Finanzlage der kreisangehörigen Gemeinden zu nehmen. Damit bestehe bereits heute in gewissen Grenzen ein Schutz kreisangehöriger Gemeinden vor Hebesätzen, die sich ausschließlich am Bedarf der Landkreise orientieren, argumentieren Vertreter der Kreise. Jedoch ist zu befürchten, dass die politische Diskussion um die Höhe der angemessenen Kreisumlage schärfer wird, da die Anforderungen des Haushaltsausgleichs nach doppischen Grundsätzen für Kreise und Gemeinden gleichermaßen steigen.

5.1 Auswirkungen auf umlagepflichtige Gemeinden

Würden die strengen Maßstäbe des Ressourcenverbrauchskonzepts konsequent bei den umlageerhebenden Körperschaften angewandt, wäre mit Umlageanhebungen zu rechnen. Für umlagepflichtige Gemeinden potenzierten sich die Schwierigkeiten, einen ausgeglichenen Haushalt zu erreichen; der Haushaltsausgleich wird für sie um so schwieriger,

- je stärker sie in die interkommunale Arbeitsteilung eingebunden sind (Umlagezahlungen an mehrere Umlagehaushalte) und
- je höher die Abschreibungen und Zuführungen zu den Rückstellungen bzw. je geringer die Tilgungszahlungen für Gegenstände des Anlagevermögens des Umlagehaushalts sind.

Da die finanziell bedeutsamsten „Umlagefinanzierer“ die Landkreise sind, soll im Folgenden auf die Kreise eingegangen werden. Die Problematik ist jedoch übertragbar auf Bezirksverbände, Samt- und Verbandsgemeinden, Ämter sowie andere Körperschaften, die überregionale Aufgaben für die Kommunen wahrnehmen und diese vollständig oder teilweise über eine Umlage von den Kommunen im Rahmen der interkommunalen Arbeitsteilung finanzieren lassen (Landeswohlfahrtsverbände, Umlandverbände etc.).

Eine höhere Kreisumlage bedeutet einen unmittelbaren Liquiditätsabfluß von den kreisangehörigen Gemeinden zugunsten der Landkreise. Können die kreisangehörigen Gemeinden diesen Liquiditätsabfluß nicht abfedern, schmilzt ihre Eigenkapitalbasis und damit auf Dauer ihre finanzielle Leistungsfähigkeit. Diese massive Schwächung der finanziellen Handlungsfähigkeit kreisangehöriger Gemeinden hat nicht nur unmittelbare Auswirkungen auf die gemeindliche

Anteil an den öffentlichen Bauinvestitionen*

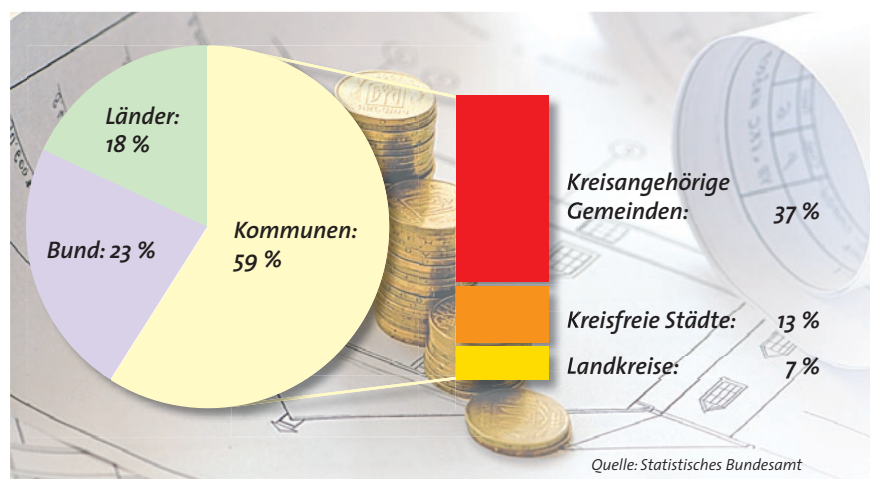


Abbildung 3: Öffentliche Bauinvestitionen.

*Angaben für 2005, Kommunen einschließlich Bezirksverbände, Ämter, Samt- und Verbandsgemeinden (1,3 %).

Haushaltswirtschaft, sondern darüber hinaus auch eine gesamtwirtschaftliche Dimension: Die öffentlichen Bauinvestitionen würden deutlich zurückgehen. Die kreisangehörigen Gemeinden tätigen mit rund neun Milliarden Euro knapp vierzig Prozent aller öffentlichen Bauinvestitionen. Das ist etwa das Fünffache dessen, was die Landkreise für öffentliche Baumaßnahmen (7 Prozent) ausgeben (vgl. Abbildung 3).

Schwerpunktmäßig investieren die kreisangehörigen Gemeinden – wie auch die Landkreise – in Straßen und Schulen. Aber auch andere Infrastrukturbereiche wie Kindertagesstätten oder Einrichtungen der Abwasserbeseitigung sind Investitionsschwerpunkte der kreisangehörigen Gemeinden, in denen sich eine reduzierte Investitionskraft mittelfristig bemerkbar machen würde (vgl. Abbildung 4, Seite 10).

Aus der interkommunalen Arbeitsteilung zwischen kreisangehörigen Gemeinden und Landkreisen und dem damit verbundenen Umlagesatz für die Kreisumlage ergeben sich im Zuge der Umstellung auf die Doppik einige offene Fragen. Sie lassen sich nicht einfach buchungstechnisch lösen, sondern sind grundsätzlicher Natur und erfordern eine breite Diskussion mit dem Gesetzgeber ebenso wie innerhalb der kommunalen Familie. Eine einzige sachlich-richtige Lösung gibt es nicht.

5.2 Eigenkapital

Das Eigenkapital ist ein zentraler Bestandteil des Ressourcenverbrauchskonzepts. In der Veränderung des Eigenkapitals spiegeln sich Jahresüberschüsse und -fehlbeträge der Ergebnisrechnung wider. Im Zuge der Umstellung der Kommunalhaushalte von der Kame-ralistik auf die Doppik wird die grundsätzliche Frage diskutiert:

- Brauchen Kreishaushalte als Umlagehaushalte überhaupt Eigenkapital? Wenn ja, in welchem Umfang muß das Eigenkapital erhalten werden bzw. inwieweit sind Absetzungen vom Eigenkapital zur Gewährleistung des Haushaltsausgleichs notwendig.

Dahinter steht die Überlegung, dass den Kreisen die für ihre Aufgabenerfüllung erforderlichen Mittel über den kommunalen Finanzausgleich und die Kreisumlage zur Verfügung gestellt werden und ein Eigenkapitalstock deshalb nicht zwingend notwendig ist.

Grundsätzlich ist an der Unteilbarkeit des Haushaltsrechts festzuhalten, wonach für Landkreise kein anderes Haushaltrecht zur Anwendung kommen sollte als für die Gemeinden. Die Grundsätze der Eigenkapitalbildung sollten deshalb auch für Landkreise gelten. Jedoch beschäftigt die Gemeinden, welche Konsequenzen die Landkreise aus Veränderungen ihres Eigenkapitals ziehen werden. Weitere Fragen lauten deshalb:

- Nach welchen Kriterien sind die Gemeinden an Eigenkapitalveränderungen der Landkreise zu beteiligen?
- Sollten die Kreise verpflichtet werden, vorrangig eigene Rücklagen zum Haushaltsausgleich einzusetzen, bevor der Umlagesatz für die Kreisumlage

erhöht werden kann bzw. in welchem Umfang sind Absetzungen vom Eigenkapital für nicht gedeckte Fehlbeträge notwendig?

Die Antworten hängen entscheidend davon ab, auf welche Ursachen die Jahresüberschüsse bzw. -fehlbeträge zurückzuführen sind. Ein Blick in die Ergebnisrechnung des Kreises gibt Aufschluß darüber: Indem die relevanten Aufwands- und Ertragspositionen in den Kreishaushalten identifiziert werden, kann auf die Ursachen eines Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrages geschlossen werden. Die der Doppik innewohnende Transparenz aller aufwands- und ertragswirksamen Vorgänge einer Kommune erleichtert die Analyse der Kreishaushalte – nicht nur in den Kreisen selbst, sondern auch in den kreisangehörigen Gemeinden. Diese Erkenntnisse sollten im Mittelpunkt der Diskussion um Umlageveränderungen stehen.

5.1.1 Eigenkapital als Residualgröße in der Eröffnungsbilanz

Die Höhe des Eigenkapitals ergibt sich in der Eröffnungsbilanz im Wege der Saldierung von Aktiva und Passiva als Residualgröße. Dabei handelt es sich zunächst also um eine rein buchungstechnische Größe, die nichts über die Leistungsfähigkeit der Kommune aussagt.

Kommunale Bauinvestitionen in den einzelnen Aufgabenbereichen*

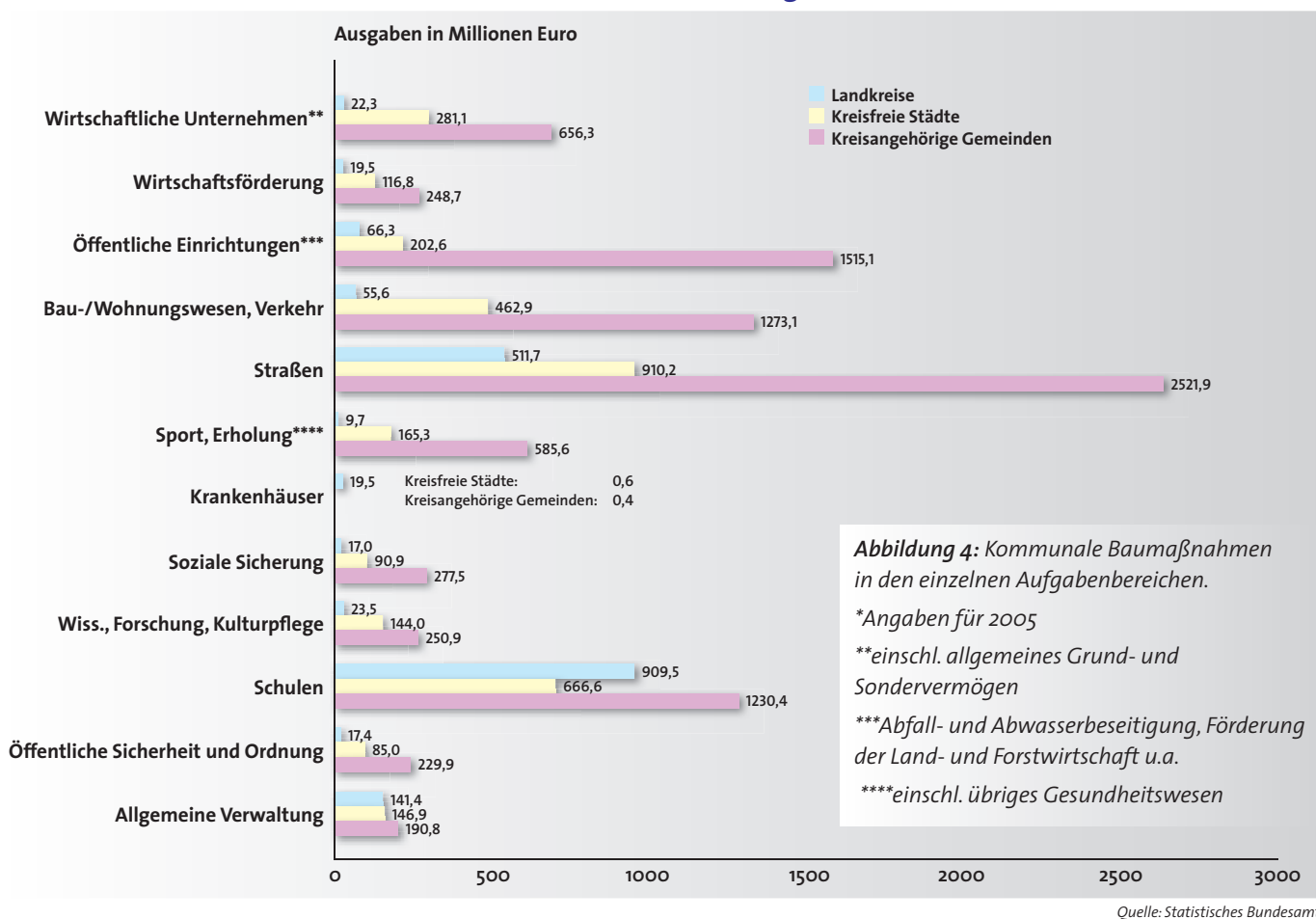


Abbildung 4: Kommunale Baumaßnahmen in den einzelnen Aufgabenbereichen.

*Angaben für 2005

**einschl. allgemeines Grund- und Sondervermögen

***Abfall- und Abwasserbeseitigung, Förderung der Land- und Forstwirtschaft u.a.

****einschl. übriges Gesundheitswesen

5.1.2 Funktion des Eigenkapitals

Nachdem das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz als rechnerische Größe erfasst wurde, entfaltet es in den Folgejahren seine eigentliche Pufferfunktion in den kommunalen Haushalten. Diese Pufferfunktion ist im System der Doppik angelegt und wird am Beispiel der Ausgleichsrücklage in Nordrhein-Westfalen deutlich: In Haushaltsjahren mit einem Jahresfehlbetrag können die Kommunen auf ihr Eigenkapital (Rücklagen) zurückgreifen, um insgesamt einen ausgeglichenen Haushalt vorzulegen. Umgekehrt stocken die Kommunen in Haushaltsjahren mit Überschüssen ihren Eigenkapitalbestand (Rücklagen) auf.

5.1.3 Veränderungen des Eigenkapitalbestandes im Zeitablauf

Erst die Entwicklung des Eigenkapitalbestandes im Laufe der Zeit gibt Auskunft über die finanzwirtschaftliche Situation einer Kommune: Jahresüberschüsse aus der Ergebnisrechnung werden den Rücklagen zugeführt und erhöhen den Eigenkapitalbestand, Fehlbeträge reduzieren das Eigenkapital.

5.1.3.1 Szenario 1: Haushaltsüberschüsse im Kreishaushalt

Für die Kreisumlage ist es von Bedeutung, ob der Kreishaushalt in mehreren aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren Überschüsse aufweist oder ob sich ein positives Ergebnis nur einmalig zeigt, zum Beispiel aufgrund einer unvorhergesehenen Entwicklung.

Eine *einmalige* Erhöhung des Eigenkapitalbestandes eines Kreises kann als Auseinanderfallen von Plangrößen und tatsächlicher Entwicklung gewertet werden. Einmalige Eigenkapitalerhöhungen können zum Beispiel aufgrund außerordentlich hoher Zuweisungen zustande kommen oder aufgrund eines unerwarteten Rückgangs sozialer Leistungen. Dass sich daraus resultierende Überschüsse auf das Eigenkapital niederschlagen, ist im System der Doppik angelegt und sagt noch nichts über eine auf Dauer zu hoch bemessene Kreisumlage aus.

Erzielt der Kreis jedoch in *mehreren aufeinanderfolgenden Jahren* Überschüsse und mehrt so sein Eigenkapital, ist die Kreisumlage definitiv zu hoch bemessen. Die Gemeinden haben einen Anspruch auf Umlagesenkung.

5.1.3.2 Szenario 2: Haushaltsfehlbeträge im Kreishaushalt

Verbleiben Überschüsse *einzelner* Haushaltsjahre in Form von Eigenkapitalzuwächsen beim Kreis und entfalten diese nicht zwingend eine umlagemindernde Wirkung, lässt sich daraus folgern, dass der Kreis auch im umgekehrten Falle die Kreisumlage unverändert zu lassen hat: Im Falle von Fehlbeträgen einzelner Haushaltsjahre hat der Kreis auf sein Eigenkapital zurückzugreifen und dieses als Puffer für den Haushaltsausgleich einzusetzen. Geht man von der Pufferfunktion

des Eigenkapitals aus und gesteht man den Kreisen in vereinzelt (guten) Haushaltsjahren eine Eigenkapitalmehrung zu, so folgt daraus umgekehrt, dass in vereinzelt (schlechten) Haushaltsjahren die Kreise zunächst mittels ihres eigenen Eigenkapitals den Haushaltsausgleich zu erzielen und nicht primär eine Erhöhung der Kreisumlage in den Blick zu nehmen haben.

Verzeichnet der Kreis aber in *mehreren aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren* Fehlbeträge, die seinen Eigenkapitalbestand aufbrauchen, taucht die Frage nach Umlageanhebungen auf. Ob und inwieweit eine Umlageanhebung dann ihre Berechtigung hat, ist anhand der Ursachen für die Fehlbeträge im Disput zwischen Kreis und Gemeinden zu entscheiden. Grundsätzlich sind Umlageanhebungen auf Dauer zur Finanzierung von Aufgaben des Kreises keine tragfähige Lösung, denn sie entziehen letztlich den kreisangehörigen Gemeinden Liquidität und damit Investitionskraft.

Sind die Aufwendungen eines Kreises insgesamt größer als die Finanzkraft der umlagepflichtigen Gemeinden und sollen die Gemeinden trotzdem verpflichtet sein, Jahresfehlbeträge des Kreises auszugleichen, so sind massive Einbrüche der Finanzkraft der kreisangehörigen Gemeinden die Folge. Um dieses Szenario zu verhindern, müssen die Ausgaben der Kreise reduziert und/oder die Steuereinnahmen der Gemeinden erhöht werden. Anderenfalls werden Gemeinden und Kreise – in jeweils unterschiedlichen Betroffenheiten – auf Dauer ihre Haushalte nicht ausgleichen können. Eine zukunftsfähige Lösung dieses Finanzierungsproblems liegt deshalb allein in einer aufgabenangemessenen kommunalen Finanzausstattung.

5.3 Bemessung der Kreisumlage doppisch geführter Kreishaushalte

Die kreisangehörigen Gemeinden befürchten, dass sich der nach den Prinzipien der Doppik ergebende (höhere) Ausgleichsbedarf der Kreise unmittelbar auf die Kreisumlage niederschlägt und es infolge der Doppik-Einführung zu Umlageanhebungen kommen wird.

Zusätzliche Belastungen der kreisangehörigen Gemeinden ergeben sich vor allem aus der Finanzierung von Abschreibungen und von Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen für Beamte. Drei Lösungen werden diskutiert, um solche Belastungen über die Kreisumlage infolge der Umstellung auf die Doppik zu vermeiden.

1. Dauerhafte Orientierung der Kreisumlage am Finanzhaushalt,
2. übergangsweise Orientierung am Finanzhaushalt sowie
3. Sonderposten für noch abzuschreibende Vermögensgegenstände zur Vermeidung von Doppelfinanzierungen.

Welcher dieser drei Wege beschritten werden soll, muss in den Ländern entschieden werden. Es gilt deshalb, gegenüber den Landtagen und den Landesregierungen für das Ziel zu werben, Doppelbelastungen der kreisangehörigen Gemeinden durch die Umstellung auf die Doppik zu vermeiden und so die volkswirtschaftlich entscheidende Investitionsfähigkeit der kreisangehörigen Gemeinden zu erhalten.

5.3.1 Dauerhafte Orientierung am Finanzhaushalt

Es besteht die Möglichkeit, im Landesrecht die dauerhafte Orientierung der Kreisumlage am Finanzhaushalt des Kreises vorzuschreiben. Orientiert sich die Kreisumlage nicht am Ergebnishaushalt, sondern am Finanzhaushalt, schlagen sich die gestiegenen Ausgleichsanforderungen (Abschreibungen, Zuführungen zu den Rückstellungen) nicht auf die Kreisumlage nieder. Die Orientierung am Finanzhaushalt scheint zweckmäßig, wenn man der Argumentation folgt, dass es ausreichend sei, den Kreisen als Umlagehaushalte über die Kreisumlage lediglich die zur Erfüllung ihrer laufenden Aufgaben notwendige Liquidität zur Verfügung zu stellen.

Mit dem Saldo des Finanzhaushalts als Bemessungsgrundlage für die Kreisumlage wird dieses Ziel erreicht. Damit werden – wie in der Kameralistik – die Einnahmen und Ausgaben für die Kreisumlage zugrunde gelegt. Orientierungsgröße für die Kreisumlage sind weiterhin die zur Deckung der Auszahlungen notwendigen Mittel, nicht aber die nicht-zahlungswirksamen Abschreibungen und Zuführungen zu den Rückstellungen des Ergebnishaushalts.

Die Verwerfungen, die sich aus der Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik im Finanzierungsverhältnis zwischen Kreisen und kreisangehörigen Gemeinden ergeben, treten nicht auf, wenn sich die Kreisumlage auf Dauer am Finanzhaushalt des Kreises orientiert. Und die Möglichkeiten zur wirtschaftlichen Steuerung der Kreishaushalte werden ebenfalls nicht beeinträchtigt; sie sind unabhängig davon, auf welcher Basis die Kreisumlage erhoben wird.

5.3.2 Übergangsweise Orientierung am Finanzhaushalt

Ist der Weg einer dauerhaften Orientierung der Kreisumlage am Finanzhaushalt nicht gewollt, besteht die Möglichkeit, zur Abschwächung von Verwerfungen zwischen kreisangehörigen Gemeinden und Landkreisen die Bemessung der Kreisumlage am Finanzhaushalt zeitlich zu befristen und erst nach einem Übergangszeitraum auf die Ergebnishaushalte der Kreise zur Bemessung der Kreisumlage abzustellen. Das Saarländische Gesetz über das Neue kommunale Rechnungswesen sieht einen solchen Übergangszeitraum vor, indem für die Dauer von zehn Jahren bei der Berechnung der Kreisumlage die Auszahlungen

für die Tilgung von Investitionskrediten und für die Beiträge zu Versorgungskassen für Beamte anzusetzen sind, anstelle der Aufwendungen für Abschreibungen und Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen für Beamte.

Letztendlich kann eine Übergangsfrist das Umstellungsproblem natürlich nicht lösen. Es wird vielmehr in die Zukunft verlagert. Spätestens wenn nach Ablauf des Übergangszeitraumes die Bemessung der Kreisumlage vom Finanzhaushalt auf den Ergebnishaushalt umgestellt wird, taucht die Problematik, die sich aus der Einführung der Doppik in bislang kameralgeführten Kommunalhaushalten ergibt, wieder auf. Der Vorteil einer Übergangsfrist liegt aber darin, dass die Beteiligten ausreichend Zeit haben, nach einvernehmlichen Lösungen des Problems zu suchen.

5.3.4 Sonderposten zur Vermeidung von Doppelfinanzierungen

Soll der Weg einer vorübergehenden Orientierung der Kreisumlage am Finanzhaushalt nicht beschritten werden, besteht die Möglichkeit, Doppelfinanzierungen des Kreisvermögens über die Umlage durch die verpflichtende Einführung von Sonderposten zu vermeiden. Der zentrale Kritikpunkt an der Umlagefinanzierung nach Umstellung auf die Doppik bezieht sich auf die Behandlung von bereits vorhandenen Vermögensgegenständen in den Kreisbilanzen. Die kreisangehörigen Gemeinden haben vielfach Schulen, Feuerwehrgebäude und andere Anlagegüter, die die Landkreise erworben oder erstellt haben, bereits mit ihren per Kreisumlage erbrachten Tilgungsleistungen finanziert. Orientierte sich die Kreisumlage künftig am Ergebnishaushalt, ergäbe sich folgendes Bild: Da Abschreibungen noch über die gesamte Restnutzungsdauer die Ergebnishaushalte der Kreise weiter belasten, würden die kreisangehörigen Gemeinden ein zweites Mal zur Finanzierung herangezogen.

5.3.4.1 Doppelfinanzierungen als „Übergangsproblem“

Die Problematik bereits finanzierter Investitionen tritt beim Übergang von der Kameralistik zur Doppik auf; sie wird sich im Zeitablauf entschärfen. Allerdings werden aufgrund langer Nutzungs- und damit Abschreibungszeiträume noch Jahrzehnte vergehen, bis Altfälle endgültig aus den Ergebnisrechnungen verschwunden sind.

5.3.4.2 Bildung von Sonderposten

Um Doppelfinanzierungen zu vermeiden, ist ein Modus zu finden, der sicherstellt, dass sich Abschreibungen für bereits finanzierte Vermögensgegenstände nicht im Ergebnis der Kreishaushalte niederschlagen bzw. nicht in die Berechnung der Kreisumlage einfließen.

Buchungstechnisch könnten Doppelfinanzierungen auf unkomplizierte Weise mit Hilfe von Sonderposten vermieden werden: Sonderposten sind in der Eröff-

nungsbilanz der Kreise auf der Passivseite zu bilden und parallel zu den Abschreibungen aufzulösen, so dass die Abschreibungen im Ergebnis buchungstechnisch neutralisiert werden. Sonderposten würden sicherstellen, dass die Abschreibungen für bereits finanzierte Vermögensgegenstände das Kreisergebnis nicht belasten und die kreisangehörigen Gemeinden nicht noch einmal über (höhere) Umlagesätze an der Finanzierung beteiligt werden. Ein einfaches Beispiel soll die Bildung und Funktionsweise eines Sonderpostens deutlich machen.

Beispiel:

Annahmen:

- Eine Schule wurde vor 30 Jahren vom Kreis auf vorhandenem Grundstück erbaut (ursprüngliche Anschaffungskosten des Grundstücks: 2 Mio. Euro).
- Der Kredit für den Bau der Schule ist bereits komplett getilgt, der Kreis hat die Zins- und Tilgungszahlungen vollständig aus der Kreisumlage erbracht.
- Investitionssumme: 8 Mio. Euro
- Gesamtnutzungsdauer 80 Jahre
- Die Kreisumlage wird sich nach Umstellung auf die Doppik am Ergebnishaushalt des Kreises orientieren.

Die Umstellung des Kreises auf die Doppik erfolgt per 1.1.2008, damit wird die *Eröffnungsbilanz des Kreises* zum 1.1.2008 erstellt:

- **Grundstück:** Das Grundstück wird mit historischen Anschaffungskosten von 2 Mio. Euro bewertet (da es keiner Abnutzung unterliegt, wird es nicht abgeschrieben).
- **Gebäude:** Das Schulgebäude wird mit historischen Anschaffungskosten bewertet abzüglich der inzwischen aufgelaufenen Abschreibungen. Die jährliche Abschreibung beläuft sich auf 100 000 Euro (8 Mio. Euro/80 Jahre). Das Gebäude wird folglich mit 8 Mio. Euro abzüglich kumulierter Abschreibung (30 Jahre x 100 000 Euro/Jahr = 3 Mio. Euro) angesetzt, also mit 8 Mio. Euro - 3 Mio. Euro = 5 Mio. Euro. Das Schulgebäude steht demnach mit 5 Mio. Euro zum 1.1.2008 in der Eröffnungsbilanz des Kreises.
- Damit die jährlichen Abschreibungen dieser 5 Mio. Euro in den nächsten fünfzig Jahren das Kreisergebnis nicht belasten, wird in der Eröffnungsbilanz ein *Sonderposten* in gleicher Höhe gebildet und auf der Passivseite eingestellt.

Auswirkungen auf die *laufende doppische Buchhaltung* ab dem Jahr 2008 (jährlich):

- Abschreibung: 100 000 Euro (Aufwand)
- Auflösung Sonderposten: (5 Mio. Euro/50 Jahre =) 100 000 Euro (Ertrag)
- Die Folge der Sonderpostenauflösung im Ergebnishaushalt ist, dass die jährlichen Abschreibungen in den nächsten 50 Jahren in gleicher Höhe durch die Auflösung des Sonderpostens kompensiert werden. Damit belasten die Abschreibungen für das bereits finanzierte Kreisvermögen das Ergebnis des Kreises nicht. Sie werden nicht ausgleichsrelevant bei der Kreisumlage. Die Gemeinden zahlen nicht ein zweites Mal die bereits finanzierten Vermögensgegenstände des Kreises. Am Ende der Nutzungsdauer der Schule, nach 80 Jahren, steht die Schule mit 1 Euro Restbuchwert in der Bilanz, gleichzeitig ist der Sonderposten in der Bilanz aufgelöst.

In diesem Beispiel beträgt der *Übergangszeitraum fünfzig Jahre* (= Restnutzungsdauer des Schulgebäudes).

Die Bildung von Sonderposten ist in einzelnen Haushaltsverordnungen vorgesehen, allerdings nur für echte Zuwendungen Dritter. Da die Kreisumlage keinen Zuwendungscharakter hat, sondern von den Kreisen eigenständig festgesetzt und erhoben wird, seien Sonderposten für bereits per Umlage finanzierte Vermögensgegenstände nicht zulässig, argumentieren Vertreter der Kreise. Außerdem fließe die Kreisumlage in die allgemeinen Deckungsmittel und es sei keine exakte Zuordnung der Umlagemittel zur einzelnen Investition möglich.

Die Bildung von Sonderposten in der Eröffnungsbilanz und deren Auflösung im Zeitablauf ist eine angemessene Lösung und trägt sowohl den Interessen des Kreises als auch denen der kreisangehörigen Gemeinden Rechnung: Bereits finanzierte Abschreibungen werden in der Ergebnisrechnung neutralisiert und sind damit nicht mehr ausgleichsrelevant. Auch sind Sonderposten systemgerecht („doppikkonform“) und ihre aufwandsneutralisierende Auflösung buchungstechnisch einfach zu praktizieren. Es ist nicht nachzuvollziehen, warum Sonderposten – in Anlehnung an das HGB – ausschließlich der Ausweisung echter Zuwendungen Dritter vorbehalten bleiben sollen. Auch das Argument der fehlenden exakten Zuordnung von Umlagezahlungen zu einzelnen Investitionsprojekten scheint in der Praxis nicht zu verfangen: Es liegen im allgemeinen Informationen über die Anschaffungs-/Herstellungskosten, den Fremdfinanzierungsanteil und die Höhe von Zuschüssen Dritter zu einzelnen Investitionsprojekten vor, so dass sich zumindest Näherungswerte leicht bestimmen lassen.

Die Bildung von Sonderposten zur Vermeidung von Doppelfinanzierungen sollte den Landkreisen in den Haushaltsverordnungen daher allgemein, also über die Fälle echter Zuwendungen Dritter hinaus, vorgeschrieben werden. Geht ein Land diesen Weg nicht, sollte von Seiten der kreisangehörigen Gemeinden der Gedanke des gemeindefreundlichen Verhaltens der Landkreise angeführt werden. Die Kreise sind nach der Rechtsprechung verpflichtet, bei der Festsetzung der Umlage Rücksicht auf die Finanzlage der kreisangehörigen Gemeinden zu nehmen. Mit diesem Grundsatz ist es nicht zu vereinbaren, dass über die Kreisumlage bereits finanzierte Anlagegüter des Kreises erneut finanziert werden.

6 Haushaltsfehlbeträge als Spiegelbild unzureichender kommunaler Finanzausstattung

Der Streit über die sachgerechten Grundlagen der Kreisumlage darf nicht den Blick auf das Grundproblem der Kommunen verstellen: Letztlich sind Fehlbeträge in den kommunalen Haushalten ein Spiegelbild unzureichender Finanzausstattung über alle kommunalen Ebenen hinweg. Die Entwicklung der sozialen Leistungen wird mehr und mehr zu einem Haushaltsrisiko für die Kommunen. Anders als beim Bund sind die kommunalen Ausgaben für soziale Leistungen weitgehend unabhängig von der konjunkturellen Entwicklung. Ein günstiges gesamtwirtschaftliches Umfeld schlägt sich nur in engen Grenzen auf die kommunalen Ausgaben für soziale Leistungen nieder: Eingliederungshilfe für Menschen mit Behinderungen, Kinder- und Jugendhilfe, Hilfen zur Pflege oder Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsunfähigkeit sind konjunkturunabhängige Leistungen. Der demografische Wandel wird den Anstieg der sozialen Leistungen weiter verstärken. Während die Kommunen auf der Einnahmenseite keine zusätzlichen Spielräume haben, explodieren auf der Ausgabenseite

die Sozialleistungen. Der Gesetzgeber ist gefordert: Zum einen geht es um gesetzliche Regelungen zur Begrenzung des Sozialausgabenanstiegs, zum anderen geht es auf der Einnahmenseite um eine angemessene Finanzausstattung für die Kommunen. Die aufgelaufenen hohen Fehlbeträge zahlreicher Städte und Gemeinden demonstrieren das bereits seit langem herrschende Missverhältnis zwischen kommunalen Aufgaben und Finanzausstattung.

Letztlich macht die Nutzung der doppischen Rechnungslegung Fehlbeträge transparent, die im Haushaltsjahr nicht erwirtschaftet werden konnten. Erkennbar ist, wo und in welchem Umfang die Kommunen von der Substanz leben. Dieser Erkenntnisgewinn ist zentrales Anliegen der Doppik. Die strukturellen Probleme auf der Ausgabenseite können mit der Doppik nicht gelöst werden. Deshalb kann von den kreisangehörigen Gemeinden auch nicht der grundsätzliche Ausgleich eines negativen Kreisergebnisses erwartet werden, unabhängig davon, ob dieses durch soziale Ausgaben oder Ressourcenverzehr bedingt ist.

Grundsätzlich dürfen die sich aus dem Ressourcenverbrauchskonzept ergebenden Anforderungen an den Haushaltsausgleich der Kreise nicht einseitig die umlagepflichtigen Gemeinden belasten. Dies würde die kreisangehörigen Gemeinden als letztes Glied in der Kette der kommunalen Aufgabenteilung erheblich beeinträchtigen. Ihre Selbstverwaltung und ihre Zukunftsfähigkeit wären gefährdet; sie könnten auf Dauer ihrer gesamtwirtschaftlichen Bedeutung als Träger öffentlicher Investitionen immer weniger gerecht werden.

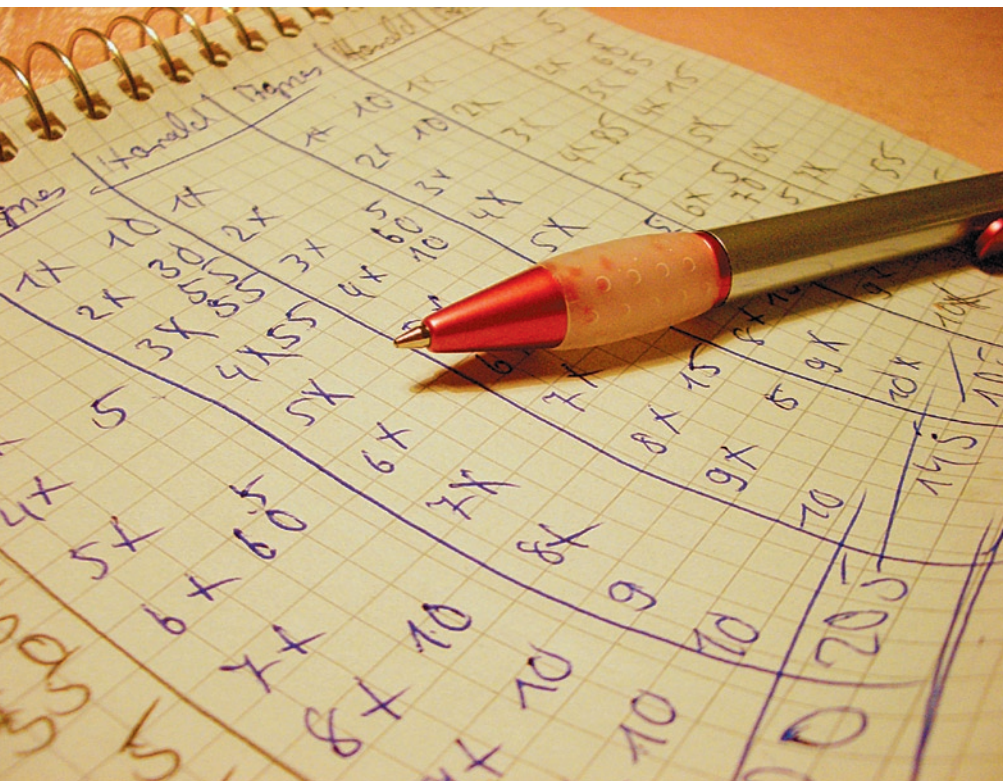


Foto: www.pixellio.de

7 Zusammenfassung

Die Anforderungen der doppelten Rechnungslegung machen den Haushaltsausgleich im Vergleich zur Kameralistik tendenziell schwieriger. Umlagepflichtige Gemeinden sind von den erhöhten Anforderungen in doppelter Hinsicht betroffen: Sie müssen ihren eigenen Haushaltsausgleich bewerkstelligen und gleichzeitig mit ihrer Umlage zum Haushaltsausgleich des Umlagehaushalts beitragen. Deshalb stellt sich für umlagepflichtige Gemeinden die Frage nach einer sachgerechten Umlage-Bemessungsgrundlage. Eine strenge Anwendung doppelter Ausgleichsregeln würde zu Anhebungen der Kreisumlagesätze führen.

Es kommen drei Möglichkeiten in Frage, die Belastungen umlagepflichtiger Gemeinden infolge der Doppik-Einführung abzufedern:

1. Dauerhafte Orientierung der Kreisumlage am Finanzhaushalt,
2. übergangsweise Orientierung am Finanzhaushalt sowie
3. Sonderposten für noch abzuschreibende Vermögensgegenstände zur Vermeidung von Doppelfinanzierungen.

Welcher dieser drei Wege beschritten werden soll, muss in den Ländern entschieden werden. Es gilt deshalb, gegenüber den Landtagen und den Landesregierungen für das Ziel zu werben, Doppelbelastungen der kreisangehörigen Gemeinden durch die Umstellung auf die Doppik zu vermeiden und so die volkswirtschaftlich entscheidende Investitionsfähigkeit der kreisangehörigen Gemeinden zu erhalten.

Auch die Fragen nach dem Eigenkapitalbedarf von Umlageverbänden und nach den Konsequenzen von Veränderungen des Eigenkapitalbestandes in der Kreisbilanz auf die Kreisumlage können nur politisch beantwortet werden.

Da betriebswirtschaftlichen Steuerungsinstrumenten in den Kommunalverwaltungen Grenzen gesetzt sind, indem z.B. einzelne Leistungen (Soziales) entgegen betriebswirtschaftlichen Kriterien aufrecht erhalten werden müssen, können die Kreise nicht auf einer konsequenten Umsetzung des Ressourcenverbrauchs-konzepts zur Finanzierung ihres Haushaltsausgleichs mittels Umlage bestehen.

Bisher in dieser Reihe erschienen

Nº 77	Politik für die Ländlichen Räume (nur online verfügbar)	3/2008
Nº 76	Städte und Gemeinden aktiv für den Naturschutz Gute Beispiele aus dem Wettbewerb „Bundeshauptstadt im Naturschutz“	3/2008
Nº 75	Reformen fortsetzen – Deutschland braucht starke Städte und Gemeinden – Bilanz 2007 und Ausblick 2008 der deutschen Städte und Gemeinden	1-2/2008
Nº 74	Interkommunale Kooperation im Tourismus	12/2007
Nº 73	5 Thesen kommunaler Tourismuspolitik – Erfolgreiche Tourismuspolitik für Städte und Gemeinden (nur online verfügbar)	10/2007
Nº 72	Standortzufriedenheit und Abwanderungsbereitschaft von Unternehmen – Studiensteckbrief und Hauptergebnisse des GEWERBEMonitors	11/2007
Nº 71	Chance Solarenergie – Kommunale Handlungsmöglichkeiten für eine nachhaltige Entwicklung	10/2007
Nº 70	Privatisierung kommunaler Wohnungen Hintergründe, Risiken und Möglichkeiten	7-8/2007
Nº 69	Städte und Gemeinden aktiv für den Klimaschutz Gute Beispiele aus dem Wettbewerb „Bundeshauptstadt im Klimaschutz“	6/2007
Nº 68	Starke Städte und Gemeinden gestalten Zukunft Bilanz 2006 und Ausblick 2007 der deutschen Städte und Gemeinden	3/2007
Nº 67	Handlungsempfehlung zur Optimierung der kommunalen Stadtreinigung – Ergebnisse aus dem BMBF-Forschungsverbund zur betrieblichen Kostenoptimierung	1-2/2007
Nº 66	DStGB-Sicherheitskonferenz in Berlin 2006 Bessere Koordination und Kommunikation (Nur Online-Version)	1-2/2007
Nº 65	Gemeinden und Unternehmen sagen Ja zu Kindern Standortfaktor Familie	11/2006
Nº 64	„Rakeling“ oder die Reform der öffentlichen Verwaltung in Deutschland durch Shared Services	11/2006
Nº 63	Konzessionsverträge und Konzessionsabgaben nach der Energierichtsreform 2005 – Hinweise für die kommunale Praxis	10/2006
Nº 62	Basistelefon	7-8/2006
Nº 61	Vergaberecht 2006 Aktuelle Neuerungen und kommunale Forderungen	5/2006
Nº 60	Sichere Städte und Gemeinden Unterstützungs- und Dienstleistungsangebote des Bundesamtes für Bevölkerungsschutz und Katastrophenhilfe für Kommunen	5/2006
Nº 59	Für ein starkes Deutschland – Arbeitsplätze und Wachstum in der Fläche – Stärkung der Gemeinden und Mittelstädte unverzichtbar (Nur Online-Version)	4/2006



DStGB
Deutscher Städte-
und Gemeindebund
www.dstgb.de

Marienstraße 6 · 12207 Berlin
Telefon 030 77307-0
Telefax 030 77307-200
E-Mail: dstgb@dstgb.de
Internet: www.dstgb.de

Konzeption und Druck:
Verlag WINKLER & STENZEL GmbH · Postfach 1207 · 30928 Burgwedel
Telefon 05139 8999-0 · Telefax 05139 8999-50
E-Mail: info@winkler-stenzel.de · Internet: www.winkler-stenzel.de