

GPA-Mitteilung 5/2002

Az. 801.05

01.07.2002

Nochmals: Sonderfinanzierung von Baulanderschließungen; hier: Darstellung im Jahresabschluss und Wirtschaftsplan eines Eigenbetriebs

1 Ausgangslage

Gemeinden und Zweckverbände bedienen sich bei der Umlegung und Erschließung insbesondere von Wohn-, Gewerbe- und Industriegebieten zunehmend im Kommunalkreditgeschäft erfahrener Banken, die alle Ausgaben vom Grunderwerb über die Erschließung bis zur Grundstücksveräußerung über einen mehrjährigen Zeitraum vor- bzw. zwischenfinanzieren. Sämtliche Einnahmen wie z.B. Grundstückserlöse, Erschließungs- und KAG-Beiträge vermindern den verzinslichen Finanzierungsbetrag. Von der Gemeinde oder dem Zweckverband abzudecken und zu finanzieren ist nur ein etwaiger negativer Finanzierungssaldo bei Abrechnung der Maßnahme. Der Abschluss solcher Sonderfinanzierungsverträge wird gemeindefinanzierungsrechtlich nicht als (im Rahmen der Gesamtgenehmigung nach § 87 Abs. 2 GemO) genehmigungspflichtige Kreditaufnahme angesehen, sondern den einzelgenehmigungspflichtigen kreditähnlichen Rechtsgeschäften zugeordnet (§ 87 Abs. 5 GemO). Der Vorteil der seit Anfang der achtziger Jahre angebotenen Sonderfinanzierungen wird in der größeren Flexibilität wegen der haushaltsrechtlich zulässigen Abwicklung außerhalb des Haushalts und in der (zunächst) fehlenden Veranschlagungspflicht der Investitionsausgaben und Finanzierungsmittel gesehen. Näheres dazu ist in der GPA-Mitteilung 16/2001 Az. 902.00; 923.5 ausgeführt, die teilweise auf frühere GPA-Mitteilungen verweist.

Ist aber eine öffentliche Einrichtung wie z.B. die Abwasserbeseitigung oder die Wasserversorgung in einen Eigenbetrieb oder in eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft ausgegliedert worden, unterliegt sie nicht mehr dem Haushaltsrecht; für sie ist dann das Eigenbetriebs- und Handelsrecht maßgebend. Dasselbe gilt für Zweckverbände, die nach Eigenbetriebsrecht geführt werden (§ 20 GKZ). Der wesentliche Unterschied besteht darin, dass

beim eigenbetriebsrechtlichen Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn und Verlustrechnung, Anhang) nicht - wie nach Haushaltsrecht - auf den Ansatz der von dem Sonderfinanzierungsvertrag erfassten Geschäftsvorfälle verzichtet werden kann. Nach unseren bei der überörtlichen Prüfung gewonnenen Erkenntnissen ist dies in zahlreichen Fällen aber nicht beachtet worden. Deshalb weisen wir auf Folgendes hin:

2 Jahresabschluss des Eigenbetriebs

Für den Jahresabschluss des Eigenbetriebs finden unter anderem die Ansatzvorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs sinngemäß Anwendung, soweit die Eigenbetriebsverordnung nichts anderes bestimmt (§ 7 EigBVO). Letzteres ist nicht der Fall. Deshalb gilt § 246 Abs. 1 HGB uneingeschränkt mit der Folge, dass der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge enthalten muss.

Die eigenbetriebsrechtliche Behandlung einer **Sonderfinanzierungsmaßnahme** ist nach dem Finanzierungsvertrag zu beurteilen. Danach handelt in der Regel die Gemeinde durch ihren rechtlich unselbständigen Eigenbetrieb oder der Zweckverband bei sämtlichen Geschäften und Aufträgen im **eigenen Namen** selbst. Die vom Eigenbetrieb bzw. vom Zweckverband auf ihre rechnerische und sachliche Richtigkeit überprüften und festgestellten Rechnungen werden über das „Sonderfinanzierungskonto“ der finanzierenden Bank an den Zahlungsempfänger ausbezahlt. Beim Eigenbetrieb (oder Zweckverband) eingehende Zahlungen zur Finanzierung der vereinbarten Maßnahme (z.B. Beiträge, Vorausleistungen) sind unverzüglich zur Verminderung des Vorfinanzierungsaufwands an die Bank weiterzuleiten. Nach Fertigstellung der Maßnahme, spätestens nach Ablauf des vereinbarten Zeitraums, rechnet die Bank die verauslagten Kosten und die angefallenen Finanzierungsmittel ab. Ein etwaiger Finanzierungsfehlbetrag ist einschl. Zinsen und Verwaltungskosten der Bank zu ersetzen.

Somit sind die geschaffenen Vermögensgegenstände von Anfang an eindeutig dem Eigenbetrieb oder dem Zweckverband zuzuordnen und beim Anlagevermögen zu aktivieren (während der Bauphase bis zur Inbetriebnahme bei den Anlagen im Bau) sowie in den Anlagenachweis als Bestandteil des Anhangs aufzunehmen; etwaige zur Veräußerung erworbene Grundstücke sind beim Umlaufvermögen nachzuweisen. Die zur Finanzierung verwendeten Mittel sind ebenfalls von Anfang an zu passivieren (z.B. Beiträge, Zuschüsse), vor allem auch die Verbindlichkeiten (z.B. Kredite). Eine Bilanzierung erst nach der Schlussabrechnung der Bank - entsprechend der Verfahrensweise im Kämmereihaushalt - ist nicht zulässig. Auch die anfallenden Zinsen der Sonderfinanzierung und die Verwaltungskosten

der Bank sind von Anfang an in der Gewinn- und Verlustrechnung zu zeigen. Zinsen für Anlagen im Bau können aber auch bis zur Fertigstellung als Herstellungskosten der finanzierten Anlage aktiviert werden (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB).

Durch den sofortigen Ansatz im Jahresabschluss wird die Transparenz der Vermögensveränderung und seiner Finanzierung für die kommunalen Entscheidungsträger, aber auch für die Öffentlichkeit wesentlich erhöht. Hinzu kommt, dass bei gebührenfinanzierten öffentlichen Einrichtungen, wie z.B. bei der Abwasserbeseitigung, von Anfang an vollständige und sachgerechte Grundlagen für eine ordnungsgemäße Kalkulation und Festsetzung der Benutzungsgebühren geschaffen werden. Dasselbe gilt für steuerpflichtige öffentliche Unternehmen hinsichtlich des vollständigen Vorsteuerabzugs bei der Umsatzsteuer sowie der Schaffung zutreffender Grundlagen für die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Dies erscheint um so wichtiger, als bei der überörtlichen Prüfung fast regelmäßig festzustellen ist, dass bei außerhalb des Gemeindehaushalts durchgeführten Sonderfinanzierungsmaßnahmen zum Nachteil der Gemeinde oder des Zweckverbands Vorsteuern überhaupt nicht oder erst verspätet geltend gemacht worden sind und in den Gebührenkalkulationen wesentliche Kosten fehlten.

3 Wirtschaftsplan des Eigenbetriebs

Der Wirtschaftsplan des Eigenbetriebs ist wie der Haushaltsplan der Gemeinde an den jeweils maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften ausgerichtet. Für den Jahresabschluss des Eigenbetriebs sind das, wie oben dargestellt, hauptsächlich die Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs, so dass im Erfolgsplan der voraussichtliche Unternehmenserfolg (Jahresgewinn oder Jahresverlust) und im Vermögensplan die Vermögensveränderungen des Betriebs und die dafür vorgesehenen Finanzierungsmittel des nächsten Wirtschaftsjahres zu veranschlagen und in der (mittelfristigen) Finanzplanung für weitere drei Jahre zu prognostizieren sind. Konkret muss der Vermögensplan alle vorhandenen Finanzierungsmittel sowie die voraussehbaren Finanzierungsmittel und den Finanzierungsbedarf des Wirtschaftsjahres enthalten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 EigBVO). Gleiches gilt für die voraussehbaren Erträge und Aufwendungen des Erfolgsplanes (§ 1 EigBVO).

Deshalb sind alle voraussichtlichen Zahlungsvorgänge im Zusammenhang mit Sonderfinanzierungsverträgen bei Eigenbetrieben von Anfang an im Erfolgsplan und im Vermögensplan zu veranschlagen sowie in die Finanzplanung aufzunehmen. Die für den Gemeindehaushalt durch die (zunächst) fehlende Kassenwirksamkeit begründete Nichtveranschlagung ist hier nicht einschlägig. Der Gemeinderat hat sich daher im Zuge der Wirtschafts- und Finanzpla-

nung des Eigenbetriebs regelmäßig mit der tatsächlichen Entwicklung der meist risikobehafteten Erschließungs- und Vermarktungstätigkeiten zu befassen und kann bei Fehlentwicklungen ggf. die Wirtschaftsführung und Geschäftspolitik des Eigenbetriebs rechtzeitig an die veränderten Verhältnisse unter Einbezug der finanziellen Gesamterhältnisse der Gemeinde anpassen. Umgekehrt wäre bei einer unterlassenen Veranschlagung der Vermögensveränderungen und der damit zusammenhängenden Zahlungsverpflichtungen im Wirtschaftsplan u.U. die wirtschaftliche Stabilität und Liquidität und damit letztlich die Erhaltung des Vermögens des Eigenbetriebs bzw. des Zweckverbands (§ 12 Abs. 3 EigBG) gefährdet.

4 Kreditähnliches Rechtsgeschäft

Die vorbeschriebenen Sonderfinanzierungsmaßnahmen sind bisher - auch bei den Eigenbetrieben - als kreditähnliche Rechtsgeschäfte behandelt worden (§ 12 Abs. 1 Satz 3 EigBG i.V. mit § 87 Abs. 5 GemO). Die dazu erforderliche Einzelgenehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde darf - wie die Gesamtgenehmigung bei Kreditaufnahmen im Rahmen des Haushalts - nur erteilt werden, wenn die zu erwartende Verpflichtung aus dem Sonderfinanzierungsgeschäft mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde im Einklang steht. Das Sonderfinanzierungsgeschäft unterscheidet sich vom Kreditgeschäft dadurch, dass letztlich der von der Gemeinde oder dem Zweckverband aus allgemeinen Mitteln zu finanzierende Betrag erst nach der Abrechnung der Maßnahme feststeht, während beim Kreditgeschäft der zurück zu zahlende Betrag von Anfang an bekannt ist. Beim Sonderfinanzierungsgeschäft kann sich im günstigsten Fall am Schluss sogar ein Guthaben ergeben.

Die Veranschlagung der voraussichtlichen Vermögensänderungen aus der Sonderfinanzierung im Vermögensplan des Eigenbetriebs erfordert zu dessen Ausgleich - zumindest in der Anfangsphase der Maßnahme - den im Rahmen des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts zur Finanzierung erforderlichen Kreditbedarf (s.o.) dort ebenfalls zu veranschlagen. Zweckmäßigerweise wird dieser „besondere Kreditbedarf“ aber getrennt vom übrigen Kreditbedarf des Eigenbetriebs bzw. Zweckverbands ausgewiesen. Da dieser „besondere Kreditbedarf“ rechtsaufsichtsrechtlich bereits von der Einzelgenehmigung des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts nach § 87 Abs. 5 GemO erfasst worden ist, bedarf es insoweit keiner nochmaligen gemeindegewirtschaftsrechtlichen Überprüfung durch die Rechtsaufsichtsbehörde bei der Erteilung der Gesamtgenehmigung im Rahmen des Wirtschaftsplans nach § 87 Abs. 2 GemO. Im Übrigen ist die Unterscheidung zwischen einer Kreditaufnahme im Rahmen der Gesamtgenehmigung nach § 87 Abs. 2 GemO und einem kreditähnlichen Rechtsgeschäft i.S. von § 87 Abs. 5 GemO ohne besondere praktische Bedeutung, weil die Voraussetzungen für die Zulässigkeit in beiden Fällen dieselben sind. Bei der „zusätzlichen“ Veranschlagung des

kreditähnlichen Rechtsgeschäfts im Vermögensplan hat die Rechtsaufsichtsbehörde im Rahmen der Vorlagepflicht des Wirtschaftsplans (§ 12 Abs. 1 Satz 3 EigBG i.V.m. § 81 Abs. 3 GemO) allerdings nochmals die Möglichkeit, die Entwicklung der von ihr bereits früher (einzel-)genehmigten Erschließungsmaßnahme zeitnah weiterzuverfolgen.

5 Zusammenfassung

Die in der kommunalen Praxis weit verbreitete Auffassung, „Sonderfinanzierungen“ seien als einzelgenehmigungspflichtige „kreditähnliche Rechtsgeschäfte“ i.S. von § 87 Abs. 5 GemO generell nicht in die Rechnungslegung oder in die Planung einzubeziehen, trifft für den Eigenbetrieb bzw. den nach Eigenbetriebsrecht geführten Zweckverband nicht zu. Ausschlaggebend für die (von der Organisationsform der öffentlichen Einrichtung abhängige) unterschiedlichen Behandlung ist nämlich das für den Kämmererhaushalt geltende Kassenwirksamkeitsprinzip/Fälligkeitsprinzip, das dem Eigenbetriebsrecht fremd ist. Die vom Haushaltsrecht abweichenden Behandlung nach den Bestimmungen des Eigenbetriebsrechts verlangt von der Kommune - was handelsrechtlich im Übrigen von jedem Kaufmann auch verlangt wird -, dass am Ende der Rechnungsperiode das jeweilige Vermögen und die Verpflichtungen des betreffenden Wirtschaftsbereichs richtig und vollständig aufgezeigt wird.

Von erheblich größerer Bedeutung als die rechnungstechnische und planerische Behandlung von Sonderfinanzierungen ist für die Kommunen allerdings auch im Bereich der Eigenbetriebe weiterhin das mit der jeweiligen „Sonderfinanzierungsmaßnahme“ einhergehende wirtschaftliche Risiko, das wegen des meist langjährigen Durchführungszeitraums - zumindest zu Beginn der Maßnahme - nur schwer eingeschätzt werden kann. Die mit derartigen Maßnahmen oft verbundene Erwartung, die Maßnahme trage sich selber, erfüllt sich nach den bisherigen Erfahrungen der GPA nur in wenigen Fällen. Meist bleiben nicht nur der zunächst unterstellte Bedarf an Baugrundstücken hinter den Erwartungen zurück, sondern auch die angenommenen „Marktpreise“. Deshalb ist es bei Sonderfinanzierungsmaßnahmen für die Verwaltung und den Gemeinderat besonders wichtig, nach Maßnahmebeginn regelmäßig und zeitnah vom „Maßnahmeträger“ über den jeweiligen Stand und die aktuelle Entwicklung informiert zu werden, um bei negativen Entwicklungen rechtzeitig die notwendigen Konsequenzen einleiten zu können. Ansonsten besteht für die Kommune die Gefahr, bei der späteren Gesamtabrechnung völlig überraschend vor einem größeren Finanzierungsproblem zu stehen.