

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 doppischen 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 doppische 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 doppischen 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	<i>Szenario 1: Haushaltsüberschüsse im Kreishaushalt</i>	11
5.1.3.2	<i>Szenario 2: Haushaltsfehlbeträge im Kreishaushalt</i>	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	<i>Doppelfinanzierungen als „Übergangsproblem“</i>	12
5.3.4.2	<i>Bildung von Sonderposten</i>	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.

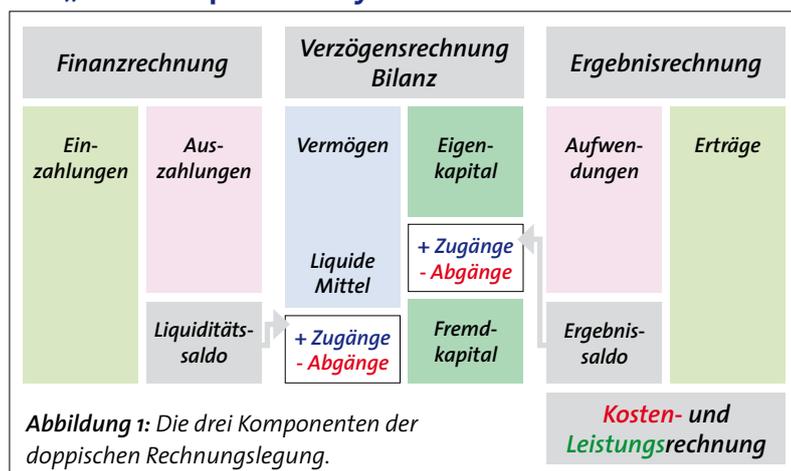
Das doppische Rechnungssystem der Kommunen besteht aus drei Komponenten (Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung, Finanzrechnung), deren Beziehungen zueinander in der **Abbildung 1** dargestellt sind. Die doppische Haushaltsrechnung lehnt sich in allen grundlegenden Fragen weitgehend an das Handelsgesetzbuch (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“



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 doppischen 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 Finanzierungsverhältnisse 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

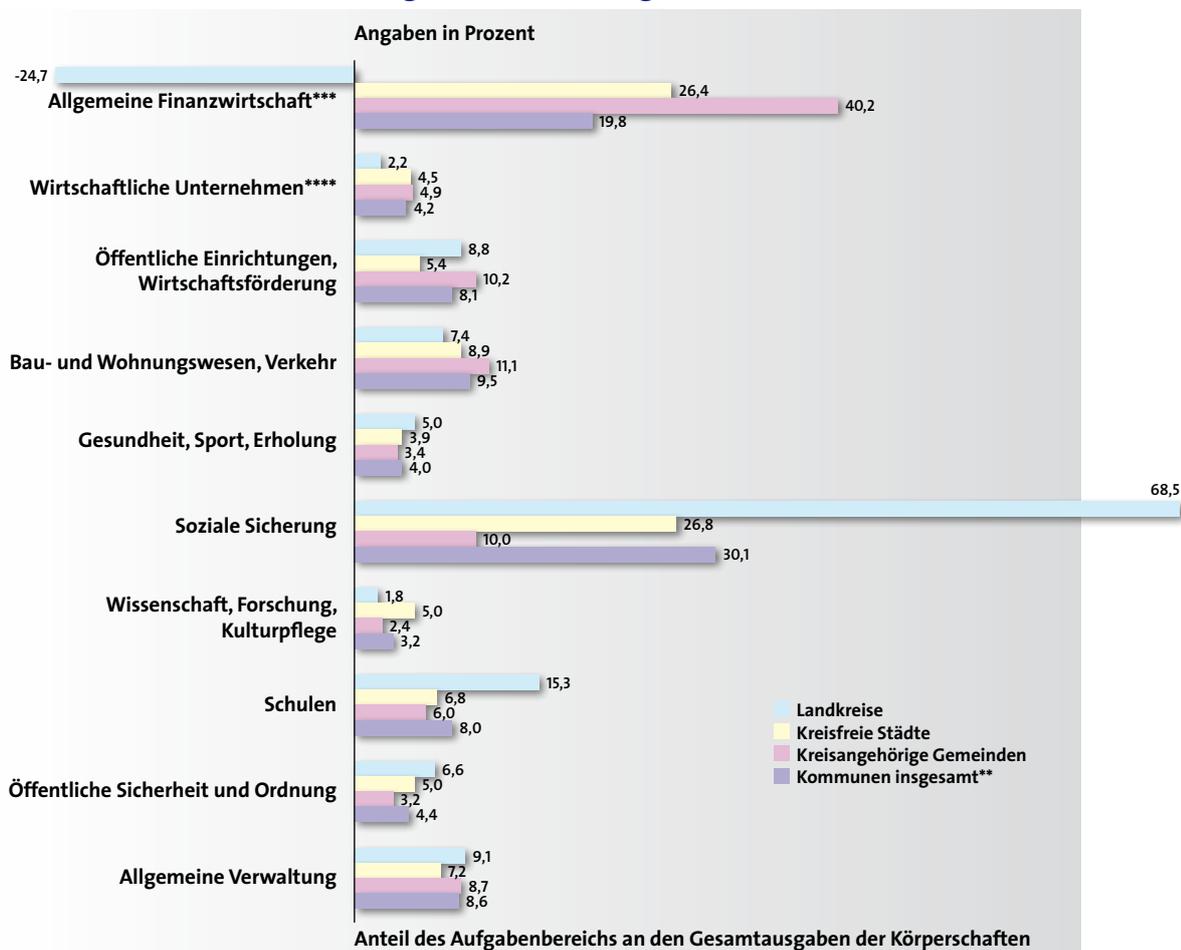
Der kostenintensivste Bereich im kommunalen Aufgabenspektrum ist der Sozialbereich. Das „ob“ steht bei den sozialen Leistungen auch unter Erkenntnissen betriebswirtschaftlicher Steuerungsinstrumente zumeist nicht zur Disposition der Kommune; dieser Kostenblock – bundesweit mehr als fünfzig Milliarden 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.

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, späte-

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 herangetragene 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.



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*

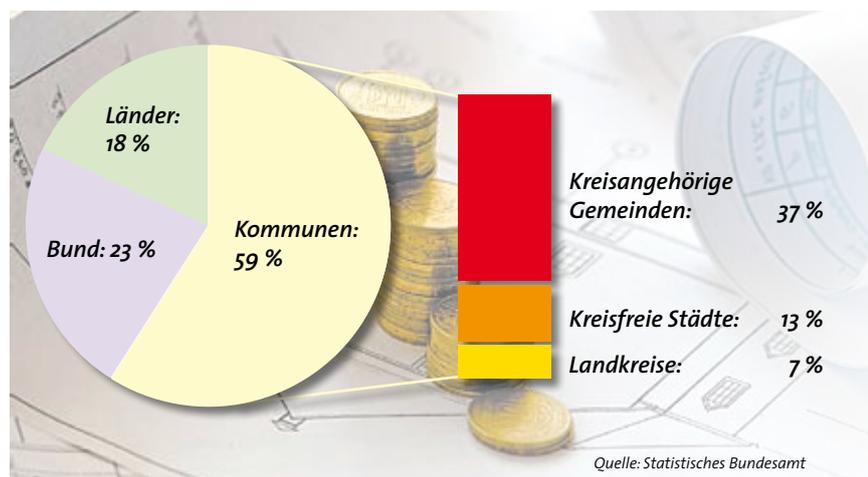


Abbildung 3: Öffentliche Bauinvestitionen.

*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*

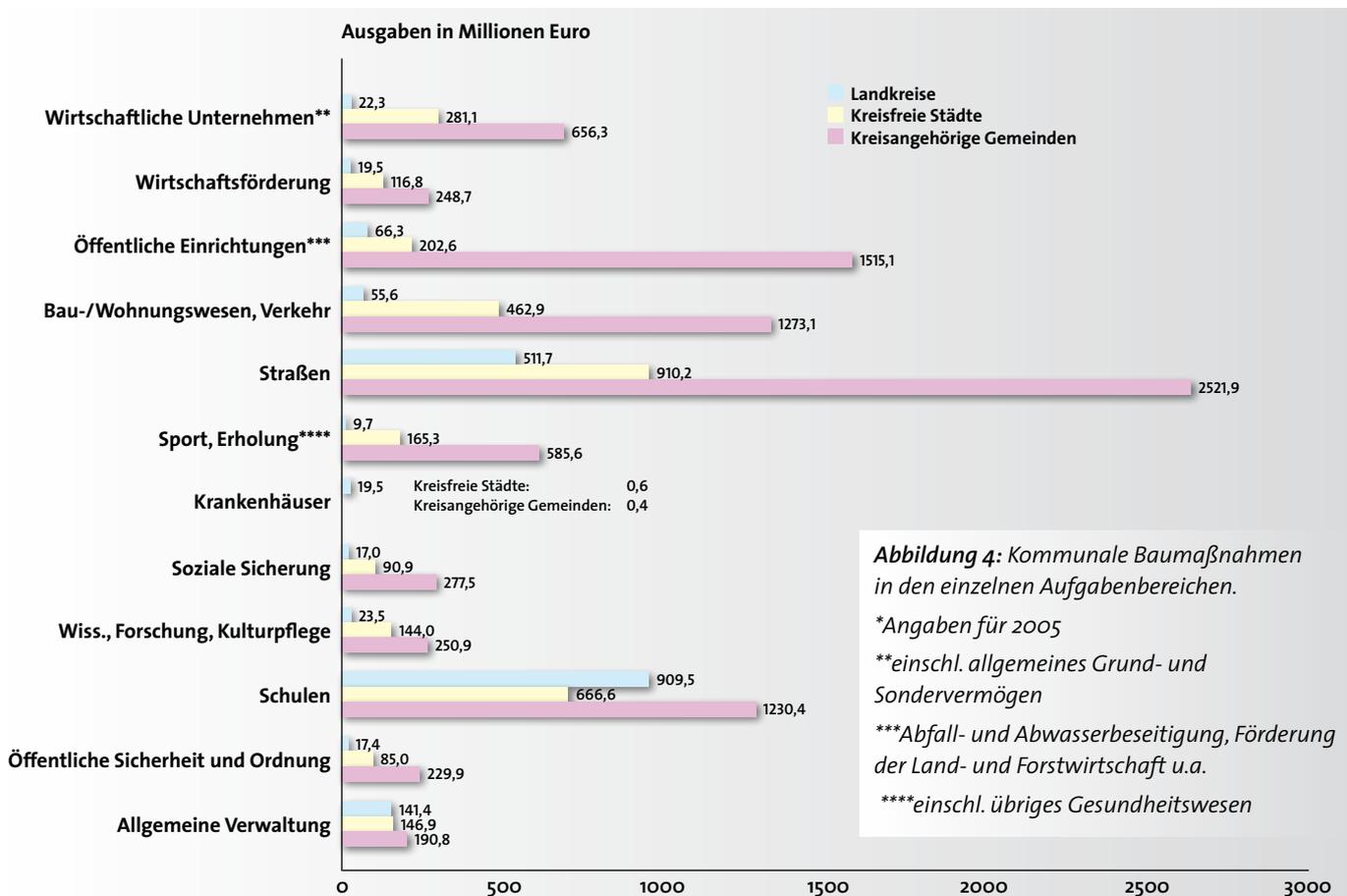


Abbildung 4: Kommunale Baumaßnahmen in den einzelnen Aufgabenbereichen.

*Angaben für 2005

**einschl. allgemeines Grund- und Sondervermögen

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

****einschl. übriges Gesundheitswesen

Quelle: Statistisches Bundesamt

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 Eigenkapitalzuwachsen 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 Finanzungsverhältnis 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 5 Mio. Euro - 3 Mio. Euro = 2 Mio. Euro. Das Schulgebäude steht demnach mit 2 Mio. Euro zum 1.1.2008 in der Eröffnungsbilanz des Kreises.
- Damit die jährlichen Abschreibungen dieser 2 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 vereinbar, 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.

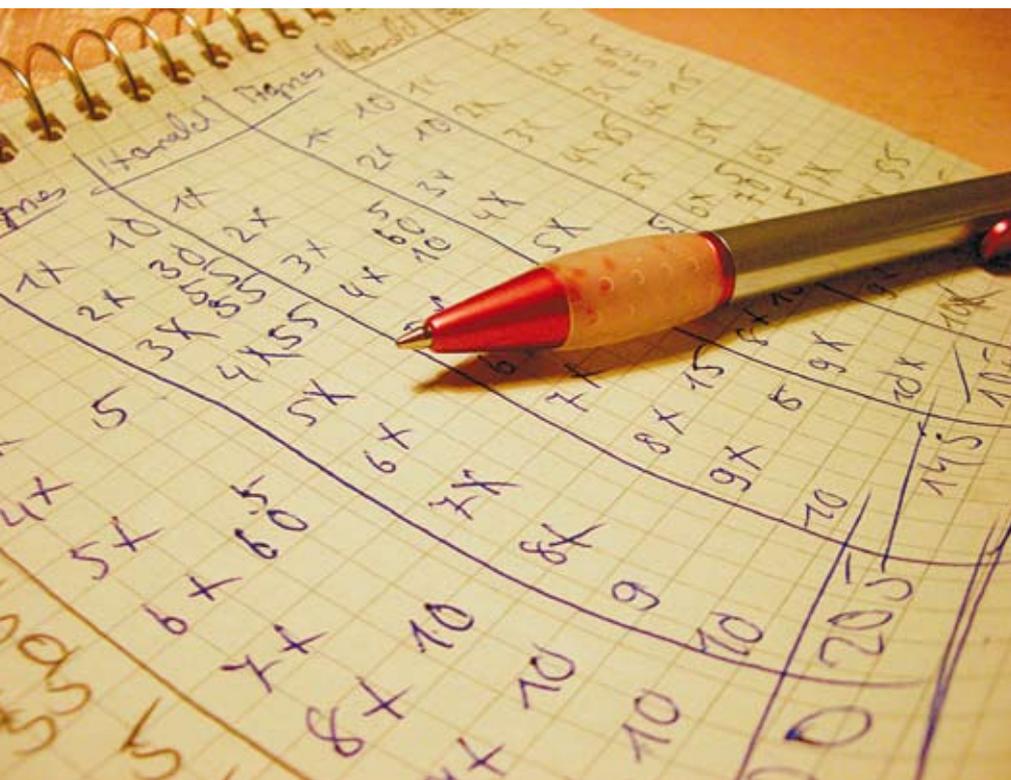


Foto: www.pixelio.de

7 Zusammenfassung

Die Anforderungen der doppischen 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 doppischer 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 Ressourcenverbrauchskonzepts 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 Energirechtsreform 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

