

GESCHÄFTSBERICHT 2006

Karlsruhe/Stuttgart, im Juli 2006

GEMEINDEPRÜFUNGSANSTALT BADEN-WÜRTTEMBERG

Der Geschäftsbericht 2006 ist auch im Internet veröffentlicht unter <http://www.gpabw.de>

Die Herstellung von Auszügen ist mit Quellenangabe gestattet.

Weitere Exemplare können in begrenztem Umfang bezogen werden von der

Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg

76055 Karlsruhe
Postfach 11 05 52
Tel. (0721) 85 00 5 - 0
Telefax (0721) 85 00 5 - 120
E-Mail: post.ka@gpabw.de

und

70193 Stuttgart
Klopstockstraße 35
Tel. (0711) 63 67 1 - 0
Telefax (0711) 63 67 1 - 269
E-Mail: post.s@gpabw.de

Gestaltung des Umschlags: INFO Verlag GmbH, Käppelestraße 10, 76131 Karlsruhe
Druck: Badenia Verlag und Druckerei GmbH, Postfach 21 02 48, 76152 Karlsruhe

Inhalt	Seite
Vorwort	4
1 Die GPA als Prüfungs- und Beratungseinrichtung für die Kommunalverwaltung	5
1.1 Rechtsgrundlagen und Aufgaben	5
1.2 Organe und Aufsicht	7
1.3 Organisation und Personalausstattung	8
1.4 Finanzierung	8
2 Übersicht über die Tätigkeiten der GPA	10
2.1 Statistik der Prüfungs- und Beratungstätigkeit	10
2.2 Informationsdienste	12
3 Wesentliche Ergebnisse und Erfahrungen der Prüfung	13
3.1 Gesamteindruck	13
3.2 Aus der allgemeinen Finanzprüfung	14
3.3 Aus der Prüfung der Bauausgaben	28
3.4 Aus der Krankenhausprüfung	34
3.5 Aus der Programmprüfung	37
4 Beratung in Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit	40
5 Entwicklung der Kommunalfinanzen	45
5.1 Finanzlage 2005	45
5.2 Entwicklung 2006	54
5.3 Ausblick 2007	56
6 Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	58
6.1 Vorbereitungen und Aktivitäten der GPA	58
6.2 Ziele der Haushaltsreform	59
6.3 Gesetzgebungsverfahren in Baden-Württemberg	59
6.4 Allgemeines	60
6.5 Komponenten der Haushaltsplanung und des Rechnungswesens	60
6.6 Vorbereitende Maßnahmen	64
6.7 Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens	65
6.8 Rückstellungen	68
6.9 Eröffnungsbilanz	71

Anhang: Verwaltungsgliederungsplan der Gemeindeprüfungsanstalt (GPA)

Vorwort

Mit dem vorliegenden Geschäftsbericht informiert die *GPA* über die wichtigsten Prüfungs- und Beratungsergebnisse und -erfahrungen aus dem vergangenen Geschäftsjahr sowie über die Entwicklung des Prüfungsrechts. Der Bericht enthält in gewohnter Weise einen Überblick über die aktuelle Finanzlage der Kommunen. Das diesjährige Schwerpunktthema befasst sich mit Fragen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR).

Die Prüfung der ADV-Verfahren im kommunalen Finanzwesen ist zum 01.01.2006 neu geregelt worden. Bisher wurden die Programme des DV-Verbands Baden-Württemberg von der *GPA* und die von anderen Anbietern beschafften sog. autonomen Verfahren von der anwendenden Kommune geprüft. Die Zusammenführung der Zuständigkeit für die Programmprüfung bei der *GPA* unter gleichzeitiger erheblicher Einschränkung der Prüfungspflicht soll eine gleichmäßige Prüfungspraxis und damit einen einheitlichen Gesetzesvollzug sowie Wettbewerbsgleichheit zwischen den Programmanbietern gewährleisten (s. im Einzelnen Abschn. 3.5).

Die Finanzlage der Kommunen hat sich trotz eines leichten Anstiegs bei den Steuereinnahmen wieder deutlich verschlechtert. Ein negativer Finanzierungssaldo, der Anstieg der Verschuldung auf ihren bisherigen Höchststand, weiterhin steigende Sozialleistungen und ein erneuter Rückgang der Sachinvestitionen prägen das Bild. Zahlreiche Kommunen haben in den vergangenen Jahren ihre Möglichkeiten zur strukturellen Konsolidierung der Haushalte weitgehend ausgeschöpft. Mehr denn je ist eine wirksame Neuordnung der Kommunalfinanzen in einer Gemeindefinanzreform das Gebot der Stunde. Aus eigener Kraft vermögen sich die Kommunen ohne Gefährdung der kommunalen Selbstverwaltung nicht zu retten.

Die Beiträge zum NKHR in diesem und in den künftigen Geschäftsberichten sowie in einer besonderen Reihe der GPA-Mitteilungen dienen der Unterstützung der Kommunen bei der Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik. Nach dem Motto „Aus der Praxis für die Praxis“ sollen die in der Prüfungs- und Beratungstätigkeit gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnisse in allgemeiner Form für die Kommunen nutzbar gemacht werden.

Rolf Pfründer
Präsident

1 Die *GPA* als Prüfungs- und Beratungseinrichtung für die Kommunalverwaltung

1.1 Rechtsgrundlagen und Aufgaben

Die **Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg (*GPA*)** ist durch das Gesetz über die Gemeindeprüfungsanstalt (GPAG) vom 26.07.1971 (GBl. S. 298)¹ als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts zum 01.01.1972 errichtet worden². Sie hat ihren **Sitz in Karlsruhe**; in Stuttgart besteht eine Zweigstelle, die die Prüfungsaufgaben in den Regierungsbezirken Stuttgart und Tübingen und bestimmte Fachaufgaben arbeitsteilig und zentral wahrnimmt. Außenbüros sind in Villingen-Schwenningen, Kenzingen und Ravensburg eingerichtet.

Gesetzliche Prüfungsaufgaben der *GPA* nach § 2 Abs. 1 GPAG sowie § 13 GemPro³ i.V. mit §§ 113 bis 114a GemO⁴ sind

- die **überörtliche Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Kommunen** und ihrer Sonder- und Treuhandvermögen (§ 114 GemO) als
 - **Allgemeine Finanzprüfung**
 - **Prüfung der Bauausgaben** sowie
 - **Krankenhaus- und Pflegeheimprüfung**bei den Gemeinden mit mehr als 4.000 Einwohnern und den Landkreisen des Landes, den Gemeindeverwaltungsverbänden, Zweckverbänden und kommunalen Stiftungen bei diesen Kommunen sowie dem Kommunalen Versorgungsverband, dem Kommunalverband für Jugend und Soziales, den Regionalverbänden und dem Verband Region Rhein-Neckar, dem Verband Region Stuttgart sowie den Nachbarschaftsverbänden;
- die **überörtliche Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der kommunalen Unternehmen und Einrichtungen in Privatrechtsform** bei diesen Körperschaften und Stiftungen aufgrund eines Prüfungsrechts, das seit Inkrafttreten des GWR-ÄndG 1999 nach § 103 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. e und § 106a GemO im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung einzuräumen ist⁵,
- die **Prüfung der ADV-Programme im kommunalen Finanzwesen** von erheblicher finanzwirtschaftlicher Bedeutung (§ 114a GemO).

¹ Inzwischen i.d.F. vom 14.07.1983 (GBl. S. 394), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung gemeindegewirtschaftsrechtlicher Vorschriften und anderer Gesetze vom 19.07.1999 (GBl. S. 292), hier: Gemeindegewirtschaftsrechts-Änderungsgesetz 1999 (GWR-ÄndG 1999).

² Vorgängereinrichtungen waren die Württembergische Prüfungsanstalt für Körperschaften mit Sitz in Stuttgart und das Badische Gemeindeprüfungsamt mit Sitz in Karlsruhe, die beide im Jahre 1934 geschaffen worden waren.

³ Gemeindeprüfungsordnung vom 14.06.1993 (GBl. S. 494), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14.12.2005 (GBl. S. 851).

⁴ Gemeindeordnung für Baden-Württemberg i.d.F. vom 24.07.2000 (GBl. S. 582, ber. S. 698), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14.02.2006 (GBl. S. 20).

⁵ In den Altfällen bis dahin bereits bestehender Unternehmen und Einrichtungen in Privatrechtsform haben die Kommunen auf die nachträgliche Einräumung dieses Prüfungsrechts hinzuwirken (Art. 8 § 1 GWR-ÄndG 1999).

Als **weitere Prüfungsaufgabe** kann die *GPA* nach § 2 Abs. 1 Satz 4 GPAG auf Antrag Jahresabschlussprüfungen vornehmen, soweit diese nicht durch Bundesrecht vorgeschrieben und deswegen ausschließlich den in § 319 Abs. 1 HGB bestimmten Abschlussprüfern vorbehalten sind. In Betracht kommen danach

- **Jahresabschlussprüfungen**

- bei **Eigenbetrieben** als freiwillige Prüfungen¹ sowie
- bei „**kleinen**“ **kommunalen Unternehmen und Einrichtungen in Privatrechtsform** (i.S. von § 267 Abs. 1 HGB), die sich nach § 103 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. b und § 106a GemO (in den Altfällen bestehender Unternehmen und Einrichtungen nach Art. 8 § 1 GWR-ÄndG) durch Bestimmung im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung einer Pflicht zur Jahresabschlussprüfung unterwerfen müssen.

Die *GPA* lässt die Jahresabschlussprüfungen von Wirtschaftsprüfern durchführen, mit denen sie Kooperationsverträge abgeschlossen hat. Die Einschaltung der *GPA* ermöglicht eine ganzheitliche wirtschaftliche Zusammenschau der Kommune mit ihren Unternehmen.

Neben den Prüfungsaufgaben haben die **Beratungsaufgaben** große Bedeutung. Durch die Beratung kommen den Kommunen der spezialisierte Sachverstand der *GPA* sowie ihre landesweiten Erfahrungen und interkommunalen Vergleichsmöglichkeiten über die Prüfung hinaus zugute. Die Beratung ist eine notwendige Ergänzung der Prüfung zur Förderung der Leistungsfähigkeit, Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit der Kommunalverwaltung. Die *GPA* bietet

- die **prüfungsbegleitende Beratung** durch die Prüfer in wesentlichen Beurteilungs- und Zweckmäßighkeitsfragen der Haushalts- und Wirtschaftsführung im Rahmen des Gesamtzwecks der überörtlichen Prüfung,
- zwischen den Prüfungen - auf Anfrage - die **prüfungsnahen Fachberatung** durch die Abteilung Kommunalwirtschaft, Allgemeine Kommunalverwaltung in prüfungsrelevanten Grundsatzfragen und besonderen Fragestellungen,
- die **Organisations- und Wirtschaftlichkeitsberatung** auf Antrag (§ 2 Abs. 4 GPAG, § 114 Abs. 2 GemO) durch die Abteilung Kommunale Verwaltungsorganisation (u.a. Aufgabenkritik, Straffung der Verwaltungsorganisation, Neues Steuerungsmodell, Arbeitsabläufe, Datenverarbeitung, Personalwirtschaft) und in fachspezifischen Fragen durch die Fachabteilung des Innendienstes (u.a. Rechtsform/Organisation/Betriebs- und Wirtschaftsführung von kommunalen Unternehmen und Einrichtungen einschl. Krankenhäusern, Steuern, Energie- und Konzessionsverträge, Kosten- und Leistungsrechnung, Finanzierungsmodelle) sowie

¹ Ausgenommen sind lediglich Elektrizitätsversorgungsunternehmen der allgemeinen Versorgung, die auch als Eigenbetriebe nach § 10 Abs. 1 EnWG i.V.m. § 316 Abs. 1 HGB prüfungspflichtig sind, wenn es sich um „mittelgroße“ oder „große“ Unternehmen i.S.v. § 267 Abs. 2 und 3 HGB handelt.

- die **baufachtechnische Beratung** auf Antrag (§ 2 Abs. 4 GPAG) durch die Abteilung Kommunales Bauwesen in Fragen der Ausschreibung, Vergabe und Abrechnung von baulichen Maßnahmen (Bau-, Liefer- und Architekten/Ingenieurleistungen).

1.2 Organe und Aufsicht

Organe der GPA sind der Verwaltungsrat und der Präsident.

Der **Verwaltungsrat** besteht nach § 4 GPAG aus je drei Vertretern der Mitglieder des Städtetags, Gemeindetags und Landkreistags Baden-Württemberg, die von den kommunalen Landesverbänden auf die Dauer von fünf Jahren gewählt werden. Am 01.01.2002 hat eine neue Amtszeit begonnen, die bis zum 31.12.2006 dauert. Verwaltungsräte sind derzeit:

Verwaltungsräte	Stellvertreter¹
Oberbürgermeister Heinz Fenrich, Karlsruhe - Vorsitzender -	Erster Bürgermeister Michael Föll, Stuttgart
Oberbürgermeister Michael Schulz, Gaggenau	Oberbürgermeister Bernhard Ilg, Heidenheim
Bürgermeister Richard Leibinger, Waldkirch	Bürgermeister Dr. Heiko Schmid, Pfullendorf
Bürgermeister Helmut Mahler, Immendingen	Bürgermeister Peter Seyfried, Mutlangen
Bürgermeister Andreas Schaffer, Plüderhausen	Bürgermeister Artur Ostermaier, Steißlingen
Bürgermeister Robert Wiedemann, Baienfurt	Bürgermeister Wolfgang Huckele, Plankstadt
Landrat Dr. Jürgen Schütz, Heidelberg, Präsident des Landkreistags	Landrat Joachim Walter, Tübingen
Landrat Dr. Rainer Haas, Ludwigsburg	Landrat Walter Schneider, Lörrach
Landrat Hans-Werner Köblitz, Calw	Landrat Frank Hämmerle, Konstanz

Dem Verwaltungsrat gehörten im Jahr 2005 anstelle jetzt neuer Mitglieder noch an: Landrat Dr. Edgar Wais, Reutlingen, Bürgermeister Otwin Brucker, Pliezhausen, Bürgermeister Erich Bertsch, Sandhausen.

¹ Die Verwaltungsräte können von jedem der von demselben kommunalen Landesverband gewählten Stellvertreter in der bei der Wahl bestimmten Reihenfolge vertreten werden. Angegeben ist nur der jeweils erste Stellvertreter.

Präsident der *GPA* ist Rolf Pfründer.

Stellvertreter des Präsidenten ist **Vizepräsident** Dr. Heiko Eujen, weiterer Stellvertreter ist Ltd. Verwaltungsdirektor Dr. Konrad Tilmann.

Der **Verwaltungsrat** ist u.a. zuständig für den Erlass von Satzungen, insbesondere der Haushaltssatzung, sowie für sonstige Angelegenheiten, die für die Organisation und Wirtschaft der *GPA* von erheblicher Bedeutung sind (§ 5 GPAG). Er ist im Jahr 2005 zweimal zusammengetreten. Hauptsächliche Beratungsgegenstände waren die Feststellung der Jahresrechnung 2004, die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung 2004, die Haushaltssatzung für 2006 sowie Personalangelegenheiten.

Der **Präsident** ist für die Erfüllung der Prüfungs- und Beratungsaufgaben der *GPA* zuständig und vertritt die *GPA* (§ 7 Abs. 1 GPAG).

Rechtsaufsichtsbehörde für die *GPA* ist das Innenministerium Baden-Württemberg (§ 12 Abs. 1 GPAG). **Ständiger Beauftragter des Innenministeriums** für die *GPA* (§ 12 Abs. 2 GPAG) ist Ministerialdirigent Volker Jochimsen, Leiter der Abteilung für Verfassung, Kommunal- und Sparkassenwesen sowie Recht.

1.3 Organisation und Personalausstattung

Die **Organisation** der *GPA* ist aus dem Verwaltungsgliederungsplan im **Anhang** ersichtlich.

Die Zahlen der **Planstellen** und der **tatsächlich vorhandenen Beamten und Angestellten** der *GPA* betragen

am	Beamte		Angestellte ¹		zusammen	
	Planstellen	besetzt	Planstellen	besetzt	Planstellen	besetzt
01.01.2004	124	118	37	37	161	155
01.01.2005	123	117	36	34	159	151
01.01.2006	122	114	38	35	160	149

Im Jahre 2005 sind vier Beamte und zwei Beschäftigte ausgeschieden sowie zwei Beamte eingestellt worden.

1.4 Finanzierung

Der Aufwand der *GPA*, der durch sonstige Einnahmen nach dem Haushaltsplan nicht gedeckt ist, wird durch eine **Umlage** und durch **Gebühren** für die Prüfungs- und Beratungstätigkeiten gedeckt (§ 11 Abs. 1 GPAG). Durch Beschluss des Verwaltungsrats vom 12.11.1998 ist das Finanzierungsverhältnis zwischen Umlage und Gebühren ab 1999 auf 35 : 65 festgesetzt worden. Umlagepflichtig sind nur die Gemeinden in der Prüfungszuständigkeit der *GPA* und die Landkreise (§ 11 Abs. 2 GPAG), während von den nicht umlagepflichtigen Körperschaften und den Stiftungen höhere Gebühren erhoben werden (§ 10 Abs. 1 GPAG).

¹ Ab 2006 Beschäftigte: Angestellte und Arbeiter.

Nach der Haushaltsrechnung betragen

	2005 EUR	2004 EUR
• der zu deckende Aufwand	13.036.340	12.950.901
• das Umlageaufkommen	4.624.593	4.603.483
• die Gebühreneinnahmen	8.411.747	8.347.418
• die Entnahme aus der allgemeinen Rücklage	–	–

Der **Umlagesatz** je Einwohner ist nach den in der Allgemeinen Satzung der *GPA* bestimmten Berechnungsgruppen gestaffelt, bei den Gemeinden danach, ob sie ein Rechnungsprüfungsamt haben, und innerhalb dieser Gruppe nach der Einwohnerzahl. Die Umlagesätze werden in der Haushaltssatzung der *GPA* festgesetzt.¹

Die **Gebührensätze** betragen nach der Gebührensatzung der Gemeindeprüfungsanstalt² derzeit je Tagewerk³ in der *GPA*:

• für die überörtliche Prüfung und alle nicht unter die folgenden Punkte fallenden Tätigkeiten	
- bei umlagepflichtigen Körperschaften und ihren Gemeindeverwaltungsverbänden	400 EUR
- bei anderen Stellen	600 EUR
• für die Prüfung der ADV-Programme im kommunalen Finanzwesen	600 EUR
• für die Tätigkeit der <i>GPA</i> bei Jahresabschlussprüfungen	600 EUR ⁴
• für Organisations- und Wirtschaftlichkeitsberatungen	
- bei umlagepflichtigen Körperschaften und ihren Gemeindeverwaltungsverbänden	560 EUR
- bei anderen Stellen	640 EUR.
Bei Tätigkeiten außerhalb der <i>GPA</i> wird ein pauschalierter Zuschlag für Reisekosten je Tagewerk erhoben von	40 EUR.

1 Für 2005 in der Haushaltssatzung vom 18.11.2004 (StAnz. Nr. 50 vom 31.12.2004).

2 Vom 13.12.1996 (StAnz. Nr. 52 vom 30.12.1996), zuletzt geändert durch Satzung vom 14.11.2002 (StAnz. Nr. 46 vom 25.11.2002).

3 Ein Fünftel der für die Beamten der *GPA* geltenden regelmäßigen Wochenarbeitszeit, derzeit 8,2 Stunden.

4 Die Vergütung der Wirtschaftsprüfer, durch die die *GPA* die Jahresabschlussprüfungen vornehmen lässt, richtet sich nach den Empfehlungen des AK III „Kommunale Angelegenheiten“ der Innenministerkonferenz für die Pflichtprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe und wird von den geprüften Unternehmen als Auslagenersatz erhoben.

2 Übersicht über die Tätigkeiten der *GPA*

2.1 Statistik der Prüfungs- und Beratungstätigkeit

2.1.1 Der überörtlichen Prüfung durch die <i>GPA</i> unterlagen	2005	2004
• Verwaltungen		
Gemeinden	619	614
Landkreise	35	35
Gemeindeverwaltungsverbände und Zweckverbände	652	650
kommunale Stiftungen	114	113
Regionalverbände	11	11
Nachbarschaftsverbände	5	5
sonstige Verwaltungen	6	7
zusammen	1 442	1 435
• Krankenhäuser		
in Regie- oder Eigenbetriebsform	43	58
in Privatrechtsform ¹	62	57

¹ Gesellschaftsvertraglich eingeräumtes Recht zur überörtlichen Prüfung durch die *GPA*.

2.1.2 Durchgeführte Prüfungen

Überörtliche Prüfungen

• Jahresrechnungen¹	Zahl der geprüften Jahresrechnungen		Zahl der Verwaltungen	
	2005	2004	2005	2004
Gemeinden	667	609	150	142
Landkreise	48	30	8	6
Gemeindeverwaltungsverbände und Zweckverbände	584	688	121	147
Kommunale Stiftungen	134	61	24	13
Regionalverbände	29	–	5	–
Nachbarschaftsverbände	11	–	2	–
Sonstige Verwaltungen	0	12	–	2
zusammen	1 473	1 400	310	310

	2005	2004
• Kassenprüfungen	106	126
• Prüfungen von Bauausgaben	239	238
• Krankenhausprüfungen	18	22
Sonstige Prüfungen		
• Prüfungen von ADV-Programmen nach § 114a Abs. 2 GemO	8	5
• Jahresabschlussprüfungen	2	2
• Ersatzprüfungen² nach § 103 Abs. 1 Satz 2 GemO	3	2
• Sonderprüfungen	–	1

¹ Nicht erfasst sind hier die jeweils mitgeprüften Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe.

² Andere geeignete Prüfungsmaßnahmen als Ersatz für die Jahresabschlussprüfung.

2.1.3 Durchgeführte Beratungen

	2005	2004
• Organisations- und Wirtschaftlichkeitsberatungen durch die Abteilung Kommunale Verwaltungsorganisation	288	279
• sonstige fachspezifische Organisations- und Wirtschaftlichkeitsberatungen und prüfungsnahe Fachberatungen ¹	61	40
• Baufachtechnische Beratungen	28	51

Nicht berücksichtigt sind in dieser Aufstellung die schriftlichen und mündlichen Auskünfte an kommunale Verwaltungen, mit denen Anfragen der verschiedensten Art beantwortet wurden. Die *GPA* ist zu solchen Beratungen, für die bei geringem Zeitaufwand keine Gebühren erhoben werden, im Rahmen ihrer personellen und zeitlichen Möglichkeiten gerne bereit. Sie muss sich dabei aber auf prüfungsrelevante Fragen der Haushalts- und Wirtschaftsführung beschränken und kann **keine Sachbearbeiterfähigkeit** übernehmen.

2.2 Informationsdienste

Über die aus Prüfungen und Beratungen gewonnenen Erkenntnisse und Erfahrungen sowie über die Weiterentwicklung von Rechtsfragen unterrichtet die *GPA* die Kommunen in den fortlaufenden **GPA-Mitteilungen (GPA-Mitt.)** und im jährlichen **GPA-Geschäftsbericht**.

Ferner stellt die *GPA* ihre hausinternen **GPA-Infos**, mit denen die eigenen Prüferinnen und Prüfer laufend über das Wichtigste aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Fachliteratur unterrichtet werden, den Rechnungsprüfungsämtern der Städte und Landkreise als Arbeitshilfen zur Verfügung.

Schließlich wirken Mitarbeiter der *GPA* zur Weitergabe von Erfahrungen und Erkenntnissen aus der Prüfungs- und Beratungstätigkeit regelmäßig als Fachreferenten an Seminaren der Verwaltungsakademien, an Lehrgängen der Verwaltungsschule des Gemeindetags Baden-Württemberg und an Fachtagungen kommunaler Arbeitsgemeinschaften mit.

¹ Vor allem bei kommunalen Unternehmen und Einrichtungen, bei der Energieversorgung, im kommunalen Abgabenrecht und bei Erschließungen.

3 Wesentliche Ergebnisse und Erfahrungen der Prüfung

3.1 Gesamteindruck

Gesetzmäßige und gute Aufgabenerfüllung

Bei der überörtlichen Prüfung hat sich auch im Geschäftsjahr 2005 gezeigt, dass die Kommunen in Baden-Württemberg mit den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln sparsam und wirtschaftlich umgehen und die Kommunalverwaltungen insgesamt gesehen ihre vielfältigen und schwierigen Aufgaben gut bewältigen. Allerdings sind mancherorts die finanziellen Verhältnisse so prekär geworden, dass auch Leistungseinschränkungen nicht zu vermeiden waren. Dabei kommt es auf möglichst schonende und einvernehmliche Lösungen an, zu denen die *GPA* mit ihren überörtlichen Erfahrungen bisweilen begleitend zu ihren Prüfungen oder durch gesonderte Beratungen einiges beitragen konnte.

Einen wesentlichen Anteil am Zustandekommen des guten Gesamtergebnisses hat die örtliche Prüfung durch die Rechnungsprüfungsämter bei den Großen Kreisstädten, Stadtkreisen und Landkreisen, von deren Wirksamkeit sich die *GPA* auch im Jahr 2005 überzeugen konnte. Aufgrund der von den Rechnungsprüfungsämtern geleisteten Arbeit vor Ort konnte die überörtliche Prüfung bedarfsgerecht und konzentriert durchgeführt werden.

Interkommunale Zusammenarbeit im Kommen - Beratung durch die *GPA*

Wie im letztjährigen Geschäftsbericht dargestellt, greifen die Kommunen insbesondere aufgrund der Verknappung ihrer Ressourcen verstärkt zum Instrument der interkommunalen Zusammenarbeit. Die *GPA* hat bei ihren Prüfungen immer wieder gut funktionierende Aktivitäten dieser Art angetroffen, mit denen Leistungen verbessert und Kosten eingespart werden konnten. Nicht zuletzt dient die Zusammenarbeit dem vertrauensvollen Miteinander innerhalb der „kommunalen Familie“ und stärkt so die Grundlagen der kommunalen Selbstverwaltung. Es bleibt nur zu hoffen, dass das europäische Vergaberecht den Kommunen diese Möglichkeiten nicht aus der Hand nimmt.

Sehr verdienstvoll war in diesem Zusammenhang die unter Federführung des Gemeindetags erarbeitete Studie „Gemeinsam sind wir stark“ (BWGZ 20/2005), die zahlreiche Anwendungsbeispiele enthält. Es kann den Kommunen nur empfohlen werden, all diese Optionen konstruktiv zu nutzen. Die *GPA* kann hier aufgrund ihrer landesweiten Erfahrungen mit konkreten Beratungsangeboten dienen.

Spenden und Sponsoring

Die Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Spenden und Sponsoring hat der Gesetzgeber mit dem neuen § 78 Abs. 4 GemO zumindest eingegrenzt. Die *GPA* wird die sinnvolle Umsetzung dieser Vorschrift in der Praxis begleiten.

Der Optimierung der Verwaltungsleistungen dient auch die nachfolgende Übersicht über die wesentlichsten Prüfungserkenntnisse und -erfahrungen aus

dem Jahr 2005. Sie soll dazu beitragen, dass ähnliche Fehler oder Mängel vermieden und positive Beispiele übernommen werden.

3.2 Aus der allgemeinen Finanzprüfung

Haushalts- Kassen- und Rechnungswesen

Die Entwicklung der Kommunalfinanzen war weiterhin durch eine **stetige Zunahme der Verschuldung** gekennzeichnet. In diesem Zusammenhang sind insbesondere die sog. **kreditähnlichen Rechtsgeschäfte** zu erwähnen (§ 87 Abs. 5 GemO). Sie werden immer häufiger zur Finanzierung von Baulanderschließungen einschl. des Grundstücksverkehrs eingesetzt. Dabei werden auch vermehrt Betreuungsfirmen mit der Baureifmachung und Vermarktung von Grundstücken beauftragt. Zu deren Aufgaben gehören u.a. die Mithilfe bei der Bodenordnung und der Bauleitplanung, die Übernahme der Erschließung des Baugebiets i.S. des § 124 BauGB und der „Zwischenerwerb“ der gemeindlichen Baugrundstücke. Soweit beteiligte Grundstückseigentümer bei der Bodenordnung kein Interesse an der Zuteilung eines Grundstücks haben, was vielfach bei der Ausweisung von Gewerbegebieten der Fall ist, hat die Betreuungsgesellschaft entsprechend der vertraglichen Absprache mit der Gemeinde ggf. als Zwischenerwerber einzutreten. Mit dieser Gestaltung sollen die gesamten Kosten der Baureifmachung und des über Darlehen finanzierten Zwischenerwerbs sowie die Vergütung der Betreuungsgesellschaft während der Vertragslaufzeit durch die Erlöse aus dem Verkauf der Grundstücke gedeckt werden. Dies gelingt wegen der anhaltend schwachen Nachfrage nach Baugrundstücken - wenn auch regional unterschiedlich -, insbesondere bei Gewerbegrundstücken und den teilweise marktbedingten unauskömmlichen Grundstückserlösen aber immer seltener. Hinzu kommt, dass die Gemeinden bei Vertragsende auch die Finanzierung noch nicht verkaufter Grundstücke unter Berücksichtigung aller Kosten und Vergütungsansprüche im Kämmereihaushalt sicherstellen müssen. Einzelne Gemeinden sind infolge dieser Entwicklung bereits gezwungen gewesen, bei Vertragsablauf unvorbereitet hohe Finanzierungsverpflichtungen zu übernehmen. Aufgrund dieser leider anhaltenden Entwicklung müssen in der Zukunft betroffene Gemeinden rechtzeitig finanzielle Vorsorge treffen. Etwaige negative Finanzierungssalden solcher kreditähnlichen Rechtsgeschäfte zählen gemeindefinanzrechtlich zu den fundierten Schulden. Wegen der zumeist erheblichen Beträge bedürfen sie regelmäßig der **Genehmigung** der Rechtsaufsicht. Die Genehmigungskriterien sind dabei dieselben wie bei einer „echten“ Kreditaufnahme, woran sich zeigt, dass mit kreditähnlichen Rechtsgeschäften **keine Erweiterung des Verschuldungsspielraums** erreicht werden kann.

Gleichwohl hat vereinzelt die notwendige Genehmigung gefehlt. Insbesondere bei der Verlängerung der Laufzeit der diesen Finanzierungen zugrunde liegenden Verträge ist es teilweise versäumt worden, die auf die ursprüngliche Vertragslaufzeit beschränkte Genehmigung erneut zu beantragen. Mit der Verlängerung der außerhalb der Haushalte abgewickelten Finanzierungsverträge wird die notwendige Finanzierung des Negativsaldos im Gemeindehaushalt mit der Erwartung in die Zukunft verschoben, die Finanzierungslücke könne durch den Verkauf der restlichen Bau- und Gewerbegrundstücke vielleicht doch noch geschlossen werden. Tatsächlich verbleiben letztlich immer wieder

Finanzierungsfehlbeträge. Auch war der Nachweis des Bestands dieser Verpflichtungen nach wie vor zum Teil unvollständig. Richtigerweise sind kreditähnliche Rechtsgeschäfte mit ihrem Bestand zu Beginn und zum Ende des jeweiligen Haushaltsjahres in der dem Haushaltsplan beizufügenden **Schuldenstandsübersicht** auszuweisen (§ 2 Abs. 2 Nr. 4 GemHVO) und **Pflichtinhalt der Vermögensrechnung** (§ 43 GemHVO). Zudem gehören sie im Interesse eines vollständigen Überblicks über den Verlauf der Haushaltswirtschaft zum **Inhalt des Rechenschaftsberichts** (§ 44 GemHVO).

Häufig ist der sich bei der Schlussabrechnung eines Finanzierungsgeschäfts meist ergebende Finanzierungssaldo insgesamt im Vermögenshaushalt gebucht worden, sodass die Gefahr der Kreditfinanzierung konsumtiver Ausgaben nicht auszuschließen ist (z.B. die bei der Sonderfinanzierung entstandenen Zinsen). Zudem gilt auch bei solchen Finanzierungsgeschäften der haushaltsrechtliche **Bruttogrundsatz** und die Verpflichtung zur sachgerechten Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben auf den Verwaltungs- und Vermögenshaushalt (§§ 7 und 1 GemHVO). Viel schwerer wiegt aber, wenn ein sich abzeichnender negativer Finanzierungssaldo weder im Haushaltsplan noch in der Finanzplanung rechtzeitig veranschlagt wird und somit auch keine notwendigen Deckungsmittel bereitgestellt werden. Im Blick auf die Sicherstellung der dauernden finanziellen Leistungsfähigkeit des Haushalts und der Aufgabenerfüllung der Gemeinde ist dies aber unumgänglich. Ein absehbarer **Deckungsmittelbedarf** muss daher rechtzeitig durch anderweitige Haushaltskonsolidierungsmaßnahmen oder durch eine angemessene Aufstockung der allgemeinen Rücklage entsprechend der Tilgung eines im Gesamtbetrag fälligen Kredits abgedeckt werden (§ 20 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO), da ansonsten eine „Bugwelle mit versteckten Schulden“ entstehen kann.

Vereinzelte ist auch übersehen worden, dass sich kreditähnliche Rechtsgeschäfte ausschließlich auf bestimmte Maßnahmen beziehen. So sind wieder in einigen Fällen Finanzierungsbeträge sachfremd entgegen den Genehmigungen und Finanzierungsverträgen zur **Finanzierung längst abgeschlossener Deckungsvorgänge** aus Vorjahren eingesetzt worden (vgl. GPA-Geschäftsbericht 2004, 13 und GPA-Mitt. 6/2004 Az. 902.00, 923.05). Grunderwerbe früherer Jahre werden dergestalt „rückabgewickelt“, dass vor Jahren erfolgte Eigenfinanzierungen jetzt nachträglich durch eine Fremdfinanzierung ersetzt werden. Dabei werden die Grundstücke den Finanzierungsverträgen „zugerechnet“ und fiktive Grundstückserlöse in den Haushalt eingebucht. Letztlich bedeutet dies die **ungenehmigte Aufnahme zusätzlicher Kredite**.

Die zur Baulanderschließung als kreditähnliche Rechtsgeschäfte abgeschlossenen Finanzierungsverträge berühren i.d.R. neben dem Kämmereihaushalt auch Abwasser- und Wasserversorgungseigenbetriebe. Teilweise wurde dabei nicht beachtet, dass die für die eigenbetriebsrechtliche Rechnungslegung maßgeblichen handelsrechtlichen Ansatzvorschriften (§ 7 EigBVO i.V.m. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB) den **sofortigen Nachweis** sämtlicher mit einem kreditähnlichen Rechtsgeschäft verbundenen Geschäftsvorfälle fordern. So sind auch Investitionen und damit zusammenhängende Vorgänge - wie im Kämmereihaushalt - unzutreffenderweise erst nach der Schlussabrechnung viel zu spät bilanziert worden (vgl. GPA-Mitt. 5/2002, Az. 801.05). Außerdem sind manchmal fälschlicherweise Maßnahmen z.B. der Abwasserbeseitigung und der Wasserversorgung anstatt beim Eigenbetrieb im Kämmereihaushalt abgebildet worden

oder umgekehrt Straßenbau- und Grunderwerbsmaßnahmen anstatt im Kämmerihaushalt beim Eigenbetrieb.

Im Blick auf die bevorstehende Einführung des **Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens** (NKHR) wird darauf hingewiesen, dass nach dem vorliegenden Gesetzentwurf zur Gemeindeordnung künftig auch der Jahresabschluss der Gemeinde sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen zu enthalten hat (§ 95 Abs. 1 S. 3 GemO-E). Danach sind sämtliche Geschäftsvorfälle von Sonderfinanzierungen **von Anfang an** im Ergebnishaushalt (voraussehbare Erträge und Aufwendungen) und im Finanzhaushalt (Auszahlungen und Einzahlungen) sowie in der Finanzplanung **zu veranschlagen** sowie in der Ergebnis- und Finanzrechnung zu buchen. In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind die geschaffenen Vermögensgegenstände und verwendeten Finanzierungsmittel von Anfang an zu bilanzieren. Damit wird hinsichtlich der Vermögensveränderungen und Finanzierungsvorgänge eine größere Transparenz vor allem für die kommunalen Entscheidungsträger erreicht und außerdem ein vollständiger Überblick über die tatsächliche Vermögens- und Finanzlage einer Gemeinde gefördert.

Auch die **Finanzverflechtungen** zwischen den Kämmerihaushalten und Eigenbetrieben sowie Beteiligungsgesellschaften mussten in einigen Fällen aufgegriffen werden. So haben sich in Vermögenshaushalten ausgewiesene „**Kapitaleinlagen**“ tatsächlich als **Verlustabdeckungen** in z.T. beträchtlicher Höhe entpuppt. Im Vermögenshaushalt dürfen u.a. nur Ausgaben für die Veränderung des Anlagevermögens sowie Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen Dritter veranschlagt und gebucht werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO). Darunter fallen aber keine Verlustabdeckungen bei Eigenbetrieben und Beteiligungsgesellschaften, mit denen lediglich das durch Verluste aufgezehrte, von der Gemeinde zuvor eingebrachte Eigenkapital wiederhergestellt wird. Damit verbunden ist jedenfalls keine Erhöhung der Anteilsverhältnisse. Auch nach dem haushaltsrechtlichen Grundsatz der **Haushaltsklarheit und -wahrheit** ist für den zutreffenden Ansatz von Ausgaben der tatsächlich beabsichtigte Einzelzweck maßgebend. Im Übrigen kann bei dem Ansatz von Verlustabdeckungen im Vermögenshaushalt eine zumindest auch teilweise unzulässige Kreditfinanzierung nicht ausgeschlossen werden (§ 87 Abs. 1 GemO). Zudem ist bei einer kreditfinanzierten Verlustabdeckung ausgelagerter Bereiche zu bedenken, dass der Kernhaushalt neben den Tilgungsleistungen auch noch den Zinsaufwand aufbringen muss. Oftmals verhindert eine intransparente Behandlung derartiger Vorgänge ein zeitnahe Gegensteuern der kommunalpolitischen Verantwortungsträger.

Personalwesen

Am 01. Oktober 2005 wurden der Bundesangestelltentarifvertrag (BAT) und der Bundesmanteltarifvertrag für Arbeiter (BMT-G II) vom **Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst (TVöD)** abgelöst. Der Berichtszeitraum war bei den geprüften Körperschaften geprägt von den Vorbereitungen zur **Überleitung der Beschäftigten in einen neuen Tarifvertrag** und damit auch in ein neues leistungsorientiertes Tarifsysteem. Beschäftigte (vormals Angestellte und Arbeiter) der tarifgebundenen Kommunen waren neuen Entgeltgruppen zuzuordnen. Ein individuelles Vergleichsentgelt sowie tariflich geregelte Besitzstände eines jeden Beschäftig-

ten waren zu ermitteln und die Überleitung in den neuen Tarifvertrag nachvollziehbar zu dokumentieren. Die überörtliche Prüfung hat sich auf Bereiche konzentriert, die vielen Kommunen Probleme bei der tarifgemäßen Zuordnung der maßgeblichen Entgeltgruppe bereiteten. Insbesondere verursachten nicht vorhandene bzw. noch nicht aktualisierte Stellenbewertungen und die zum Teil unterlassenen Zuordnungen zu den maßgeblichen Fallgruppen besondere Schwierigkeiten. Daneben war die Behandlung von über- und außertariflichen Leistungen, insbesondere übertarifliche Eingruppierungen bzw. außertarifliche Zulagen zu klären, weil der Tarifvertrag zur Überleitung der Beschäftigten der kommunalen Arbeitgeber in den TVöD und zur Regelung des Übergangsrechts (TVÜ-VKA) die korrekte Anwendung des Tarifrechts voraussetzt und folgerichtig die Behandlung dieser Leistungen nicht regelt. Die *GPA* hat hierzu in der *GPA-Mitt.* 10/2005 Az. 045.010 Hinweise gegeben. Darüber hinaus empfahl die *GPA*, die Umstellung dazu zu nutzen, Unsicherheiten zu klären und zum Tarifrecht zurückzukehren.

Neben den regelmäßigen Feststellungen war im Berichtszeitraum vermehrt die **Erstattung von Personalkosten** für Leistungen von Beschäftigten für Dritte zu beanstanden. Dies betraf verschiedene Fallkonstellationen, wie z.B. Leistungen im Rahmen der Verwaltungsleihe (z.B. für Zweckverbände) oder Personal, das Aufgaben (rechtlich selbständiger) Dritter erledigt. Vereinzelt fehlte es an grundsätzlichen Regelungen oder Vereinbarungen. Auch wurden die Leistungen oder die Festsetzung der Personalkostenerstattung verschiedentlich nicht ausreichend dokumentiert. Insbesondere lagen keine nachvollziehbaren Berechnungen über die tatsächliche Inanspruchnahme von Personal und Sachmitteln vor bzw. entsprachen die Erstattungen nicht den getroffenen Regelungen. Teilweise wurden von den Dritten auch Zahlungen direkt an die Mitarbeiter geleistet. Bei der Verwaltungsleihe bedient sich z.B. der Zweckverband zur Wahrnehmung seiner Aufgaben geeigneter Bediensteter und sächlicher Verwaltungsmittel von Verbandsmitgliedern und trifft zur Kostenerstattung eine Vereinbarung meist in Form eines öffentlich-rechtlichen Vertrags; bei der Überlassung von Mitarbeitern an Dritte (z.B. Eigengesellschaften) kann dies in Form eines Dienstgestellungsvertrags geschehen (vgl. hierzu auch § 123a BRRG). Hinsichtlich der Kalkulation bestehen keine Bedenken, wenn bei der Berechnung auf die pauschalen Sätze der Verwaltungsvorschrift über die Berücksichtigung der Verwaltungskosten insbesondere bei der Festsetzung von Gebühren und sonstigen Entgelten für die Inanspruchnahme der Landesverwaltung zurückgegriffen wird (VwV-Kostenfestlegung vom 14.07.2005, GABl. 2005 S. 692).

Beschaffungswesen

Das Jahr 2005 war geprägt durch Rechtsprechung des EuGH zur **Inhouse-Vergabe**. Insbesondere wurde klargestellt, dass allenfalls bei Beauftragung von Eigengesellschaften die Voraussetzungen für ein vergaberechtsfreies Inhouse-Geschäft gegeben sein können. Die Beauftragung von kommunalen Beteiligungsgesellschaften mit einer auch noch so geringen Beteiligung eines privaten Dritten kann nur unter Beachtung des Vergaberechts erfolgen. Darüber hinaus hat der EuGH bereits bei der Beauftragung einer 100-prozentigen Eigen-Aktiengesellschaft ebenfalls kein Inhouse-Geschäft gesehen, weil die Kontrollmöglichkeiten des Auftraggebers aufgrund der aktienrechtlichen Vorschriften und der konkreten Umstände eingeschränkt seien (Urt. v. 13.10.2005 – „Parking Brixen“, NZBau 2005, 644). Eine „Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle“

verlange die Möglichkeit, sowohl auf strategische Ziele als auch auf wichtige Einzelentscheidungen ausschlaggebenden Einfluss nehmen zu können.

Im Berichtszeitraum fiel auf, dass wiederholt trotz Erreichens oder Überschreitens des Schwellenwerts Ausschreibungsverfahren unterlassen wurden. Neben den bereits mehrfach und ausführlich in den vorangegangenen Geschäftsberichten dargestellten Konsequenzen (z.B. Nichtigkeit des Vertrags nach § 13 VgV) dient die Einhaltung des europäischen Vergaberechts auch zur Vermeidung von Vertragsverletzungsverfahren vor dem EuGH gegen die Bundesrepublik. Aus Praktikabilitätsgründen wird empfohlen, bei mehrjährigen Vertragslaufzeiten Kündigungsmöglichkeiten für den Fall eines Vergaberechtsverstößes zu vereinbaren.

Auch hinsichtlich der interkommunalen Zusammenarbeit gab es im Berichtszeitraum unter vergaberechtlichen Gesichtspunkten Neuigkeiten. Für Aufgaben- und Zuständigkeitsübertragungen (z.B. auf einen Zweckverband) herrscht nach der EU-Kommission Vergabefreiheit nur bei vollständiger Aufgabenübertragung durch Hoheitsakt ("Gemeinde Hinte").

Grundsicherung für Arbeitssuchende

Ganz wesentlich geprägt und vor allem inhaltlich neu strukturiert wird die Arbeit im Bereich der kommunalen Sozialverwaltung durch die Umsetzung des SGB II ab 01.01.2005. Dabei finden sich auch in Baden-Württemberg alle nach dem Gesetz möglichen Organisationsformen. Fünf Landkreise (Biberach, Bodenseekreis, Ortenaukreis, Tuttlingen und Waldshut) haben im Rahmen der Experimentierklausel des § 6a SGB II **optiert** und nehmen anstelle der Bundesagentur für Arbeit deren Aufgaben nach dem SGB II wahr (§ 6b SGB II).

28 Stadt- und Landkreise erledigen die Aufgaben in **Arbeitsgemeinschaften (ARGE)** nach § 44b SGB II. In den nach § 9 Abs. 1 Buchst. a SGB III eingerichteten Job-Centern nimmt die ARGE sowohl die Aufgaben der Arbeitsverwaltung wahr als auch die ihr von den Kommunen übertragenen Aufgaben. Der Gesetzgeber hat den Vertragspartnern die Freiheit gelassen, ob die Einrichtung der ARGE durch privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Vertrag erfolgt. Damit ist auch die Rechtsform offen (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, GmbH, Zweckverband, Zweckvereinbarung, Kooperationsform eigener Art nach § 44b SGB II). In Baden-Württemberg hat beispielsweise die Stadt Stuttgart mit der Agentur für Arbeit Stuttgart einen öffentlich-rechtlichen Vertrag gem. §§ 53 ff. SGB X über die Gründung und Ausgestaltung einer Arbeitsgemeinschaft geschlossen. Dieser Kooperationsvertrag nach dem SGB II entspricht den Empfehlungen des Innenministeriums, der öffentlich-rechtlichen Ausgestaltung den Vorzug zu geben. Die endgültige Rechtsform der ARGE ist allerdings noch nicht geklärt. Gerichte werden abschließend zu klären haben, ob die ARGE eine (teil-)rechtsfähige Gesellschaft des öffentlichen Rechts ist, eine öffentlich-rechtliche Einrichtung eigener Art, für die es bisher kein Vorbild gibt oder, wie es das LSG BW mit Urteil vom 30.06.2005 (Az. L 8 AS 2374/05 ER B) festgestellt hat, eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts.

Mit der Änderung des AGSGB II vom 01.12.2005, GBl. S. 707, wurden in Absatz 3 des § 4 die kommunalen Träger (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGB II) verpflichtet, Prüfungsrechte für die örtlichen und überörtlichen Prüfungseinrichtungen bei den ARGE sicherzustellen. Dies ist insbesondere für die überörtliche Prüfung bisher

noch nicht überall geschehen. Die *GPA* weist darauf hin, dass öffentlich-rechtliche Verträge, die bislang kein solches Prüfungsrecht vorsehen, zu ändern und entsprechend den Bestimmungen des § 4 Abs. 3 AGSGB II anzupassen sind.

Eine **Kooperation** unterhalb der Ebene der Arbeitsgemeinschaft über einen Kooperationsvertrag ist ebenfalls rechtlich möglich. Hier kann nach örtlichen Gegebenheiten frei vereinbart werden, ob und in welchem Umfang Aufgaben gemeinsam erledigt werden, wer welche Aufgaben übernimmt und wie eine ggf. getrennte Aufgabenerledigung erfolgen soll. Immerhin 11 Stadt- und Landkreise in Baden-Württemberg haben im Jahr 2005 diese Form der Zusammenarbeit gewählt - offenbar eine baden-württembergische Besonderheit, denn bundesweit arbeiten in dieser Form insgesamt nur 18 kommunale Träger mit der Agentur für Arbeit zusammen.

Erfahrungen aus einer ersten Prüfung bei einem kommunalen Träger, der die Form der Kooperation mit der Agentur für Arbeit gewählt hat, zeigen, dass **mangelnde Kooperation und Abstimmung** im Extremfall zu ganz gravierenden finanziellen Nachteilen für die Kommune führen können. In dem nachfolgend näher beschriebenen Fall handelte es sich um ein Volumen von rd. 800 TEUR, die durch fehlerhafte Leistungsberechnungen zu Lasten des kommunalen Trägers verbucht wurden. So ist die Gewährung von Leistungen nach §§ 22 und 23 Abs. 3 SGB II (durch den kommunalen Träger) abhängig von der Leistungsgewährung nach §§ 19 bis 21 SGB II (durch die Agentur für Arbeit). Nach § 19 Satz 2 SGB II mindert das zu berücksichtigende Einkommen zunächst die Geldleistungen der Agentur für Arbeit; erst wenn darüber hinaus noch Einkommen und/oder Vermögen zu berücksichtigen ist, mindert dies die Geldleistung des kommunalen Trägers. Findet hier kein präziser Abgleich der im Einzelfall relevanten Leistungsdaten statt, so führen Fehler und Mängel in der Leistungsberechnung der Agentur für Arbeit auch zu Fehlern in der Leistungsermittlung der Kommune. Der entscheidende Fehler war, dass vorhandenes Einkommen die Kosten der Unterkunft nicht entsprechend minderte, weil die Unterkunftskosten bei der Berechnung durch das Programm A2LL mit „Null“ eingestellt waren. Die Kommune musste daher fälschlicherweise die vollen Unterkunftskosten bezahlen. Als Konsequenz aus der überörtlichen Prüfung durch die *GPA* hat der kommunale Träger im Einvernehmen mit der Agentur für Arbeit mit der Aufarbeitung dieses Fehlers und der Rückrechnung mehrerer hundert Leistungsfälle begonnen.

Im geschilderten Fall waren **keine Regelungen und Absprachen** darüber getroffen worden, wie die Daten, die für die Leistungsgewährung durch den kommunalen Träger erforderlich sind, von der Agentur für Arbeit an diesen weitergeleitet werden. Gerade wenn vorrangig einzusetzendes Einkommen und Vermögen vorhanden sind oder auch wenn vorrangige Ansprüche nach § 33 SGB II (z.B. Unterhalt) überzuleiten sind, ist dieser „Datenaustausch“ zwingend erforderlich. Da die jeweiligen Leistungen getrennt beschieden werden, müssen auch beide Kostenträger die möglichen vorrangigen Ansprüche und den Einsatz des Vermögens selbst geltend machen. So wurde in dem beschriebenen Fall bis zum Zeitpunkt der überörtlichen Prüfung wesentliches verwertbares Vermögen (Wohneigentum) nicht zum Einsatz verlangt. Kooperationskommunen sollten unter diesem Aspekt grundsätzlich überprüfen, ob sie diesbezüglich

das Erforderliche getan haben, um eine möglichst optimale Abstimmung mit der Agentur für Arbeit zu gewährleisten.

Sozial- und Jugendhilfe

Nach Auflösung der Landeswohlfahrtsverbände Baden und Württemberg-Hohenzollern zum 01.01.2005 sind deren Aufgaben so weit wie möglich auf die 44 Stadt- und Landkreise übertragen worden. Dies gilt auch für die Gewährung von **Eingliederungshilfe für behinderte Menschen** (§ 2 AGSGB XII).

Im Rahmen der Auflösung wurden rd. 45.000 teilweise kostenintensive Fälle der Eingliederungshilfe für behinderte Menschen an die örtlichen Träger der Sozialhilfe übergeben, in deren Bereich die Leistungsempfänger nach Aktenlage des bisher zuständigen Landeswohlfahrtsverbands ihren gewöhnlichen Aufenthalt vor Leistungsbeginn hatten. Diese Verfahrensweise entspricht den maßgeblichen Regelungen zur örtlichen Zuständigkeit in § 98 SGB XII sowie der ergänzenden **Vereinbarung zum Herkunftsprinzip**. Dieser Vereinbarung sind alle Stadt- und Landkreise beigetreten.

Viele örtlichen Sozialhilfeträger haben zwar die Überprüfung des Herkunftsorts bei der Aktenübernahme veranlasst, dennoch sind zwischenzeitlich Fälle bekannt geworden, bei denen eine nachträgliche Überprüfung eine andere örtliche Zuständigkeit ergeben hat. Im Hinblick auf die nicht unerheblichen zu Unrecht übernommenen Kosten im Einzelfall wird empfohlen, die im Zuge der Verwaltungsreform übergegangenen Fälle nochmals hinsichtlich der **örtlichen Zuständigkeit** unter Berücksichtigung des Herkunftsprinzips zu überprüfen.

Im Zusammenhang mit der Änderung des SGB VIII durch das Kinder- und Jugendhilfeweiterentwicklungsgesetz (KICK) vom 08.09.2005, in Kraft getreten zum 01.10.2005 (BGBl. S. 2729), wird in der Begründung zu § 36 u.a. ausgeführt: *Eine wirksame und kostenbewusste Steuerung der Hilfeprozesse ist im Übrigen ständige Aufgabe der kommunalen Praxis. Mit der Hilfeplanung hat der Gesetzgeber der Praxis ein zentrales Steuerungsinstrument vorgegeben, mit dessen Hilfe die Effektivität und Effizienz der Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe verbessert werden können. Das Potenzial dieses Instruments wird in weiten Teilen der Praxis noch nicht ausgeschöpft und eröffnet nicht unbedeutende Einsparpotenziale durch eine flexible, sich ändernden Bedürfnissen anpassende „maßgeschneiderte“ **Hilfegestaltung**.* Diese Einschätzung des Bundesgesetzgebers deckt sich voll mit den mittlerweile langjährigen Prüfungserfahrungen der *GPA* bei den Jugendämtern in Baden-Württemberg. Bei nahezu jeder Schwerpunktprüfung im Bereich der Jugendhilfe sind Aussagen zur Verbesserung und Optimierung der Hilfeplanung im Einzelfall zu treffen.

Positiv festzuhalten ist, dass in allen Jugendämtern Leitfäden und Arbeitshilfen zum Vollzug der Hilfeplanung nach § 36 SGB VIII entwickelt wurden und diese auch weitgehend aktuell den praktischen und gesetzlichen Notwendigkeiten angepasst werden. Verbesserungsmöglichkeiten bestehen allerdings im Blick auf die maßgeschneiderte Ausgestaltung der einzelnen Hilfen und die Optimierung der Steuerungsmöglichkeiten durch den Allgemeinen Sozialen Dienst (ASD). Auch wenn der Hilfeplan im Zusammenwirken von Fachkräften, jungem Menschen, Eltern und Einrichtung/Leistungserbringer erstellt wird, so bleibt doch die zuständige Fachkraft im Jugendamt verantwortlich für die **zielgerichtete, aktive Steuerung der Hilfe im Einzelfall**.

Was die **zielgerichtete Steuerung** anbelangt, so wird auf durchaus akzeptablem Niveau mit Ober- und Unterzielen, Fern- und Nahzielen gearbeitet. Jedoch muss die auch vom Gesetzgeber angesprochene maßgeschneiderte Hilfeplanung dahingehend verbessert werden, dass Nah- bzw. Unterziele noch weiter auf- bzw. tiefer gegliedert werden, beispielsweise in Form sog. **Feinziele**. Diese stellen einzelne anzustrebende Entwicklungsschritte und Verhaltensänderungen dar, die in überschaubaren Zeiträumen erreichbar scheinen. Dazu sollten entsprechend geeignete zeitliche Zielvorgaben formuliert werden. Grundvoraussetzung in diesem Bereich erzieherischer Arbeit ist die Verwendung realistischer und vor allem messbarer Ziele. Bei der späteren Fortschreibung der Hilfeplanung wäre dann der Stand der jeweils erreichten Entwicklungsschritte - sowohl in qualitativer als auch zeitlicher Hinsicht - darzustellen. Dies kann in der Form einer Defizitbeschreibung erfolgen oder, besser noch, durch Bestätigung, dass bzw. bis zu welchem Grad das angestrebte Ziel erreicht wurde.

Im Rahmen der überörtlichen Prüfung wird noch ein sehr breites und vielfältiges Leistungsspektrum zwischen mangelhaft gesteuerten Einzelfallhilfen und dem Einsatz wirksamer Steuerungsmaßnahmen angetroffen. Feststellbar ist ein Leistungsgefälle zwischen den Jugendämtern und innerhalb der Jugendämter zwischen den fallverantwortlichen Fachkräften des ASD.

„Symptom“ für eine **mangelhafte Steuerung** ist zum Beispiel die Tatsache, dass bei Hilfeplanfortschreibungen im Hilfeplan Passagen aus dem dem Aushandlungsprozess zugrunde liegenden Entwicklungsbericht der Einrichtung wörtlich übernommen werden, auch wenn darin Entwicklungsziele nur umschreibend oder gar vage abgefasst sind. Eigene, im Rahmen der Hilfeplangespräche entwickelte steuernde Vorgaben in Form von Zielen fehlen. Grenzwertig sind gar Fälle, bei denen der individuell für den jungen Menschen erforderliche Bedarf von Seiten der Einrichtung definiert und vom Jugendhilfeträger unkritisch als zu leistende Hilfe übernommen wurde. Für den Bereich der Sozialpädagogischen Familienhilfe hieß es in einem Situationsbericht des Familienhelfers im Zusammenhang mit einer anstehenden Verlängerung der Maßnahme wörtlich: „Ich hätte gerade 10 Stunden pro Woche Zeit“. Eine Selbstdefinition des im Einzelfall erforderlichen Bedarfs durch den Leistungserbringer darf nicht erfolgen. Derart unterlassene oder nur bedingte Steuerung führt zu überdurchschnittlich langen Falllaufzeiten mit entsprechend hohen Kosten.

Dabei steht dem Jugendhilfeträger ein breites Instrumentarium **wirksamer Steuerungsmaßnahmen** zur Verfügung. Zu der oben beschriebenen Arbeit mit Zielen gehört auch, dass diese sehr differenziert aber konsequent zeitlich befristet werden. Engere zeitliche Befristungen werden empfohlen insbesondere bei Hilfen für junge Volljährige nach § 41 SGB VIII sowie in Fällen des „Betreuten Wohnens“. Dabei muss die Perspektive auf Beendigung der Maßnahme von Anfang an in den Blick genommen werden. Ebenso muss bei stationären Hilfen die Rückkehroption in den elterlichen Haushalt stärkere Beachtung finden. Hier ist vielfach eine qualifizierte und intensive Elternarbeit erst noch zu entwickeln. Dies sollen nur einige wesentliche Aspekte in der Ausrichtung hin auf eine zielgerichtete und aktive Steuerung der Einzelfallhilfen sein.

Darin liegt zum einen ein beträchtliches **fachliches Entwicklungspotenzial** vor allem im Blick auf die Steigerung der Qualität der Leistungserbringung. Positiver Nebeneffekt ist zum anderen, wie vom Gesetzgeber erkannt, ein (noch) be-

trächtliches **finanzielles Einsparpotenzial**, das es im Interesse der Jugendhilfe zu nutzen gilt.

Aus der Pflegeheimprüfung

Abgesehen von einem Fall mit dauerhaft sehr günstigen Kostendeckungsgraden von weit über 100 v.H. fiel bei einer Reihe von Heimen die stetige **Ver-schlechterung der Ertragslage** auf. Die Ursache findet sich in nicht hinreichend auskömmlichen Pflegesätzen, insbesondere wegen überdurchschnittlich gestiegener Personalkosten und mangelnder zeitnaher Anpassung der Pflegesätze.

Der **unverhältnismäßige Anstieg der Personalkosten** resultiert weniger aus tariflichen Erhöhungen als aus einer jeweils relativ hohen Fachkraftquote. Die ermittelten Einzelwerte bewegen sich in einem Rahmen zwischen 52 v.H. bis hin zu 65 v.H. (!). Nach § 17 Abs. 5 des Rahmenvertrags für vollstationäre Pflege gemäß § 75 Abs. 1 SGB XI für das Land Baden-Württemberg müssen mindestens 50 v.H. des in der Pflege und Betreuung eingesetzten Personals Fachkräfte im Sinne der Heimpersonalverordnung sein. Die *GPA* betrachtet diese Vorgabe aus wirtschaftlichen Gründen nicht nur als Mindestforderung, sondern auch als anzustrebenden Richtwert für die qualitative Struktur des Pflegepersonals, zumal man sich auch bei der Vergütungsvereinbarung nach § 85 SGB XI, die auf der Leistungs- und Qualitätsvereinbarung nach § 80a SGB XI basiert, an einer Fachkräftequote von 50 v.H. orientiert. Die *GPA* empfiehlt in entsprechenden Fällen, die Quote des vorhandenen Fachpersonals unter Beachtung der Erfordernisse an eine ordnungsgemäße Betreuung und Pflege wieder in Richtung des 50 v.H.-Wertes zu senken.

Neben den Personalkosten beruhen **nicht hinreichend auskömmliche Pflegesätze** auch darauf, dass Entgeltverhandlungen nicht oder nicht rechtzeitig geführt wurden. Entweder wurden keine - eigentlich turnusmäßig erforderlichen - Entgeltverhandlungen geführt oder man verzichtete gar auf eine Anhebung entsprechend den durch die Pflegesatzkommission in der Regel jährlich festgesetzten allgemeinen Pflegesatzerhöhungen. Zudem wurde in Einzelfällen auf Veränderungen in der Struktur der Pflegebedürftigen (Zunahme der Fälle von Schwer- und Schwerstpflegebedürftigen) nicht adäquat durch eine frühzeitige Anpassung der nach Pflegeklassen gestaffelten Pflegevergütung reagiert.

Kostenbeteiligung anderer Straßenbaulastträger bei der Erneuerung von Abwasserkanälen

Die Gemeinden haben die zur Ableitung der auf den Grundstücken anfallenden Abwässer erforderlichen Kanäle herzustellen, zu unterhalten und zu betreiben. In diese Abwasserkanäle wird i.d.R. auch das in den Ortsdurchfahrten auf den Fahrbahnen anfallende Oberflächenwasser eingeleitet, sodass insoweit eigene Straßenentwässerungseinrichtungen entbehrlich sind. Sofern der Bund, das Land oder die Landkreise Straßenbaulastträger der Ortsdurchfahrten sind, haben sie sich an den Kosten der Herstellung und Erneuerung der gemeindli-

chen Abwasseranlage angemessen zu beteiligen (Nr. 14 Abs. 2 Ortsdurchfahrtenrichtlinien - ODR¹; § 43 Abs. 5 StrG).

Bei den Prüfungen war vermehrt festzustellen, dass die Gemeinden bei der **Erneuerung** von Abwasserkanälen ihre Ansprüche auf eine angemessene Kostenbeteiligung der anderen Straßenbaulastträger nicht immer geltend gemacht haben. Die Kostenbeteiligungsansprüche bestehen auch dann, wenn die vorhandenen Abwasserkanäle nicht in herkömmlicher Bauweise ausgetauscht, sondern im sog. (kostengünstigeren) **Inliner-Verfahren** erneuert werden. Das Inliner-Verfahren ist zwar keine „Erneuerung“ des Kanals, kommt ihr aber in seiner Wirkung sehr nahe. Voraussetzung für eine Kostenbeteiligung ist allerdings, dass der Kanal statisch in Ordnung ist und für die Bewältigung der zu erwartenden Abwassermenge ausreicht. Des Weiteren muss gewährleistet sein, dass darüber hinaus eine Grunderneuerung nicht erforderlich wird. Vom Ministerium für Umwelt und Verkehr wird für dieses technische Verfahren die Hälfte des nach der Verwaltungsvorschrift vorgesehenen Pauschalsatzes als angemessene Kostenbeteiligung angesehen.²

Gleichzeitig ist vom Ministerium für Umwelt und Verkehr klargestellt worden, dass eine „Erneuerung von Grund auf“ im Sinne von Nr. 14 Abs. 2 ODR auch eine Teilerneuerung sein kann. Den Gemeinden dürfe es nicht zum Nachteil gereichen, wenn sie die **Erneuerung in Teilabschnitten** vornehmen. Der Straßenbaulastträger wäre andernfalls unangemessen bevorteilt, weil er nach Durchführung sämtlicher Teilerneuerungen im Ergebnis einen komplett erneuerten Kanal ohne Kostenbeteiligung nutzen könnte. Abzugrenzen von der kostenbeteiligungspflichtigen Teilerneuerung in diesem Sinne sind jedoch Maßnahmen der Unterhaltung, z.B. Ausbesserungen, der Ersatz einzelner schadhafter Rohre oder eine punktuelle Schadensbehebung. Die punktuellen Schadensbehebungen im sog. **Partliner-Verfahren** sind danach **Ausbesserungsarbeiten** und somit reine Unterhaltungsmaßnahmen.

Kosten für naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen

Bei der Prüfung von Erschließungsbeiträgen war häufig festzustellen, dass die Kosten für naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen unberücksichtigt geblieben sind. Soweit die Anbaustraße (oder andere Erschließungsanlagen) einen Eingriff in Natur und Landschaft i.S. des § 1a Abs. 3 BauGB bewirkt und die Erschließungsanlage im Bebauungsplan den Ausgleichsmaßnahmen zugeordnet wurde, sind die (anteiligen) Aufwendungen für die Ausgleichsmaßnahmen Kosten i.S. des § 128 Abs. 1 BauGB bzw. § 35 Abs. 1 KAG. Diese Kosten sind mit den übrigen beitragsfähigen Erschließungskosten - nach Abzug des gemeindlichen Eigenanteils - entsprechend der Verteilungsregelung der Erschließungsbeitragsatzung auf die erschlossenen Grundstücke umzulegen.

Sind durch die Ausweisung von Baugrundstücken naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen an anderer Stelle durch die Gemeinde durchzuführen und

¹ S. VwV des Verkehrsministeriums über die Beteiligung des Trägers der Straßenbaulast der Ortsdurchfahrten im Zuge von Bundes- und Landesstraßen an den Kosten der Herstellung und Erneuerung einer Abwasseranlage der Gemeinde vom 14.05.1996 (GABl. S. 465); neu erlassen vom Ministerium für Umwelt und Verkehr durch VwV vom 30.09.2003 (GABl. S. 645).

² Erlass des Ministeriums für Umwelt und Verkehr an die Regierungspräsidien vom 17.06.1999, Az. 61-3911.21/4, 61-3911.21/9, (nicht veröffentlicht).

sind diese Maßnahmen den Grundstücken im Bebauungsplan gem. § 9 Abs. 1a BauGB zugeordnet¹, hat die Gemeinde nach § 135a Abs. 3 Satz 2 BauGB den entstandenen Aufwand von den Grundstückseigentümern als Kostenerstattungsbeitrag zu erheben. Bei der Verteilung des entstandenen Aufwands für die Ausgleichsmaßnahmen ist **kein Gemeindeanteil** abzuziehen, da ein solcher in § 135b BauGB nicht vorgesehen ist (anders beim Erschließungsbeitrag, s. § 129 Abs. 1 Satz 3 BauGB bzw. § 23 Abs. 1 KAG). Der Kostenerstattungsbeitrag für naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen ist, sofern er nicht nach den Bestimmungen der Satzung zur Erhebung von Kostenerstattungsbeiträgen nach §§ 135a - c BauGB² abgelöst worden ist, durch einen eigenen Verwaltungsakt festzusetzen, der den Anforderungen des § 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b KAG i.V. mit §§ 118 ff. AO zu entsprechen hat.

Öffentliche Einrichtungen

Werden Wasserversorgungs- und Abwasserleitungen erneuert, sind die **Kosten der Wiederherstellung der Fahrbahn** - ggf. über den Ansatz kalkulatorischer Kosten - gebührenfähig. Dennoch werden diese Kosten oftmals nicht den Einrichtungen zugeordnet, sondern fälschlicherweise aus allgemeinen Haushaltsmitteln getragen.

Bei unterschiedlichen Entwässerungssystemen (z.B. Misch- und Trennkanalisation) ist der **Straßenentwässerungskostenanteil** für die jeweiligen Entwässerungssysteme getrennt zu ermitteln (s. zum Beitragsrecht VGH BW, Beschl. v. 26.08.1985 - 2 S 1734/84). In Gebührenkalkulationen werden aber häufig Durchschnittssätze verwendet, bei denen die prozentualen Straßenentwässerungskostenanteile der einzelnen Systeme nach der Relation der jeweiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten gewichtet werden. Diese Methode ist allenfalls hinsichtlich der Abschreibungen geeignet. Bei den kalkulatorischen Zinsen wäre die (i.d.R. davon abweichende) Relation der Restbuchwerte maßgebend. Bei den Unterhaltungskosten sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten der einzelnen Entwässerungssysteme ein völlig ungeeigneter Anknüpfungspunkt. Vor diesem Hintergrund ist die Ermittlung eines durchschnittlichen Straßenentwässerungskostenanteils für die Gesamteinrichtung nicht sinnvoll. Die für die einzelnen Entwässerungssysteme ermittelten prozentualen Straßenentwässerungskostenanteile sollten vielmehr getrennt auf die jeweiligen Kosten angesetzt werden. Da bei den Unterhaltungskosten i.d.R. keine getrennte Kostenerfassung für die einzelnen Systeme vorliegt, können sie hilfsweise durch geeignete Kostenschlüssel (insbesondere Verhältnis der Längen der einzelnen Kanalsysteme) aufgeteilt werden.

Da viele Gemeinden die **Grabnutzungsgebühren** nicht mehr ausschließlich nach der Größe der jeweiligen Gräber bemessen möchten, wurde in der GPA-Mitt. 5/2004 (Az. 752.043) ein Kalkulationsmodell vorgestellt, bei dem sowohl die Grabgröße als auch die Zahl der Grabstellen berücksichtigt wird. Dabei wurden die beiden Berechnungsfaktoren zur Veranschaulichung gleich stark gewichtet. Selbstverständlich ist auch eine andere Gewichtung möglich. Bei Gemeinden, die wegen des Trends zu kleineren Gräbern (insbesondere Urnen-

¹ S. hierzu VGH BW, Beschl. v. 31.03.2005 – 5 S 2507/04, NVwZ-RR 2005, 649 = Fundstelle 2005/441.

² S. z.B. das vom Gemeindetag BW fortgeschriebene Satzungsmuster der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände, BWGZ 1999, 437.

gräbern) Probleme mit der Auslastung ihrer Friedhofsflächen haben, bietet sich eine stärkere Gewichtung der Zahl der Grabstellen gegenüber der Grabgröße an (z.B. Verhältnis 70 % zu 30 % usw.).

Beim **Gebühreneinzug durch Dritte** (insbesondere durch kommunale Eigengesellschaften) wird in den Bescheiden teilweise nicht hinreichend deutlich gemacht, dass die Gebühren im Namen und im Auftrag der Gemeinde erhoben werden. Dies hat nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b KAG i.V.m. § 125 Abs. 2 Nr. 1 AO die **Nichtigkeit** der Bescheide zur Folge, da die erlassende Behörde nicht erkennbar ist. In solchen Fällen bestehen Erstattungsansprüche der Gebührenschuldner nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i.V.m. § 37 Abs. 2 AO, die der fünfjährigen Zahlungsverjährung nach § 3 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a KAG i.V.m. § 228 AO unterliegen, während eine Nacherhebung der betreffenden Gebühren nur noch innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist möglich ist (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c KAG i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 AO).

Bei der Ermittlung der voraussichtlichen **Nachsorgekosten** für die spätere Stilllegung und Nachsorge von Abfallverwertungs- und **Abfallbeseitigungsanlagen** (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b KAG) ist oftmals die Umsatzsteuer nicht oder in zu geringer Höhe berücksichtigt worden. Die auf dieser Basis über die Abfallgebühren erwirtschafteten Mittel werden daher voraussichtlich nicht zur Deckung der Nachsorgekosten ausreichen. Der voraussichtlich nicht gedeckte Betrag kann - soweit er nicht durch die Benutzung der Anlagen bis zum 06.10.1996 verursacht wurde (s. § 49 Abs. 3 KAG) - nur noch nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG im Rahmen des Ausgleichs von Kostenüber- und -unterdeckungen innerhalb der jeweils folgenden fünf Jahre nachgeholt werden.

Bei der Bemessung der **Anschlussbeiträge für Außenbereichsgrundstücke** bleiben teilweise die mit landwirtschaftlichen Gebäuden überbauten Teilflächen unberücksichtigt, sofern sie nicht tatsächlich an die öffentliche Einrichtung angeschlossen sind. Da die Voraussetzungen des § 31 Abs. 1 KAG kumulativ erfüllt sein müssen, scheidet eine solche Teilflächenabgrenzung bereits dann aus, wenn die betreffende Teilfläche bebaut ist. Es kommt dann allenfalls eine Stundung nach § 28 KAG in Betracht, sofern die Voraussetzungen hierfür vorliegen.

Gebühren für öffentliche Leistungen ausgenommen Benutzungsgebühren (Verwaltungsgebühren)

Soweit Gemeinden Aufgaben der unteren Verwaltungs- und Baurechtsbehörde wahrnehmen, haben sie seit Inkrafttreten des Gesetzes zur Neuregelung des Gebührenrechts vom 14.12.2004 (abgesehen von Vermessungsgebühren und Gebühren für die bautechnische Prüfung) die gebührenpflichtigen Tatbestände und die Höhe der Gebühren durch **Satzung** festzusetzen (§ 4 Abs. 3 LGebG). Dies ist bislang bei vielen Gemeinden noch nicht geschehen. Da das bisherige Gebührenverzeichnis des Landes längstens bis 31.12.2006 weitergilt (Art. 17 Abs. 2 des Gesetzes zur Neuregelung des Gebührenrechts vom 14.12.2004), müssen die entsprechenden Satzungsregelungen **spätestens zum 01.01.2007** erlassen werden. Ansonsten können die Gemeinden für Leistungen der unteren Verwaltungs- und Baurechtsbehörde vorläufig keine Gebühren mehr erheben.

Durch das Gesetz zur Neuregelung des kommunalen Abgabenrechts und zur Änderung des Naturschutzgesetzes vom 17.03.2005 wurde bei den Verwal-

tungsgebühren der Kostendeckungsgrundsatz als Sollgrundsatz ausgestaltet. Somit besteht im Gegensatz zur früheren Rechtslage ein **Kostendeckungsgebot**. Mit den Gebühren ist daher grundsätzlich volle Kostendeckung anzustreben. Das Kostendeckungsgebot nach § 11 Abs. 2 Satz 1 KAG ist eine wesentlich striktere Vorgabe als die Finanzierungsreihenfolge nach § 78 Abs. 2 GemO. Eine volle Kostendeckung lässt sich allerdings nur erreichen, wenn in der Gebührenkalkulation sämtliche ansatzfähigen Kosten vollständig erfasst werden. Da die hierfür erforderlichen Grundlagen (insbesondere Bewertung des Verwaltungsvermögens und Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung für den Bereich der gesamten Verwaltung) bei vielen Gemeinden erst im Zuge der Umstellung auf das neue Haushaltsrecht geschaffen werden, sind in einer Übergangszeit gewisse Defizite unvermeidlich.

In manchen Landkreisen sind die Gemeinden bestrebt, die Verwaltungsgebühren untereinander abzustimmen (insbesondere im Bereich der unteren Verwaltungs- und Baurechtsbehörden). Dies hat zwangsläufig zur Folge, dass von einem Teil der Gemeinden keine volle Kostendeckung angestrebt wird, was nicht im Sinne des Kostendeckungsgebots nach § 11 Abs. 2 Satz 1 KAG und der vom Gesetzgeber in § 4 Abs. 3 LGebG eingeführten Dezentralisierung der Gebührenfestsetzung ist. Abgesehen davon sollte auch angesichts der häufig angespannten Finanzlage vieler Kommunen nicht auf die Ausschöpfung dieser Einnahmemöglichkeiten verzichtet werden.

Eigenbetriebe

Teilweise bereitete der korrekte Nachweis des Jahresergebnisses und dessen Behandlung in der Gewinn- und Verlustrechnung Schwierigkeiten. So wurden insbesondere bei Verlustbetrieben **unterjährige Betriebskostenzuschüsse der Trägerkörperschaft** unzulässigerweise erfolgswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung abgewickelt und insoweit das tatsächliche Jahresergebnis günstiger dargestellt. Bei solchen Betriebskostenzuschüssen handelt es sich jedoch um **Vorauszahlungen der Trägerkommune auf die spätere Verlustabdeckung**. Nach den Vorgaben des Eigenbetriebsrechts ist aber zunächst das tatsächliche Jahresergebnis auszuweisen, sodass solche unterjährigen Zahlungen anfangs als Verbindlichkeiten gegenüber der Trägerkörperschaft auf der Passivseite zu erfassen sind. Erst nach der Beschlussfassung über die Behandlung des tatsächlichen Jahresergebnisses sind diese Vorauszahlungen entsprechend zu verrechnen. Nur mit dieser Vorgehensweise wird sichergestellt, dass der Eigenbetrieb ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Jahresergebnis ausweist und die Entscheidung über den Verlustausgleich dem zuständigen Organ vorbehalten bleibt.

Systembedingt stellt dabei die Verlustübernahme durch die Trägerkörperschaft **beim Eigenbetrieb** immer eine **Kapitalzuführung** dar, die im Vermögensplan zu veranschlagen ist. Demgegenüber sind die entsprechenden Ausgaben im Kämmereihaushalt **bei der Trägerkörperschaft** durch die verbindlichen Vorgaben der VwV Gliederung und Gruppierung zweckentsprechend bei Untergruppe 715 (Zuschüsse an Eigenbetriebe z.B. zur **Verlustabdeckung**) zu veranschlagen und zu buchen. Die Verlustübernahme ist damit zwingend dem **Verwaltungshaushalt** zuzuordnen. Dies ist auch folgerichtig, da durch eine solche Verlustübernahme keine Veränderung in der Höhe des hingegebenen Eigenkapitals (Stammkapital, Rücklagen) bewirkt wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 7 und § 46 Nr. 2 Buchst. g GemHVO).

Bezüglich der bilanziellen **Behandlung von Wasserversorgungsbeiträgen und Baukostenzuschüssen** (BKZ) wollte die Finanzverwaltung ab dem Veranlagungszeitraum 2003 eine erfolgsneutrale Behandlung der Baukostenzuschüsse nur noch durch die Absetzung von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zulassen, wenn in der Handelsbilanz entsprechend verfahren wird (BMF-Schreiben vom 27.05.2003, BStBl. I S. 361; s.a. GPA-Mitt. 16/2003 Az. 962.12). Damit wäre bei Eigenbetrieben die weiterhin mögliche Passivierung und jährliche Auflösung der Ertragszuschüsse entsprechend § 8 Abs. 3 EigBVO mit dem dem durchschnittlichen Abschreibungssatz entsprechenden Vomhundertsatz ertragsteuerlich nicht mehr zulässig gewesen. Inzwischen ist aber die Finanzverwaltung vor allem auf Drängen der versorgungswirtschaftlichen Verbände von dieser engen Haltung abgerückt. Sie akzeptiert weiterhin eine Passivierung und Auflösung, wenn der jeweilige Sonderposten (Empfangene Ertragszuschüsse) bezogen auf das betreffende Wirtschaftsgut gebildet und übereinstimmend mit dessen Abschreibung aufgelöst wird. Allerdings ist durch die Vorlage gesonderter Steuerbilanzen bzw. Überleitungsrechnungen nachzuweisen, dass die steuerliche Absetzung von den Herstellungskosten zum selben Ergebnis führt (BMF-Schreiben vom 07.10.2004 – IV B 2 – S 2137 – 2/04). Unabhängig davon hält die *GPA* weiterhin die **Absetzung** von den betreffenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten für **vorteilhafter und zutreffender**, weil damit, neben der Vermeidung zusätzlichen Verwaltungsaufwands für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen, auch weiterhin zumindest eigenbetriebsrechtlich und ertragsteuerlich einheitliche Ergebnisse ausgewiesen werden können. Die jährliche Auflösung der Ertragszuschüsse mit einem Zwanzigstel ist ertragsteuerlich nur noch für Ertragszuschüsse zulässig, die bis zum Veranlagungszeitraum 2002 eingegangen sind. Danach ist diese Auflösung auch eigenbetriebsrechtlich wegen der i.d.R. davon abweichenden durchschnittlichen Nutzungsdauer des entsprechenden Anlagevermögens nicht mehr sinnvoll.

Im Übrigen kann den Betriebsleitungen auch aus überörtlicher Prüfungssicht bestätigt werden, dass sie die Eigenbetriebe ordnungsgemäß und insgesamt rechtmäßig sowie wirtschaftlich verwaltet haben. Vor allem bei den **Wasserversorgungsbetrieben** der kleineren Gemeinden ist eine anhaltende **Abkehr von der Gewinnlosigkeit** und Hinwendung zur angemessenen Eigenkapitalverzinsung festzustellen. Regelmäßig wird dadurch auch ein dauerhafter Beitrag zur Haushaltskonsolidierung erreicht, indem mittel- bis langfristig aus ertragsteuerlichen Gründen wenigstens die Erzielung des Mindesthandelsbilanzgewinns bei gleichzeitiger Abführung von Konzessionsabgaben und des verbleibenden Gewinns an den Kämmereihaushalt angestrebt wird. Durch diese erfreuliche Entwicklung werden auch die gemeindewirtschaftsrechtlichen Vorgaben für die Wasserversorgung als wirtschaftliches Unternehmen erfüllt, insbesondere einen Ertrag für den Gemeindehaushalt abzuwerfen (§ 102 Abs. 3 GemO). Somit werden die Bedenken der *GPA* gegen die gewinnlose Wasserversorgung in immer mehr Gemeinden ausgeräumt und die früheren Hinweise im Geschäftsbericht 1997/98 (S. 60 ff.) vermehrt umgesetzt.

3.3 Aus der Prüfung der Bauausgaben

Bei der überörtlichen Prüfung der Bauausgaben sind auch im Berichtszeitraum wieder zahlreiche Mängel bei der Vergabe und Abrechnung von Bauleistungen sowie Verstöße gegen die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) festgestellt worden. Besonders auffällig war die Häufung mangelhafter Leistungsbeschreibungen sowie fehlerhafter Abrechnungen von Bauleistungen. Oftmals gab auch die unklare und für die kommunalen Auftraggeber nachteilige Gestaltung von Architekten- und Ingenieurverträgen Anlass zu Kritik.

Dazu folgende Hinweise:

Mangelhafte Leistungsbeschreibungen

Die in § 9 VOB/A geregelte Leistungsbeschreibung ist das Kernstück der Ausschreibungsunterlagen und der späteren Vertragsinhalte.

Die Funktion der Leistungsbeschreibung besteht darin, den Wettbewerbsgegenstand für das Vergabeverfahren zu beschreiben und die geforderte Bauleistung mit Blick auf den zu schließenden Vertrag nach Art und Umfang festzulegen. Zugleich stellt die Leistungsbeschreibung die Grundlage für die Berechnung der Vergütung des Unternehmers und die Abrechnung der erbrachten Bauleistung dar.

Zum Schutz des Bieters und im Interesse einer eindeutigen Festlegung der späteren Vertragsinhalte stellt § 9 VOB/A hohe Anforderungen an die Leistungsbeschreibung.

So ist vor allem sicherzustellen, dass

- die Leistungen eindeutig und erschöpfend beschrieben werden,
- dem Auftragnehmer keine ungewöhnlichen Wagnisse aufgebürdet werden,
- die Preise sicher und ohne umfangreiche Vorarbeiten berechnet werden können und
- die Abschnitte 0 der Allgemeinen Technischen Vertragsbedingungen der DIN 18299 ff. (VOB/C) beachtet werden.

Gegen diese Bestimmungen ist wiederholt verstoßen worden.

Dazu folgende **Beispiele**:

- Bei einer Umbaumaßnahme (betr. „Wasserleitung“) enthielt die Leistungsbeschreibung eine nicht näher spezifizierte Position für das „Herstellen und Wiederbeseitigen von Zielschächten für Bodendurchschlagsarbeiten“. Diese **Beschreibung ist unklar**. Sie **lässt wesentliche die Preisermittlung betreffende Aspekte** sowie den Umfang der Vertragsleistung **offen**. So wird z.B. nicht näher beschrieben, was unter der Formulierung „Wiederbeseitigen von Zielschächten“ zu verstehen ist. Falls mit dieser Formulierung auch die „Herstellung des ursprünglichen Zustands“ gemeint war, hätten die dafür erforderlichen Einzelleistungen wie z.B. das „Herstellen der Fahrbahndecke“ beschrieben werden müssen. Da Zweifel bei der Vertragsauslegung nach all-

gemeinen Rechtsgrundsätzen zu Lasten des Auftraggebers gehen, sind in solchen Fällen teure Nachträge vorprogrammiert.

- Die Leistungsverzeichnisse für eine Baumaßnahme (betr. „Gemeindehalle“) enthielten jeweils eine **Position mit der Bezeichnung „Unvorhergesehenes“**. Bei dieser Position waren für die Bieter Pauschalpreise zwischen 500 EUR und 4.000 EUR je nach Größe des Gewerks ausgewiesen. Diese Vorgehensweise widerspricht den Bestimmungen des § 9 Nrn. 1, 3, 6 und 9 VOB/A, wonach die öffentlichen Auftraggeber verpflichtet sind, in ein Leistungsverzeichnis nur **Bauleistungen** aufzunehmen und diese so konkret zu beschreiben, dass auf dieser Grundlage ordnungsgemäß abgerechnet werden kann. Problematisch wird die Vertragsregelung dann, wenn ein Auftragnehmer wegen „Unvorhergesehenem“ (was immer er darunter versteht) die Pauschalpreise tatsächlich fordert.
- In mehreren Fällen sind **Bauleistungen doppelt ausgeschrieben** worden. Dies geschah, weil eine bestimmte Teilleistung gleichzeitig in verschiedenen Positionen eines Leistungsverzeichnisses beschrieben war oder weil ein und dieselbe Teilleistung bei verschiedenen Gewerken ausgeschrieben worden ist. In solchen Fällen sind Doppelvergütungen nicht ausgeschlossen. Außerdem könnten Auftragnehmer wegen des nachträglichen Wegfalls von Teilleistungen nach §§ 2 Nr. 4 i.V.m. 8 Nr. 1 Abs. 2 VOB/B sog. entgangenen Gewinn geltend machen.
- Häufig sind Leistungsverzeichnisse **ohne hinreichenden Bezug zur tatsächlich geforderten Bauleistung** sowie mit **gravierend falschen Mengenangaben** erstellt worden. Gründe hierfür waren mangelnde Sorgfalt bei der Formulierung der Leistungsbeschreibung sowie die oftmals praktizierte Vorgehensweise, ohne konkrete Planung auszuschreiben.
- So sind bei einem Bauvorhaben (betr. „Schulhauserweiterung“) die Leistungsverzeichnisse nicht auf der Grundlage ausführungsreifer Planungen des Architekten und statischer Berechnungen des Tragwerksplaners erstellt worden. Die Inhalte der Leistungsverzeichnisse waren größtenteils schon vor der Bauausführung überholt. Dies hatte zur Folge, dass bei allen ausgeschrieben Gewerken Nachträge in beträchtlicher Höhe abgerechnet worden sind. Bei einzelnen Gewerken kam es hierdurch zu Kostensteigerungen von bis zu 80 v.H. der Auftragssumme. Hinzu kam, dass mehrere Auftragnehmer die Schwächen der Leistungsverzeichnisse bei Angebotsabgabe erkannt und z.T. weit überhöhte spekulative Preise angeboten hatten. Dies war für den Auftraggeber von doppeltem Nachteil, da nach den Bestimmungen der VOB/B die Preise der Nachtragsleistungen auf der Grundlage der ursprünglichen (überhöhten) Vertragspreise zu ermitteln waren.
- Bei Tiefbauvorhaben sind häufig **Sammelpositionen** ausgeschrieben worden. So enthielt das Leistungsverzeichnis für die Erschließung eines Neubaugebiets eine einzige Position, in der folgende Teilleistungen zusammengefasst beschrieben wurden: Rohrgrabenaushub, Verlegung der Trinkwasserleitung, Verlegung des Entwässerungskanals und Wiederverfüllung des Rohrgrabens unter Abfuhr des überschüssigen Bodens. Außerdem waren nach dieser Position ein eventuell erforderlicher Bodenaustausch sowie Erschwernisse infolge kreuzender Strom- und Telekomleitungen, deren Lage nicht näher angegeben war, einzukalkulieren. Derartige Ausschreibungen verstoßen

gegen § 9 Nr. 9 VOB/A, wonach nur solche Leistungen unter einer Position zusammengefasst werden dürfen, die nach ihrer technischen Beschaffenheit und für die Preisbildung als in sich gleichartig anzusehen sind. Hinzu kommt, dass dem Auftragnehmer gemäß § 9 Nr. 2 VOB/A **kein ungewöhnliches Wagnis** aufgebürdet werden darf. Genau dies war hier jedoch der Fall. Solche Leistungsverzeichnisse sind keine Grundlage für reelle Preiswettbewerbe.

- In einigen Leistungsverzeichnissen **hatten die Bieter nicht nur Preise einzutragen und wertungsrelevante Angaben** zu machen (z.B. Fabrikatsangaben), sondern **auch überflüssige Erklärungen** abzugeben. Das Leistungsverzeichnis für eine Deponiebaumaßnahme sah beispielsweise vor, dass die Bieter bestimmte vorgegebene Zwischentermine ausdrücklich bestätigen und bei verschiedenen Positionen zusätzlich zu den Einheitspreisen die Preisanteile „Material“ und „Lohn“ benennen. Auf solche zusätzlichen Bietererklärungen sollte verzichtet werden, da sie für die Wertung und spätere Abrechnung unnötig sind und das Fehlen auch nur einer einzigen Erklärung nach der Rechtsprechung dazu führt, dass Angebote von der Wertung auszuschließen sind.
- Den Leistungsverzeichnissen wurden nicht selten sog. „**Vorbemerkungen**“ vorangestellt. Diese enthielten oftmals **Klauseln, nach denen**
 - bestimmte **Besondere Leistungen** i.S. des Abschnitts 4 der DIN 18299 (VOB/C) wie z.B. das Vorhalten von Gerüsten über die Bauzeit hinaus auch für andere Unternehmer **kostenlos zu erbringen** oder
 - bestimmte bei Angebotsabgabe noch **nicht genau feststehende Bauleistungen** wie z.B. das Beseitigen etwaiger Hindernisse im Boden in die **Einheitspreise einzurechnen** waren.

Im Gegensatz zum Leistungsverzeichnis unterliegen die Vorbemerkungen der sog. Inhaltskontrolle nach den §§ 305 ff. BGB. Darunter versteht man die Rechtsprüfung, ob eine vom Auftraggeber vorformulierte Vertragsklausel gegen das BGB verstößt oder den Vertragspartner unangemessen benachteiligt. Da die Rechtsprechung in den o.g. Fällen die Vertragsklauseln regelmäßig für unwirksam erklärt, sollten Vorbemerkungen zum Leistungsverzeichnis auf positionsübergreifende Beschreibungen der Leistung beschränkt werden.

Fehler bei der Abrechnung von Bauleistungen

Bei der Abrechnung von Baumaßnahmen sind die bauausführenden Unternehmer in zahlreichen Fällen überzahlt worden.

Die Überzahlungen waren vor allem darauf zurückzuführen, dass

- **Leistungen vergütet wurden, obwohl sie nicht erbracht worden sind,**
- **Nachträge vergütet wurden, obwohl sie dem Grunde nach nicht gerechtfertigt waren,**
- **Aufmaße und Mengenermittlungen fehlerhaft waren bzw. Abrechnungsbestimmungen der VOB/C nicht beachtet worden sind,**
- **Leistungen doppelt vergütet wurden oder**

- **dass Leistungen über unzutreffende LV-Positionen abgerechnet worden sind.**

Überzahlungen können unter dem Gesichtspunkt der ungerechtfertigten Bereicherung (§§ 812 ff. BGB) zurückgefordert werden. Nach neuerer Auffassung des BGH gilt dies i.d.R. selbst dann, wenn die Vertragsparteien eine wirksame Nachtragsvereinbarung geschlossen haben, die aber dem Grunde nach nicht gerechtfertigt ist (BGH, Urt. v. 26.04.2005, IBR 2005, 358).

Beispiele für vergütete, aber nicht erbrachte Leistungen:

- Beim Bau einer Verbindungsstraße ist dem Auftragnehmer ein Betrag von ca. 16.000 EUR für das „Verbringen abgetragenen Oberbodens auf ein Gelände des Auftraggebers“ bezahlt worden. Die Vergütung war nicht gerechtfertigt. Eine Durchsicht der Aufmaßunterlagen und Gespräche mit der Verwaltung ergaben, dass der Oberboden nicht vom bauausführenden Auftragnehmer, sondern in Abstimmung mit dem Auftraggeber von einem Landwirt abtransportiert wurde. Dieser verbrachte den Oberboden mit eigenen Fahrzeugen auch nicht auf ein Gelände des Auftraggebers, sondern auf sein eigenes Grundstück.
- Beauftragt waren die Herstellung von Großbohrpfählen aus Stahlbeton sowie die Ausfachung dieser Pfähle mit Spritzbeton. Diese Leistungen wurden mit den vertraglich vereinbarten Preisen abgerechnet. Ausgeführt wurden sie jedoch nicht. Baustellenfotos und statische Berechnungen zeigten, dass anstelle der Bohrpfähle, die 10 m in das Erdreich einbinden sollten, lediglich Stahlwalzprofile mit einer Einbindetiefe von nur 2,50 m ausgeführt worden sind. Die Ausfachung dieser Profile erfolgte auch nicht mit Spritzbeton, sondern lediglich mit Holzbohlen. Der Wert der tatsächlich ausgeführten Leistung lag rd. 22.000 EUR unter dem Vertragspreis. Die Geltendmachung von Preisminderungsansprüchen nach § 2 Nr. 5 VOB/B ist versäumt worden.

Beispiele für dem Grunde nach nicht gerechtfertigte Nachtragsforderungen:

- Bei einem Neubauvorhaben (betr. „Grundwasserwanne“) ist dem Auftragnehmer für den Einbau sog. Halfenschienen zur Verankerung des Verblendmauerwerks eine Nachtragsvergütung von ca. 51.000 EUR gezahlt worden. Diese Vergütung erfolgte ohne Rechtsgrund. Nach dem Leistungsverzeichnis war die Verankerung des Verblendmauerwerks „nach Zeichnung“ einzubauen. Den Ausschreibungsunterlagen war ein Plan beigelegt, der eine Verankerung des Verblendmauerwerks aus Halfenschienen und Maueranschlussankern vorsah. Somit war der Einbau der Halfenschienen bereits eine Vertragsleistung.
- Im Leistungsverzeichnis für ein Speicherbecken waren verschiedene Positionen für die Durchführung von Wasserhaltungsarbeiten bis zu einer Abtäuftiefe von 3 m enthalten. Diese Leistungen hatte der Auftragnehmer zum Gesamtpreis von 4.600 EUR angeboten. Im Zuge der Baumaßnahme haben die Parteien eine Nachtragsvereinbarung über das Herstellen einer Grundwasserabsenkung abgeschlossen, was nicht gerechtfertigt war. Da eine Grundwasserabsenkung durchgeführt wurde, deren tatsächliche Abtäuftiefe weniger als 3 m betrug, war diese Leistung bereits im ursprünglichen Vertragsumfang enthalten. Überzahlung: 175.000 EUR.

Beispiele für fehlerhafte Aufmaße und Mengenermittlungen sowie für die Nichtbeachtung von Abrechnungsbestimmungen der VOB/C:

- Im Rahmen einer größeren Hochwasserschutzmaßnahme ist u.a. ein Verbindungsweg erstellt worden. Die Frostschutzschicht dieses Weges ist entsprechend den Vorgaben der Leistungsbeschreibung mit einer Einbaudicke von 0,5 m errichtet worden. Bei der Übernahme der Maße in die Mengenberechnung ist ein Übertragungsfehler aufgetreten. Anstatt der tatsächlichen Einbaudicke von 0,5 m wurde mit einer Dicke von 5,0 m gerechnet. Aufgrund dieser um das Zehnfache überhöhten rechnerischen Schichtdicke ist der Auftragnehmer um ca. 34.000 EUR überzahlt worden.
- Bei der Sanierung einer älteren Gemeindehalle mussten zahlreiche Geländer entrostet und neu gestrichen werden. Entgegen der Abrechnungsregel nach Abschnitt 5.1.16 der DIN 18363 (Maler- und Lackierarbeiten), nach welcher verschiedene Bauteile, darunter auch Stabgeländer einseitig abgerechnet werden, sind die Geländerflächen doppelt aufgemessen und abgerechnet worden (eine Fläche für die Außenseite, eine Fläche für die Innenseite). Diese von der VOB/C abweichende Abrechnung führte zu einer Überzahlung an den Auftragnehmer.

Beispiele für die doppelte Vergütung von Leistungen und für die Abrechnung von Leistungen über unzutreffende LV-Positionen:

- Bei Straßenbauarbeiten im Zuge einer Erschließungsmaßnahme ist die LV-Position „Planum herstellen“ doppelt abgerechnet worden. Zur Begründung führte der Auftragnehmer an, er habe zunächst das Planum hergestellt, um dann die Leitungstrasse für die mit der Verlegung der Gas- und Wasserleitungen beauftragten Fremdfirmen auszuheben. Diese Firmen hätten daraufhin das Planum zerstört, weswegen es wiederhergestellt werden musste. Obwohl die Aussagen des Auftragnehmers zutrafen, war die doppelte Vergütung des Planums nicht gerechtfertigt. Der Auftragnehmer hätte den Bauablauf nämlich so gestalten können, dass nur eine einmalige Herstellung des Planums erforderlich gewesen wäre. Dies gilt gerade auch in Anbetracht der Tatsache, dass bereits in der Ausschreibung darauf hingewiesen worden ist, dass die mit der Leitungsverlegung beauftragten Firmen für ihre Arbeit kein Planum des Straßenkörpers benötigen. Überzahlung: ca. 17.000 EUR.
- In der Position „Baustelleneinrichtung“, die der Auftragnehmer einer Erschließungsmaßnahme zum Pauschalpreis angeboten hatte, wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Anlage „aller erforderlichen Baustraßen“ im Preis enthalten ist. Aus den Aufmaßunterlagen und Mengenberechnungen ging jedoch hervor, dass einzelne Baustraßen auch über die nicht zutreffende Position „Schottertragschicht in Rohrgräben herstellen“ abgerechnet worden sind. Da auch die Pauschale der Baustelleneinrichtung in voller Höhe bezahlt worden ist, kam es auf diese Weise zu einer nicht gerechtfertigten Doppelvergütung von rd. 16.000 EUR.
- Bei der Ausschreibung einer Tribüne hatte der Auftragnehmer neben seinem Hauptangebot auch ein Nebenangebot eingereicht. Dieses sah vor, dass die Dacheindeckung der Tribüne etwas anders gestaltet wird als vom Auftraggeber beabsichtigt. So sollte nicht wie geplant jede Schare des Daches

konisch zugeschnitten werden, sondern nur jede zweite. Da das Nebenangebot weit günstiger war als das Hauptangebot, wurde es beauftragt und ausgeführt. Dessen ungeachtet ist jedoch der weit höhere Hauptangebotspreis abgerechnet worden. Überzahlung: rd. 42.000 EUR.

Gestaltung von Architekten- und Ingenieurverträgen

Die Verträge, die die kommunalen Auftraggeber mit Architekten oder Ingenieuren abgeschlossen haben, enthielten nicht selten Mängel.

So musste festgestellt werden, dass Regelungen unklar, z.T. auch widersprüchlich formuliert waren. Leistungen sind übertragen worden, obwohl deren Erfordernis bei Vertragsabschluss noch nicht feststand. Teilweise wurden dieselben Leistungen auch doppelt, an verschiedene Auftragnehmer, übertragen. Außerdem enthielten die Verträge oft HOAI-abweichende Honorarvereinbarungen, die für den Auftraggeber nachteilig waren, darunter auch überhöhte Nebenkostenpauschalen.

Dazu folgende **Beispiele**:

- In mehreren Fällen sind die beauftragten **Architekten- und Ingenieurleistungen nicht den zutreffenden Leistungsbereichen (Teilen) der HOAI zugeordnet** worden. So wurde eine Blockhaussauna, die im Zuge einer Freibaderweiterung errichtet wurde, als Freianlage eingestuft. Vereinbart wurde eine Honorierung dieser Sauna nach der Honorartafel zu § 17 HOAI (Freianlage). Nach den Begriffsdefinitionen des § 3 Nr. 1 und Nr. 12 HOAI handelt es sich dabei jedoch um ein Gebäude. Der Standort der Blockhaussauna (innerhalb des Freibadgeländes) führt nicht zur Einstufung als Freianlage. Die Behandlung der Blockhaussauna als Freianlage hatte zur Konsequenz, dass das nach der HOAI zulässige Höchsthonorar um rd. 8.000 EUR überschritten wurde. Dieser Betrag ist vom Architekten zurückgefordert worden.
- Des Öfteren sind **Nebenkostenpauschalen** vereinbart worden, die im Vergleich zu den tatsächlich entstandenen Nebenkosten **weit überhöht** waren. Dies war z.T. darauf zurückzuführen, dass die Pauschalen in Form eines zu hohen, auf die Herstellungskosten des Bauwerks bezogenen Prozentsatzes vereinbart worden sind. Derartige Vereinbarungen sind nach der Entscheidung des BGH vom 25.09.2003 (IBR 2004, 23), i.d.R. wirksam, weil die Nebenkosten nach der HOAI keinen preisrechtlichen Beschränkungen unterliegen. Dennoch ist bei der Festlegung von Nebenkostenpauschalen darauf zu achten, dass die Pauschalen angemessen sind bzw. in etwa den tatsächlichen Auslagen entsprechen.
- In einigen Fällen sind **Leistungen beauftragt worden, obwohl bei Vertragsabschluss absehbar war, dass sie nicht ausgeführt werden**. So wurde die Leistungsphase 4 (Genehmigungsplanung) auch bei Objekten übertragen, für die keine öffentlich-rechtliche Genehmigung erforderlich war. Wegen etwaiger Honoraranprüche bei nachträglichem Wegfall von Teilleistungen vgl. die GPA-Mitt. Bau 4/2003.
- Die Architekten- und Ingenieurverträge enthielten regelmäßig **Honorarvereinbarungen nach § 5 Abs. 4 HOAI über sog. hinzutretende Besondere Leistungen**. Diese Regelungen sahen vor, dass für bestimmte im Vertrag be-

schriebene Leistungen ein zusätzliches Honorar (i.d.R. nach Zeitaufwand) bezahlt wird.

Dabei ist aufgefallen, dass diese Leistungen oftmals

- als Besondere Leistungen bezeichnet worden sind, begrifflich jedoch Grundleistungen i.S. des § 2 Abs. 2 HOAI darstellten (z.B. „Beschaffen und Aufbereiten von Grundlageplänen“, „Planung künstlerisch gestalteter Bauteile“ usw.),
- unzureichend bzw. nur abstrakt beschrieben worden sind (z.B. „Wesentliche Planänderungen“, „Überarbeitung von Planungsleistungen“, „Mitwirken bei der Einzelberatung für Anliegergrundstücke“ usw.).

In diesen Fällen ist nicht bedacht worden, dass eine Honorarvereinbarung über eine Besondere Leistung nur wirksam ist, wenn die Voraussetzungen der §§ 2 Abs. 3 Satz 1 sowie 5 Abs. 4 HOAI vorliegen. Dies erfordert u.a., dass es sich bei der beschriebenen Leistung tatsächlich um eine Besondere Leistung i.S. des § 2 Abs. 3 HOAI und nicht um eine Grundleistung nach § 2 Abs. 2 HOAI handelt. Außerdem ist zu beachten, dass eine Vereinbarung nur wirksam ist, wenn sie ein bestimmtes oder zumindest bestimmbares Honorar für **konkret** bezeichnete Leistungen zum Gegenstand hat (vgl. OLG Hamm, Urf. v. 13.05.1993, BauR 1993, 633). Verstoßen Honorarvereinbarungen über Besondere Leistungen gegen das Preisrecht, können sie angefochten werden.

3.4 Aus der Krankenhausprüfung

Wandel der kommunalen Krankenhauslandschaft setzt sich fort

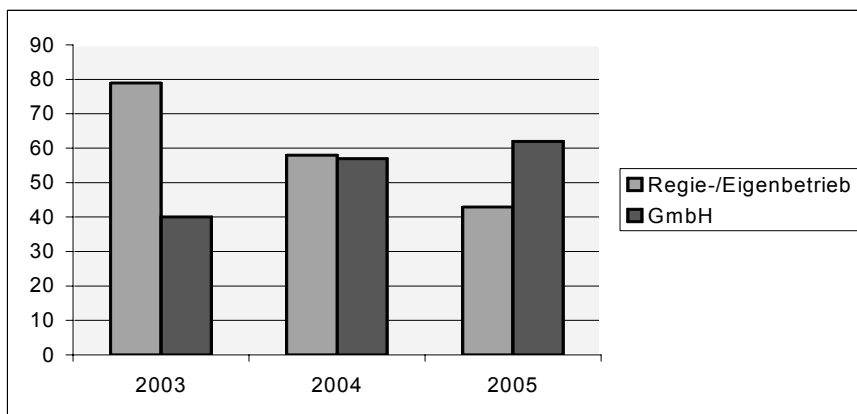
Die **Gesamtzahl** der Krankenhäuser in kommunaler Trägerschaft in Baden-Württemberg ist von 119 (2003) über 115 (2004) auf 105 im Jahr 2005 gesunken. Der Rückgang von 2004 auf 2005 um 10 Krankenhäuser beruht auf

- der Zusammenlegung von 6 zu 3 rechtlich selbständigen Krankenhäusern,
- der Schließung von 5 Krankenhäusern,
- der Privatisierung von 2 Krankenhäusern.

Die **Umwandlung** von bisher in der Rechtsform eines kommunalen Regie- bzw. Eigenbetriebs geführten Krankenhäusern in die **Rechtsform** einer **GmbH** ist auch 2005 weitergegangen:

Entwicklung 2003 bis 2005

Krankenhäuser	2003	2004	2005
Regie- bzw. Eigenbetrieb	79	58	43
GmbH	40	57	62
Zusammen	119	115	105



Während 2004 die Krankenhäuser in Regie- bzw. Eigenbetriebsform und die GmbH-Krankenhäuser sich noch die Waage gehalten haben, hat sich im Jahr 2005 das Verhältnis deutlich in Richtung GmbH verschoben. Diese Entwicklung wird sich fortsetzen. Der *GPA* sind (Stand März 2006) Beschlüsse der zuständigen Gremien zur Umwandlung von weiteren 10 Krankenhäusern in GmbHs bekannt. Wenn diese Entwicklung anhält, werden 2010 nur noch wenige Krankenhäuser als Regie- bzw. Eigenbetrieb geführt werden.

Nach Umwandlung von bisherigen Regie- oder Eigenbetrieben in die Rechtsform der GmbH unterliegen diese Krankenhäuser ungeachtet der fortbestehenden kommunalen Trägerschaft nicht mehr der periodischen überörtlichen Finanzprüfung, sondern kraft Bundesrecht der (gem. § 105 Abs. 1 Nr. 1 GemO zu erweiternden) handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer. Der GmbH-Gesellschaftsvertrag muss dennoch auch der überörtlichen Prüfungsbehörde (faktisch der *GPA*) das Recht zur Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Unternehmens nach Maßgabe des § 114 GemO einräumen (§ 103 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. e GemO). Von diesem Prüfungsrecht wird die *GPA* künftig in Stichproben von Fall zu Fall oder aus gegebenem Anlass Gebrauch machen.

Krankenhausprüfungen 2005

In 2005 sind 18 Prüfungen aus dem Vorjahr abgeschlossen und 25 neu begonnen worden. Von diesen 25 Krankenhäusern sind 13 bis zur Umwandlung in eine GmbH und jeweils ein Krankenhaus bis zur Privatisierung bzw. Schließung geprüft worden.

Aus der Sicht der überörtlichen Prüfung kann den 2005 geprüften Krankenhäusern insgesamt bestätigt werden, dass sie ihre Aufgaben gesetz- und ordnungsmäßig erfüllt haben. Den Verwaltungen konnte überwiegend eine gute Betriebsführung bestätigt werden. Allerdings wurden nicht immer Einsparnotwendigkeiten ausreichend wahrgenommen und umgesetzt. So ist es manchen Krankenhäusern nicht gelungen, ihre Aufwendungen den stagnierenden bzw. nur leicht gestiegenen Erträgen anzupassen, was zu entsprechenden Betriebsverlusten führte. Ob ein Krankenhaus positive oder negative Jahresergebnisse erwirtschaftet, hängt insgesamt weniger von der Rechtsform, sondern neben einer guten Auslastung und einer kostenbewussten Betriebsführung auch von den Rahmenbedingungen ab, insbesondere der Budgetsituation und der teil-

weise recht unterschiedlichen Finanzausstattung durch den kommunalen Träger. So war auch 2005 in Einzelfällen wieder auffällig, dass Krankenhäuser mit relativ hohen Kosten eine gute Ertragslage hatten, während andere Krankenhäuser mit vergleichsweise günstigen Kosten dennoch mit Defiziten zu kämpfen hatten. Diese Divergenzen werden sich mit der fortschreitenden Anpassung der Budgets an das ab 2009 geltende DRG-Preissystem zunehmend abschwächen.

Die unbefriedigende finanzielle Lage einiger Krankenhäuser hat vielschichtige Gründe, die einerseits mehr allgemein in der Krankenhauspolitik liegen, andererseits aber auch krankenhausesindividuell sind:

Krankenhauspolitisch

- Festsetzung einer niedrigen Budgetsteigerungsrate von 0,38 v.H.,
- Fortschreibung der DRG-Relativgewichte,
- Verlagerung von Leistungen vom stationären in den ambulanten Bereich,
- Rückgang der Erträge aus der Wahlleistung Unterkunft,
- z.T. negative Folgen der Konvergenzphase.

Krankenhausindividuell

- Mangelnde Anpassung des Personaleinsatzes an sinkende Fallzahlen im stationären Bereich,
- hohe Vergütungen für Rufbereitschaftsdienste des Ärztlichen Dienstes,
- hohe Forderungsbestände (auch durch schleppende Rechnungsstellung),
- erstmalige Bildung von handelsrechtlich gebotenen Rückstellungen.

Krankenhausberatung 2005

Neben Personalbedarfsermittlungen ist in 2005 auf Anforderung eines Landkreises eine umfangreiche Krankenhausberatung durchgeführt worden. Diese befasste sich mit der Wirtschaftslage von drei Kreiskrankenhäusern.

Datenerhebung 2004 für Betriebsvergleich

In 2005 hat die *GPA* eine statistische Umfrageaktion gestartet. Ziel war die Gewinnung von Daten des Jahres 2004 für Betriebsvergleiche. Dazu sind 45 Krankenhausträger mit insgesamt 103 Krankenhäusern angeschrieben worden. Daten zur Verfügung gestellt haben 22 Krankenhausträger (davon 10 GmbHs) mit 46 Krankenhäusern (davon 28 GmbHs). In die Auswertung konnten 43 Krankenhäuser (17 Regie- bzw. Eigenbetriebe, 26 GmbHs) einbezogen werden. Aufgrund dieser Basisdaten kann die *GPA* bei der Prüfung - zumindest von mittelgroßen Krankenhäusern mit einer „normalen“ Abteilungsstruktur - Betriebsvergleiche bis zu einzelnen Kostenarten anstellen. Außerdem können für die anderen Krankenhäuser punktuelle Vergleiche von einzelnen, von der Struktur des jeweiligen Krankenhauses weniger beeinflussten Kostenarten dargestellt werden. Zugleich haben die Umfrageergebnisse der *GPA* ermöglicht, wichtige Personalkennzahlen fortzuschreiben und zu aktualisieren. So konnte beim Ärztli-

chen Dienst erstmals die Kennzahl „Patienten je Kraft“ für die wichtigsten Hauptabteilungen Innere Medizin, Chirurgie und Gynäkologie/Geburtshilfe getrennt ermittelt werden. Beim Pflegedienst als größte Personalgruppe stützt sich die Kennzahl „Belegte Betten je Kraft“ nunmehr auf eine viel größere und aktuellere Datenbasis. Leider waren jedoch Aussagen über den in die Umfrage einbezogenen OP-/Anästhesiebereich nur begrenzt möglich. Dies war jedoch aufgrund der Materie (z.B. Zählweise bei Operationen, Trennung stationär/ambulant bzw. im Normaldienst/im Bereitschaftsdienst) fast zu erwarten.

3.5 Aus der Programmprüfung

Änderung des § 114a GemO, Programmprüfung

Die Prüfung der ADV-Programme im kommunalen Finanzwesen ist durch das Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzrechts vom 01.12.2005 (GBl. S. 705) in § 114a GemO und im 4. Abschnitt (§§ 19 - 21) der GemPrO (VO v. 14.12.2005, GBl. S. 851) zum 01.01.2006 neu geregelt worden. Nach bisherigem Recht unterlagen grundsätzlich alle im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen eingesetzten (finanzwirksamen) Programme der Programmprüfung nach § 114a GemO a.F. Ausgenommen waren nur einfache Programme von geringer finanzwirtschaftlicher Bedeutung. Die Programme des DV-Verbands Baden-Württemberg waren von der *GPA* zu prüfen. Für selbst beschaffte sog. autonome Verfahren hatte hingegen die anwendende Kommune die Prüfungsverantwortung. Und schließlich waren ersatzweise Prüfungstestate von anderen amtlichen Stellen und Wirtschaftsprüfern zugelassen (sog. Testatlösung).

Nunmehr wurden die **Zuständigkeiten der Programmprüfung** bei der *GPA* bei gleichzeitigem Verzicht auf Prüfungssurrogate (Testatlösung) zusammengeführt. Daneben ist angesichts der zunehmenden Zahl und Komplexität der Programme die **Prüfungspflicht erheblich eingeschränkt** worden. Prüfungspflichtig sind nur noch die zentralen Finanzvorgänge der unmittelbar finanzrelevanten Kernverfahren (sog. Pflichtprüfung). Kernverfahren in diesem Sinne sind die im (zentralen) Rechnungswesen sowie die zur Feststellung und Abwicklung von Ansprüchen und Zahlungsverpflichtungen eingesetzten Programme von erheblicher finanzwirtschaftlicher Bedeutung. Sollte sich in der kommunalen Praxis ein besonderes Bedürfnis für die Prüfung von weiteren Programmen erheblicher kommunalwirtschaftlicher, betriebswirtschaftlicher oder statistischer Bedeutung und Verbreitung ergeben, kann die *GPA* eine zentrale Programmprüfung durchführen (sog. „Kann“-Prüfung).

Durch die Neufassung des § 114a GemO werden Zahl und Umfang der prüfungspflichtigen ADV-Programme stark eingeschränkt. So fallen beispielsweise die dem (zentralen) Rechnungswesen vor- bzw. nachgelagerten Prozesse wie z.B. der Haushalts-, Finanz- und Wirtschaftsplanung, der Vermögensverwaltung (z.B. Anlagenbuchhaltung) oder des internen betrieblichen Rechnungswesens (Kosten-/Leistungsrechnung) nicht unter die Pflichtprüfung. Außerdem bleiben Programme mit Finanzvorgängen von geringerer finanzwirtschaftlicher Bedeutung sowohl im Bereich der Buchführung als auch im Bereich der Feststellung und Abwicklung von Zahlungsverpflichtungen und Ansprüchen (z.B. bei kleineren kommunalen Einrichtungen wie Büchereien, Schulen oder Bädern) von der Prüfungspflicht ausgenommen.

Ein wesentliches Ziel der Neuregelung ist, eine gleichmäßige Prüfungspraxis und damit einen einheitlichen Gesetzesvollzug sowie Wettbewerbsgleichheit zwischen den Programmanbietern zu gewährleisten. Daneben wird die Programmprüfung auf die Bereiche konzentriert, bei denen der Nutzen i.S. einer erhöhten Daten- und Programmsicherheit am größten ist. Aus den erweiterten Möglichkeiten einer vergleichenden Prüfung konkurrierender Programme können sich zusätzliche Synergieeffekte mit der Folge gesteigerter Wirksamkeit und Effizienz der Programmprüfung ergeben.

Die Konzentration der Programmprüfungspflicht und die damit verbundene Deregulierung führt zu einer größeren Eigenverantwortung der Gemeinde in den nicht mehr von der Programmprüfung erfassten Bereichen. Diese Programme müssen verstärkt in das Kontrollsystem der Gemeinde einbezogen werden. Wesentliche Bestandteile dieses Kontrollsystems sind beispielsweise die kassenrechtliche Programmfreigabe vor dem Programmeinsatz und stichprobenartige Ergebniskontrollen während der Programmanwendung.

Die bisherige eigene Prüfungsverantwortung der Kommune bei Einsatz eines prüfungspflichtigen autonomen Programms hat sich umgewandelt in eine Mitwirkungspflicht an der Programmprüfung durch die *GPA*. Sie umfasst insbesondere die Mitteilung des Einsatzes eines prüfungspflichtigen Programms, die Herstellung und Meldung der Prüfungsbereitschaft sowie die Mitwirkung bei der Durchführung des Prüfungsverfahrens. Diese Mitwirkung kann sich auch auf das eigentliche Prüfungsgeschäft beziehen. Denkbar ist beispielsweise eine arbeitsteilige Zusammenarbeit mit örtlichen Prüfungseinrichtungen und anderen fachlich geeigneten Stellen, um die Effizienz der Prüfung zu erhöhen, die Prüfung zu beschleunigen und Prüfungskosten zu sparen. Der Ablauf der Prüfung entspricht wie bisher der Vorgehensweise bei der örtlichen bzw. überörtlichen Prüfung, wobei die Prüfung mit einem Testat abgeschlossen wird.

Eine Programmprüfung ist auch mit Kosten in Form von Prüfungsgebühren verbunden. Während bei Programmen des DV-Verbunds die Anbieter Gebührenschuldner sind, tragen bei der Prüfung der autonomen Programme sämtliche anwendenden Gemeinden die Kosten als Gesamtschuldner. Die *GPA* wird allerdings i.d.R. einen Anwender als (Prüfungs-)Adressaten auswählen, sodass dieser im Innenverhältnis die anteiligen Kosten von den übrigen einfordern muss. Insoweit bietet es sich an, dass bereits im Vorfeld die Kostenfrage in der Anwendergemeinschaft geklärt wird. Denkbar ist auch, dass der Softwarehersteller die Kosten ganz oder teilweise übernimmt.

Auswirkungen der Rechtsänderung auf die vom DV-Verbund angebotenen ADV-Verfahren

Auch nach der Änderung des § 114a GemO wird die Prüfungstätigkeit der *GPA* überwiegend auf die vom DV-Verbund angebotenen ADV-Verfahren ausgerichtet sein, da diese in Baden-Württemberg nach wie vor die Softwarelandschaft prägen und insbesondere durch die softwaretechnischen Veränderungen im Rahmen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens umfangreiche Softwareprüfungen anstehen. Allerdings ergeben sich auch für die Programme des DV-Verbunds Veränderungen. So unterliegen künftig beispielsweise die von den Regionalen Rechenzentren angebotenen „Randverfahren“ (z.B. Friedhofswesen) nicht mehr der Pflichtprüfung nach Abs. 1 Satz 1. Dies gilt auch für einzelne Teilverfahren bzw. Verfahrensmodule aus den großen Soft-

warepaketen der Fa. SAP bzw. der Fa. KIRP (z.B. Anlagenbuchhaltung, Materialwirtschaft). Die Integration dieser (Teil-)Verfahren in das (zentrale) Rechnungswesen (z.B. Integration der Anlagenbuchhaltung über Schnittstelle in die Buchhaltungssoftware) wird aber weiterhin Gegenstand der Pflichtprüfung sein, da hier unmittelbar die Kernprozesse (der Buchhaltung) betroffen sind. Nicht mehr prüfungspflichtig sind zudem die weniger bedeutsamen Prozesse innerhalb eines dem Grunde nach prüfungspflichtigen Verfahrens bzw. Teilverfahrens (z.B. die dv-technische Unterstützung der Barkassenabwicklung).

Die *GPA* wird auch künftig die Prüfungspraxis beibehalten, sich bereits frühzeitig in einzelne Entwicklungsprojekte des DV-Verbands einzubringen. Diese sog. begleitende Prüfung i.S. des § 114a Abs. 1 Satz 4 GemO, die auch in den Projekttrichtlinien der Datenzentrale verankert ist, hat sich seit Jahrzehnten bewährt. Eine solche Vorgehensweise ist zwar teilweise sehr zeitaufwendig und damit für die Datenzentrale u.U. auch kostenintensiv. Allerdings wird dadurch eine auf Nachhaltigkeit ausgerichtete Prüfung erreicht, von der eine Vielzahl von Kommunen profitiert. Gerade im Bereich des Neuen Kommunalen Rechnungswesens kann durch die begleitende Prüfung die „Rechtssicherheit“ sowohl aus Sicht der Softwareentwicklung als auch der Pilotgemeinden erheblich erhöht werden. Die *GPA* ist intensiv an der kassenrechtlichen Weiterentwicklung des neuen Rechts beteiligt, sodass die Programmprüfung derzeit ein wesentliches Bindeglied zwischen der (rechtlichen) Sollvorgabe (auf Basis des Entwurfs der GemHVO Doppik) und der softwaretechnischen Umsetzung des DV-Verbands ist.

Bezüglich der „Kann“-Prüfung i.S. des § 114a Abs. 2 Satz 2 GemO bleibt abzuwarten, ob vonseiten des DV-Verbands eine solche Prüfung für einzelne Verfahren angestrebt wird, um auch dort eine erhöhte Rechts- und Verfahrenssicherheit zu erreichen. Unabhängig davon wird die *GPA* auch bei diesen Verfahren den DV-Verband bei Rechtsfragen unterstützen.

4 Beratung in Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit

Nachfrage auf Vorjahresniveau stabil

Das Interesse der Kommunen an Beratungsleistungen nimmt wieder zu. Das zeigt die steigende Zahl von Anfragen und Informationskontakten, von Akquisitionsgesprächen vor Ort und eingeholten Angeboten im Vorfeld von Auftragsvergaben. Aufträge werden allerdings nach wie vor zurückhaltend vergeben. Die Gründe sind im Wesentlichen

- die Finanznot der Kommunen,
- die unübersichtlichen Veränderungsprozesse und vielfältigen „Baustellen“,
- andere Prioritätensetzung durch die politischen Gremien und
- qualifizierte eigene Organisationsarbeit insbesondere bei großen Verwaltungen.

Die bereits für das Vorjahr festgestellte gedämpfte Nachfrage hat sich insoweit auch über das Jahr 2005 hinweg verfestigt. Das verdeutlicht der nachfolgende **statistische Rückblick:**

Die Gesamtzahl der geleisteten **gebührenpflichtigen Organisations- und Wirtschaftlichkeitsberatungen** entspricht im Geschäftsjahr 2005 mit insgesamt 288 Gutachten, Kurzgutachten und Einzelanfragen annähernd dem Geschäftsjahr 2004 mit insgesamt 279 gebührenpflichtigen Beratungen.

Differenziert man nach Art und Umfang der Beratungen, ist festzustellen, dass die Anzahl der Beratungen, die mit einem förmlichen Gutachten der *GPA* abgeschlossen worden sind, weiter auf insgesamt 68 zurückgegangen ist (Geschäftsjahr 2003/115; 2004/82).

Von diesem Rückgang betroffen sind vor allem die größeren Untersuchungen mit einem Umfang von über 20 Tagewerken mit 9 im Vergleich zu 24 Gutachten im Geschäftsjahr 2004 bzw. 28 in 2003. Die kleineren Gutachten von unter 20 Tagen sind hinsichtlich der Anzahl der Beratungen mit 59 im Vergleich zum Vorjahr mit 58 Beratungen nahezu unverändert geblieben.

Mit 220 der übrigen gebührenpflichtigen kürzeren Stellungnahmen, Auskünften und Kurzberatungen ist gegenüber dem Vorjahr mit 197 eine steigende Tendenz zu verzeichnen.

Darüber hinaus wird die *GPA* wie schon in den Vorjahren mit **nicht gebührenpflichtigen Fachauskünften und Stellungnahmen** geringeren Umfangs stark in Anspruch genommen. Im Jahr 2005 sind der *GPA* dafür Kosten in Höhe von insgesamt 328 TEUR entstanden. Allein für diesen gebührenfreien Beratungsdienst in Fragen der kommunalen Verwaltungsorganisation hat die *GPA* rechnerisch wiederum mehr als eine volle Beraterstelle zur Verfügung gestellt.

Einzelne Beratungsschwerpunkte

Stellenbewertungen nach der Verwaltungsstruktur-Reform

Die Aufträge für Stellenbewertungen haben im Laufe des Geschäftsjahres 2005 wieder spürbar zugenommen. Sie haben wesentlich zur Konsolidierung des Beratungsgeschäfts beigetragen. Die traditionell starken Beratungsaktivitäten der *GPA* auf diesem Feld haben vor allem durch Stellenbewertungen für die Landkreise im Zusammenhang mit der Verwaltungsstruktur-Reform einen neuen Schub erhalten. Zur Zeit sind in 17 Landkreisen Beratungen im Gange.

Hierbei stehen die Beamtendienstposten und Beschäftigtenstellen der eingegliederten Sonderbehörden im Mittelpunkt der Bewertungsarbeit. Diese neu hinzugekommenen Stellen müssen mittels der bei den Kommunalverwaltungen allgemein praktizierten Bewertungssystematik in die Bezahlstrukturen der Landkreisverwaltungen eingepasst werden. Ziel ist eine ausgewogene durchgängige Bewertungsstruktur als Basis künftiger organisatorischer und personalwirtschaftlicher Entwicklungen. Das ist keine einfache Aufgabe angesichts des Zusammentreffens ungleicher historisch gewachsener Verwaltungsstrukturen mit zum Teil deutlich unterschiedlicher personalwirtschaftlicher Ausrichtung. Deswegen war es in diesen Fällen meist notwendig, bei den Beteiligten vor Untersuchungsbeginn in besonderer Weise durch Informationsveranstaltungen um Akzeptanz zu werben. Nicht zuletzt hat auch das transparente, nachvollziehbare und objektive Verfahren der Stellenbewertung erheblich dazu beigetragen, Vorbehalte bei den Beschäftigten abzubauen.

Die Bewertungsarbeit mit den Landkreisverwaltungen wird überwiegend von gemeinsamen Kommissionen geleistet. Hierbei hat die *GPA* die Geschäftsführung; sie steuert das Verfahren und bereitet die Bewertungsgrundlagen weitgehend entscheidungsreif zur Erörterung und Abstimmung in den Kommissionsitzungen vor.

Daneben entspricht es verbreiteter Übung, besondere Bereiche, in der Regel bestimmte Funktionsgruppen (z.B. Führungsebene, technische Dienste, Spezialdienste), der *GPA*-Beratung als externem neutralen Experten zu übertragen.

Häufig in Anspruch genommen wird die *GPA* als beauftragter Dienstleister auch dann, wenn es um die Bewertung schwieriger Einzelfälle geht, welche die Verwaltungen aus unterschiedlichen Gründen vor Probleme stellen. Solche Einzelbewertungen sind relativ zeitaufwendig, weil sie vor der Anwendung der eigentlichen Bewertungskriterien meist zusätzliche Erhebungen z.B. durch Befragung der Stelleninhaber oder Informationsgespräche mit Vorgesetzten notwendig machen.

Stellenbewertung und TVöD

Zum 01.10.2005 sind die Beschäftigtenstellen in die neuen Entgeltgruppen des TVöD übergeleitet worden. Grundlage waren die bestehenden Eingruppierungen, denen allerdings nicht immer aktuelle Stellenbewertungen zugrunde gelegen haben. Solange die Eingruppierungsmerkmale der neuen Entgeltordnung noch nicht feststehen, sind Stellenbewertungen weiterhin nach bisherigem Tarifrecht zu treffen und in einem zweiten Schritt der Tabelle der Entgeltgruppen des TVöD zuzuordnen. Da es noch längere Zeit in Anspruch nehmen

wird, bis die neuen Eingruppierungsmerkmale des TVöD entwickelt sind und in Kraft treten werden, sollten die Verwaltungen vorausschauend beginnen, die Grundlagen ihrer Personalwirtschaft aufzuarbeiten und insbesondere Lücken in der Stellenbewertung zu schließen. Zumindest bei Neubesetzungen und Veränderungen ist das unumgänglich, um Fehlentwicklungen mit dauerhaften Folgen vorzubeugen.

Organisationsberatung im Anschluss an die überörtlichen Prüfung

Fragen der Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns und der Verwaltungsorganisation sind nicht Prüfungsgegenstand der überörtlichen Finanzprüfung. Diese hat sich im Wesentlichen auf die Kontrolle der Gesetzmäßigkeit der kommunalen Wirtschaftsführung zu beschränken.

Aus der Sachprüfung ist andererseits häufig ableitbar, dass Mängel und Probleme in der Sachbearbeitung und damit verbunden in der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung auf Missstände sowie Fehlentwicklungen der Organisation und/oder der Personalwirtschaft zurückzuführen sind.

In besonders schwierigen Fallkonstellationen nehmen die Kommunen dies zum Anlass, speziell auf die Problemstellung ausgerichtete Beratungen anzuschließen. Auf diese Art und Weise ergänzt und vertieft die Organisationsberatung die überörtliche Finanzprüfung. Die Konzentration auf die offensichtlichen Schwachstellen erweist sich hierbei für die Verwaltung als vorteilhaft sowohl hinsichtlich einer zeitnahen Aufarbeitung der Problemstellung als auch in der Umsetzung.

Beratung zur Haushaltskonsolidierung

Das Zusammenspiel von Prüfung und Beratung ist in mehreren Fällen zum Thema Haushaltskonsolidierung erfolgreich praktiziert worden. Für Projekte zur Haushaltskonsolidierung sind die Spezialkenntnisse der Prüfer und der Organisationsberater gebündelt bereitgestellt worden.

Eckpfeiler für ein tragfähiges Haushaltskonsolidierungskonzept sind

- Finanz- und Haushaltsstrukturanalyse
- externe Beratung in Zusammenarbeit mit der Verwaltung
- Einbindung der gemeinderätlichen Gremien.

Die Zusammenarbeit von Politik, Verwaltung und externer Beratung ist über den gesamten Prozess der Aufarbeitung, Beurteilung und Abwägung möglicher Maßnahmen für eine allseitige Akzeptanz unerlässlich. Als zweckmäßig hat sich die Erarbeitung eines Maßnahmenkatalogs zur Haushaltsentlastung erwiesen. Ein solcher als Grundlage des Haushaltskonsolidierungskonzepts erstellter Maßnahmenkatalog dient auch zur Orientierung in den kommenden Jahren. Darauf aufbauend und an die finanzielle Situation angepasst, können die Maßnahmen aktualisiert, verfeinert und fortentwickelt werden.

Neue Beratungsfelder

Mit den Neuerungen des Tarifvertrags für den öffentlichen Dienst (TVöD) zur Leistungsbezahlung sowie Arbeitszeitflexibilisierung einerseits und der Entwick-

lung eines neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) andererseits stehen besonders wichtige und komplexe Veränderungen an, die von den Verwaltungen mit erheblichem Aufwand erst noch aufgearbeitet werden müssen.

Mit der Umsetzung dieser Themen sind auch die Organisation und die Personalwirtschaft der Verwaltungen fortzuentwickeln oder umzugestalten. Die *GPA* richtet sich auf einen entsprechend gesteigerten Beratungsbedarf ein.

Leistungsbezahlung

Ziel der Leistungsbezahlung ist es, durch erfolgs- und ergebnisbezogene Steuerungselemente die öffentlichen Dienstleistungen zu optimieren und zugleich Motivation, Eigenverantwortung und Führungskompetenz der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu stärken. Das soll ab 2007 durch ein monetäres Anreizsystem umgesetzt werden.

Hierfür sind innerhalb des tariflich vorgegebenen Rahmens (Volumen und Formen der leistungsorientierten Bezahlung) durch Dienst- oder Betriebsvereinbarungen Zielkonzepte sowie Bemessungskriterien zur Umsetzung der leistungsbezogenen Bezahlung festzulegen, um eine sachgerechte Verteilung der zur Verfügung stehenden Finanzmittel zu gewährleisten.

Die tariflichen Vorgaben zur Leistungsbezahlung sind gering, weshalb ausreichende Gestaltungsspielräume eröffnet sind, um die strategischen Zielsetzungen der Kommunalverwaltungen und der kommunalen Betriebe angemessen berücksichtigen zu können.

Der Leistungsbezahlung muss eine sachgerechte Leistungsbewertung zugrunde liegen. Sie beinhaltet den Soll-Ist-Vergleich von vereinbarten Anforderungen und der Zielerfüllung durch die erbrachten Leistungen. Die Leistungsbeurteilung ergänzt die in der Stellenbewertung fixierte objektive Anforderungsbewertung durch Bewertung und Honorierung der subjektiven Leistungen des Stelleninhabers.

Praktikabilität, Transparenz, Objektivität und Kommunikation der Leistungsbeurteilung werden über Akzeptanz und Erfolg der leistungsorientierten Bezahlung entscheiden. Während die Verteilungssystematik vergleichsweise leicht zu handhaben ist, sind bei der Auswahl der Formen und Methoden der Leistungsbeurteilung und deren Anwendung in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten zu erwarten.

Die Beratungsabteilung bietet entsprechende Unterstützungsleistungen bei der Einführung und Umsetzung eines Leistungs- und Beurteilungssystems an.

Arbeitszeitflexibilisierung

Der TVöD hat die Möglichkeiten einer noch flexibleren Ausgestaltung der Arbeitszeit erweitert und die dafür notwendigen Instrumente bereitgestellt. Zielsetzung ist die Erhöhung der Arbeitsproduktivität durch eine effizientere Nutzung des insgesamt zur Verfügung stehenden Arbeitszeitvolumens. Dabei müssen erstens die Kunden- und Marktbedürfnisse, zweitens die Interessen der Mitarbeiter in Bezug auf Anpassung der Arbeitszeit an ihre persönlichen Bedürfnisse und drittens die Sicht des Arbeitgebers, die Einsatzmöglichkeiten entspre-

chend den betrieblichen Erfordernissen zu erweitern, ohne durch Leerzeiten oder Zahlung von Überstundenzuschlägen die Wirtschaftlichkeit zu beeinträchtigen, miteinander in Einklang gebracht werden. Die Arbeitszeitflexibilisierung wird vor allem in Aufgabenbereichen mit saisonalen Schwankungen und wechselnden Schwach- und Spitzenbelastungen deutliche Verbesserungen im Sinne gesteigerter Effizienz ermöglichen.

Besonders werden die Beschäftigten in kommunalen Einrichtungen und Betrieben mit bisher festen Arbeits-(Anwesenheits-)zeiten betroffen sein. Auch bei den Ruf- oder Bereitschaftsdiensten sowie den Überstunden verlangt der TVÖD neue Lösungen. Dasselbe gilt für die Hausmeisterdienste, die ebenso in eine ganzheitliche Aufarbeitung der Thematik einzubeziehen sein werden.

Die sich zwangsläufig ergebenden Problemstellungen sind in der Regel nur in einem Rahmenwerk von personalwirtschaftlichen und organisatorischen Maßnahmen zu bewältigen. Dazu sind Instrumentarien wie Bestandsanalyse, Aufgabenplanung, Geschäftsprozessoptimierung, Arbeitseinsatzplanung, Personalentwicklung, Mitarbeitergespräche und Leistungsbezahlung bedarfsgerecht einzusetzen, um die bevorstehenden strukturellen Veränderungen zu meistern.

Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

Die Umstellung auf das NKHR bedarf nicht notwendig einer größeren Neuorganisation der Verwaltung, auch wenn dies in der fachlichen Diskussion mitunter so dargestellt wird. Gleichwohl müssen in der Vorbereitungsphase der Einführung und DV-technischen Verfahrensumstellung vielfältige organisatorische Überlegungen angestellt werden. Dabei geht es z.B. um eine Neuordnung der Befugnisse, die Optimierung von Arbeitsabläufen, den Einsatz von Kontrollmechanismen, die Gestaltung des Berichtswesens, die Erstellung eines auf die jeweilige Kommune individuell abgestellten Produktplans, den Aufbau des internen Rechnungswesens und anderes mehr.

Gerade in kleineren und mittleren Kommunen dürfte sich für die vorgenannten neuen Themen ein erheblicher zusätzlicher Beratungsbedarf ergeben.

5 Entwicklung der Kommunalfinanzen

5.1 Finanzlage 2005

Vorbemerkung

Entsprechend dem statischen Berichtskreis umfasst die nachfolgende Gesamtübersicht (Übersicht 1) neben den Finanzen der Gemeinden, Städte, Stadt- und Landkreise in Baden-Württemberg auch die des Kommunalverbands für Jugend und Soziales Baden-Württemberg sowie die Restzahlungen der in Abwicklung befindlichen beiden Landeswohlfahrtsverbände (abgekürzt: **Gemeinden (GV)**). Deshalb und wegen ihres großen finanzwirtschaftlichen Gewichts (2005: rd. 3,1 Mrd. EUR) sind auch die Zahlungen zwischen den Gemeinden (GV) berücksichtigt worden (Zahlungen auf gleicher Ebene). Im Wesentlichen sind dies jetzt die Kreisumlagezahlungen, da die Landeswohlfahrtsumlagen im Zuge der Verbandsauflösungen bereits spürbar zurückgegangen sind und nach der endgültigen Abwicklung ganz entfallen werden.

Die zur Betrachtung der Finanzlage herangezogenen Finanzdaten beruhen auf der kommunalen **Jahresrechnungsstatistik** des Statistischen Landesamts, sofern nichts anders vermerkt ist. Für 2005 sind teilweise die **vorläufigen Ergebnisse der Kassenstatistik** des Statistischen Landesamts maßgebend. Den dargestellten Veränderungen zwischen den Jahren 2005 und 2004 liegen die im letztjährigen Geschäftsbericht kommentierten Vergleichswerte der Kassenstatistik 2004 zugrunde. Insofern sind weniger die absoluten Zahlen, als vielmehr die prozentualen Veränderungen zum Vorjahr von Bedeutung.

Aufgrund der anhaltenden Ausgliederung von Unternehmen und Einrichtungen in Eigenbetriebe oder Eigen- und Beteiligungsgesellschaften ergeben sich beim **Jahresvergleich** auch **Verzerrungen**. Hinzu kommen in 2005 die zum Teil erheblichen Auswirkungen der Verwaltungsstruktur-Reform durch die Eingliederung von staatlichen Sonderbehörden in die Stadt- und Landkreise.

Verschlechterung der Finanzlage trotz Steuermehreinnahmen

Die Steuereinnahmen der baden-württembergischen Städte und Gemeinden sind gegenüber 2004 überraschend nochmals leicht angestiegen, obwohl die letztjährigen Mehreinnahmen gerade bei der Gewerbesteuer für einmalig gehalten worden sind. Diese Entwicklung entspricht tendenziell den Prognosen der November-Steuerschätzung 2004, die von einer Steigerung des nominalen Bruttoinlandsprodukts um 1,3 v.H. (Mai-Steuerschätzung 2004: + 1,6 v.H.) sowie einer weiteren Zunahme der Steuereinnahmen ausgegangen ist. Die für das frühere Bundesgebiet prognostizierte Steigerungsrate von 3,7 v.H. ist aber von den kreisangehörigen Städten und Gemeinden Baden-Württembergs mit rd. 2,0 v.H. weit verfehlt worden. Im bundesweiten Vergleich ist das sogar die niedrigste Steigerungsrate aller Flächenländer (Durchschnitt 6,1 v.H.). Viel schwerer als die verfehlten Steuersteigerungen wiegen aber der auch durch die Zusammenlegung von Arbeitslosenhilfe und Sozialhilfe verursachte erneute überproportionale Anstieg der Sozialausgaben um 8,8 v.H. sowie der übrigen laufenden Ausgaben um 4,6 v.H. Nominell betrachtet sind allein die Ausgaben

für Soziale Leistungen mit 285 Mio. EUR fast um das Doppelte der Mehreinnahmen bei den Netto-Steuern von 156 Mio. EUR angestiegen.

Außerdem sind im Berichtsjahr auch wesentliche Veränderungen durch die baden-württembergische Verwaltungsstrukturreform eingetreten. Im Zuge dieser Reform sind neben den beiden Landeswohlfahrtsverbänden auch viele Sonderbehörden des Landes aufgelöst und deren Aufgaben auf die Stadt- und Landkreise verteilt worden. Insgesamt betrachtet dürfte sich diese Reform aber kaum auf die Finanzlage der Gemeinden (GV) ausgewirkt haben. Bezüglich der aufgelösten Landeswohlfahrtsverbände sind lediglich die bisherigen Umlagezahlungen der Stadt- und Landkreise an die Landeswohlfahrtsverbände weggefallen. Die aufgabenbedingten Einnahmen und Ausgaben fallen jetzt direkt bei den Stadt- und Landkreisen an. Dagegen haben durch die umfangreichen Aufgaben- und Personalverlagerungen infolge der vorher außerhalb des Berichtskreises beim Land geführten aufgelösten Sonderbehörden vor allem die Personalausgaben und der laufende Sachaufwand stark zugenommen. Zum Ausgleich dieser Mehrausgaben gewährt das Land entsprechende Zuweisungen, die allerdings zum Erreichen der für den Landeshaushalt vorgegebenen Effizienzrendite von 20 v.H. künftig bis 2011 kontinuierlich abgeschmolzen werden. Gleichwohl sind die Gesamteinnahmen mit 2,2 v.H. (rd. 540 Mio. EUR) weniger stark angestiegen als die Gesamtausgaben mit 3,7 v.H. (rd. 800 Mio. EUR). Bereinigt um den Ausgabenrückgang in der Kapitalrechnung beträgt die Ausgabensteigerung sogar die bereits o.g. 4,6 v.H. und entfällt überwiegend auf die Sozialausgaben. Der Vollständigkeit halber sind auch noch die weiter anhaltenden Ausgliederungen von Unternehmen, Einrichtungen und Hilfsbetrieben vor allem in Eigenbetriebe zu erwähnen, die zwar die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden (GV) reduzieren, sich i.d.R. aber hinsichtlich der Finanzlage bzw. dem Finanzierungssaldo ebenso neutral auswirken wie die vorgenannte Verwaltungsstruktur-Reform.

Diese von erneut gestiegenen Sozialausgaben geprägte Gesamtentwicklung hat gegenüber 2004 wieder zu einer deutlichen **Verschlechterung des Finanzierungssaldos um rd. 500 Mio. EUR** auf den negativen Wert von **- 303 Mio. EUR** geführt. Allerdings hat sich diese Veränderung bereits im Stadium der Haushaltsplanungen abgezeichnet. Nach den von den Regierungspräsidien erhobenen Haushaltseckdaten 2005 haben nämlich hauptsächlich die mit Sozialausgaben belasteten Kommunen bereits mit negativen Netto-Investitionsraten gerechnet (fast alle Stadtkreise, 61 der 88 Großen Kreisstädte und 14 der 35 Landkreise). Nach der differenzierten Ergebnisanalyse entfällt der negative Finanzierungssaldo fast ausschließlich auf die Stadtkreise (- 27 Mio. EUR; 2004: + 196 Mio. EUR) und die Landkreise (- 267 Mio. EUR; 2004: - 160 Mio. EUR).

Einen **Gesamtüberblick** über die Entwicklung der Kommunalfinanzen in Baden-Württemberg in den letzten fünf Jahren gibt die folgende **Übersicht 1**.

Übersicht 1

Übersicht über die Eckdaten zur Entwicklung der Finanzen
der Gemeinden (GV) in Baden-Württemberg in den Jahren 2001 bis 2005*)

	2001	01/00	2002	02/01	2003	03/02	2004	04/03	2005	05/04
	Mio. EUR	v.H.	Mio. EUR	v.H.	Mio. EUR	v.H.	Mio. EUR	v.H.	Mio. EUR	v.H.
1 Einnahmen										
1.1 Steuern netto	8.085	- 4,9	7.789	- 3,7	7.784	- 0,1	8.693	11,7	8.849	1,8
- Gewerbesteuer brutto	3.776	- 6,0	3.521	- 6,8	3.712	5,4	4.673	25,9	4.831	3,4
- Gewerbesteuer netto	2.813	- 9,1	2.521	- 10,4	2.548	1,1	3.585	40,7	3.740	4,3
- Gemeindeanteil Einkommensteuer	3.595	- 3,7	3.568	- 0,8	3.502	- 1,8	3.318	- 5,3	3.275	- 1,3
- Gemeindeanteil Umsatzsteuer	393	- 1,6	389	- 0,9	389	0	391	0,5	396	1,3
- Grundsteuern A und B	1.194	1,5	1.221	2,3	1.255	2,7	1.305	4,0	1.345	3,1
1.2 Einnahmen aus Verwaltung u. Betrieb (ohne laufende Zuweisungen u. Zuschüsse), sonstige Finanzeinnahmen, Kreis- und LWV-Umlagen	8.036	- 9,2	9.381	16,7	8.642	- 7,9	8.838	2,3	(7.808)	- 11,7
Darunter										
- Gebühren u. ä. Entgelte	1.915	- 6,3	1.882	- 1,7	1.913	1,7	1.913	0	(1.755)	- 8,3
1.3 allgemeine und laufende Zuweisungen u. Zuschüsse, Erstattungen vom Land ¹⁾	5.471	- 5,7	5.436	- 0,6	5.273	- 3,0	5.568	5,6	(6.000)	7,8
Darunter										
- Schlüsselzuweisungen ²⁾	2.902	- 8,0	2.761	- 5,0	2.586	- 7,9	2.614	1,1	2.511	- 3,9
1.4 Zuweisungen für Investitionen vom Land	735	11,4	699	- 5,0	690	- 1,3	602	- 12,8	564	- 6,3
1.5 Erlöse aus Vermögensveräußerung, Beiträge u. ä. Entgelte , sonstige Einnahmen des VmH (ohne 1.4 sowie Kredite u. innere Darlehen)	2.225	9,7	2.649	19,1	2.458	- 7,2	1.709	- 30,5	(1.740)	1,8
1.6 Einnahmen der laufenden Rechnung ³⁾	21.592	- 6,7	22.606	4,7	21.699	- 4,0	23.099	6,5	(23.069)	+ 2,1
1.7 Einnahmen der Kapitalrechnung ³⁾	3.008	9,5	3.410	13,4	3.245	- 4,8	2.396	- 26,2	(2.337)	- 2,5
1.8 bereinigte Gesamteinnahmen ³⁾	24.600	- 5,0	26.016	5,8	24.944	- 4,1	25.495	2,2	(25.406)	+ 2,2
2 Ausgaben										
2.1 Personalausgaben	5.350	1,4	5.535	3,5	5.668	2,4	5.684	0,3	6.180	8,7
2.2 laufender Sachaufwand	5.011	1,5	5.112	2,0	5.098	- 0,3	5.276	3,5	- 8)	- 8)
2.3 Zinsausgaben	440	- 0,4	434	- 1,4	417	- 3,8	381	- 8,7	(360)	- 5,5
2.4 Soziale Leistungen	2.910	0,3	2.927	0,6	3.109	6,2	3.554	4,2	(3.523)	8,8
Darunter										
- Sozialhilfe ⁴⁾	2.113	2,1	2.096	- 0,8	2.311	10,3	2.442	5,7	(2.212)	- 8)
2.5 laufende Zuweisungen u. Zuschüsse (ohne 2.4), allgemeine Umlagen (FAG-, Kreis-, LWV-, Zweckverb.-Umlagen)	6.053	3,9	6.365	5,2	6.412	0,7	6.695	4,4	(6.881)	2,8
2.6 Sachinvestitionen	4.063	1,7	4.431	9,1	3.608	- 18,6	3.043	- 15,6	(2.873)	- 5,6
Darunter										
- Baumaßnahmen	2.914	4,2	2.821	- 3,2	2.656	- 5,9	2.235	- 15,8	(2.038)	- 8,8
2.7 Zuweisungen u. Zuschüsse für Investitionen, Erwerb von Beteilig., Kapitaleinl. U. w.	1.229	55,4	816	- 33,6	680	- 16,8	670	- 1,4	(720)	7,4
2.8 Ausgaben der laufenden Rechnung ³⁾	19.763	2,0	20.372	3,1	20.702	1,6	21.590	2,8	(22.116)	+ 4,6
2.9 Ausgaben der Kapitalrechnung ³⁾	5.291	10,6	5.246	- 0,9	4.288	- 18,3	3.714	- 13,4	(3.593)	- 0,4
2.10 Bereinigte Gesamtausgaben ³⁾	25.055	3,7	25.618	2,3	24.990	- 2,5	25.304	0	(25.709)	+ 3,7
3.1 Allg. Zuführung vom VwH zum VmH (sald.)	1.841	- 35,0	902	- 51,0	780	- 13,5	1.427	82,9	(953)	- 8)
3.2 Ord. Kreditföilgung, Kreditbesch. Kosten	566	7,9	530	- 6,4	702	32,5	630	- 10,3	(751)	- 8)
3.3 Netto-Investitionsrate (3.1 ./ 3.2) ⁵⁾	1.275	- 44,7	372	- 70,8	78	- 79,0	797	--	(202)	- 8)
4 Finanzierungssaldo (1.8 ./ 2.10)	- 455		398		- 44		191		(- 303)	
5 Schulden ⁶⁾ am 31.12.										
5.1 Haushalte	7.775	3,1	7.189	- 7,5	7.362	2,4	7.328	- 0,5	7.354	0,4
- EUR/Einw.	736		676		689		684		685	
Netto-Neuverschuldung	233		- 586		173		- 34		26	
5.2 Eigenbetriebe	5.362	1,6	5.260	- 1,9	5.269	0,2	5.736	8,9	6.431	12,1
- EUR/Einw.	508		495		493		536		599	
Zuwachs/Netto-Neuverschuldung	82		- 102		9		467		695	
5.3 Kommunale Gesamtverschuldung ⁷⁾	14.992	3,0	14.201	- 5,3	14.488	2,0	15.058	3,9	15.999	6,2
- EUR/Einw.	1.420		1.336		1.357		1.406		1.490	
Zuwachs/Netto-Neuverschuldung	430		- 791		287		49		941	

*) 2001 - 2004 nach der Jahresrechnungsstatistik; 2005 und Veränderung 05/04 **vorläufige Werte** nach der Kassenstatistik, bei denen sich die eingeklammerten Werte erfahrungsgemäß nicht unerheblich ändern; Schulden nach der Schuldenstandstatistik.

1) Einschl. Familienleistungsausgleich (§ 29a FAG). 2) Einschl. Komm. Investitionspauschale, nach den maßgebenden Berechnungen des Finanzministeriums. 3) Hier **einschl. Zahlungen auf gleicher Ebene**; entspricht VwH bzw. VmH ohne haushaltstechnische Verrechnungen und besondere Finanzierungsvorgänge. 4) 2005: + 66 v.H. **Stadt- und Landkreise**, - 76 v.H. **LWV/KVJS**. 5) 2005 nur Überschuss der laufenden Rechnung abzüglich ordentliche Kreditföilgung und Kreditbeschaffungskosten. 6) Ohne Kassenkredite, innere Darlehen und kreditähnliche Rechtsgeschäfte. 7) Einschl. Schulden der Zweckverbände (auch der kaufmännisch buchenden Zweckverbände), GVV, komm. Krankenhäuser, aber ohne Schulden der komm. Unternehmen und Einrichtungen in Privatrechtsform (Eigen- und Beteiligungsgesellschaften). 8) Es liegen noch keine verwertbaren Zahlen vor.

Netto-Investitionsraten¹ 2005 wieder eingebrochen

Nach der überraschend positiven Entwicklung in 2004 sind die **Netto-Investitionsraten** der Gemeinden (GV) in 2005 wieder auf rd. **200 Mio. EUR** deutlich zurückgegangen (2004: 683 Mio. EUR nach Kassenstatistik; 797 Mio. EUR nach Jahresrechnungsstatistik). Insoweit hat die Eigenfinanzierungskraft für Investitionen - vor allem über die Kredittilgungen hinaus - wieder nachgelassen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich die Gewerbesteuerereinnahmen auf dem zunächst als einmalig angenommenen höheren Niveau des Jahres 2004 nicht nur wiederholt haben, sondern auch noch leicht angestiegen sind. Dagegen sind die übrigen laufenden Einnahmen um rd. 2,1 v.H. zurückgegangen bei gleichzeitig stattlichem Anstieg der laufenden Ausgaben um rd. 4,6 v.H.

Die Betrachtung der **Einzelergebnisse** der untenstehenden Übersicht 2 zeigt, dass die **kreisangehörigen Gemeinden** am stärksten vom Rückgang der Netto-Investitionsraten betroffen sind. Die Städte über 50.000 Einwohner sind sogar in den negativen Bereich abgerutscht, aber auch die weitaus größte Gruppe der Gemeinden unter 10.000 Einwohnern (860) mussten starke Einbrüche hinnehmen. Bei den **Stadtkreisen** ist nach dem kräftigen Anstieg in 2004 zwar auch wieder eine rückläufige Entwicklung eingetreten, jedoch sind sie nicht wie in den Jahren davor in den negativen Bereich zurückgefallen. Dagegen ist bei den **Landkreisen** trotz des gestiegenen Kreisumlageaufkommens bereits im dritten Jahr eine geringe stetige Unterfinanzierung festzustellen.

Übersicht 2

Netto-Investitionsrate¹⁾

2001 - 2004 nach Jahresrechnungsstatistik, 2005 **vorläufige Werte** nach Kassenstatistik

	2001 EUR/Einw.	2002 EUR/Einw.	2003 ²⁾ EUR/Einw.	2004 ²⁾ EUR/Einw.	2005 ³⁾ EUR/Einw.
Stadtkreise	54	- 87	- 77	85	(45)
ka-Gemeinden	117	52	35	58	(24)
über 50 000	73	2	15	83	(- 25)
20 000 - 50 000	119	27	- 12	55	(45)
10 000 - 20 000	117	67	55	52	(58)
5 000 - 10 000	123	60	54	54	(- 12)
3 000 - 5 000	147	78	88	80	(36)
unter 3 000 Einw.	116	106	45	32	(- 5)
Landkreise	25	11	- 9	- 9	(- 7)

- 1) Eigenmittel für Investitionen aus dem erwirtschafteten Überschuss des Verwaltungshaushalts nach Abzug der Ausgaben für die ordentliche Kredittilgung und die Kreditbeschaffungskosten.
- 2) Die Berechnung der Werte erfolgte auf Basis 3-stelliger Gruppierungen. Damit wird zwischen ordentlichen und außerordentlichen Tilgungen nicht unterschieden; die angegebenen Werte sind deshalb prinzipiell mit unkalkulierbaren Ungenauigkeiten behaftet.
- 3) Die in Klammern angegebenen vorläufigen Werte ändern sich erfahrungsgemäß nicht unerheblich.

Entwicklung der wesentlichen Einnahmen

Die **Netto-Steuerereinnahmen** der baden-württembergischen Gemeinden (GV) haben 2005 nach Abzug der an Bund und Land abzuführenden Gewerbesteuerumlage mit rd. 8,8 Mrd. EUR einen neuen Höchststand erreicht (bislang höchster Wert in 2000 rd. 8,5 Mrd. EUR). Allerdings ist die Einnahmensteigerung gegenüber 2004 mit 1,8 v.H. moderater ausgefallen. In allen anderen Flächenländer sind die Netto-Steuerereinnahmen dagegen weitaus stärker angestiegen (Bundesdurchschnitt + 6,1 v.H.; Flächenländer West + 5,4 v.H.).

Ursächlich für die Steuermehreinnahmen ist wieder die **Gewerbesteuer** gewesen. Die Bruttoeinnahmen haben gegenüber 2004 um rd. 3,4 v.H. oder 158 Mio. EUR zugenommen. Bei gleichzeitig geringer Absenkung der Gewerbesteuerumlage von 82 v.H. auf 81 v.H. haben die Netto-**Gewerbesteuerereinnahmen** um 4,3 v.H. oder 155 Mio. EUR zugenommen. Allerdings sind infolge der Vorauszahlungsanpassungen an das höhere Gewerbesteuerniveau künftig weitere spürbare Mehreinnahmen schwer vorstellbar.

Die Netto-Gewerbesteuerereinnahmen sind hauptsächlich bei den kreisangehörigen Gemeinden angefallen (+ 10,3 v.H. auf rd. 2,7 Mrd. EUR), während die im Vorjahr besonders begünstigten Stadtkreise (+ 52,6 v.H.) einen Rückgang um 7,3 v.H. auf allerdings immer noch 1,1 Mrd. EUR hinnehmen mussten.

Erneut als konstant verlässliche Einnahmequelle hat sich die **Grundsteuer** erwiesen, deren Aufkommen insgesamt gesehen wieder leicht um 3,1 v.H. bzw. 40 Mio. EUR zugenommen hat. Dabei hat die durchschnittliche Hebesatzanpassung lediglich noch rd. 1,8 v.H. betragen. Hinsichtlich der Hebesätze ist, anders als bei der Gewerbesteuer, strukturell bedingt eine erhebliche Bandbreite festzustellen. Von den 1.111 kreisangehörigen Gemeinden liegen bei der Grundsteuer A nur 245 und bei der Grundsteuer B nur 267 im Bereich des Landesdurchschnitts. Die höchsten Hebesätze betragen bei der Grundsteuer A 1.800 v.H. und bei der Grundsteuer B 500 v.H..

Die Gesamteinnahmen der übrigen sog. **Bagatellsteuern** (u.a. Vergnügungs-, Hunde- und Zweitwohnungssteuer) betragen zwischenzeitlich fast 80 Mio. EUR jährlich.

Der **Gemeindeanteil an der Einkommensteuer** ist nach der Gewerbesteuer die bedeutendste Einnahmequelle. 2005 musste erwartungsgemäß wegen des Inkrafttretens des letzten Teils der Steuerreform 2000 und der unbefriedigenden Konjunkturentwicklung erneut ein leichter Rückgang von 1,3 v.H. bzw. 43 Mio. EUR hingenommen werden. Bundesweit sind die Gemeindeanteile an der Einkommensteuer sogar um 6,3 v.H. zurückgegangen.

Die **Gebühreneinnahmen** haben entgegen der Entwicklung in den beiden Vorjahren wieder deutlich um 8,3 v.H. abgenommen. Dieser Rückgang ist insbesondere auf den anhaltenden Trend zur Ausgliederung hauptsächlich der Abwasserbeseitigung aus dem Berichtskreis der Jahresrechnungs- bzw. Kassenstatistik in Eigenbetriebe zurückzuführen. Eine mangelhafte Ausschöpfung der Gebührenfinanzierungsmöglichkeiten liegt jedenfalls nicht vor, wie die nachstehende **Übersicht 3** über die Kostendeckungsgrade der wichtigsten öffentlichen Einrichtungen nichtwirtschaftlicher Art (Regie- und Eigenbetriebe) zeigt.

Die Unterdeckungen bei den Bädern und den Friedhöfen sind aufgabenbedingt und betreffen das öffentliche Interesse.

Übersicht 3

Kostendeckungsgrade der wichtigsten öffentlichen Einrichtungen nichtwirtschaftlicher Art*

in v. H. der Ausgaben nach den Jahresrechnungen

	1999	2000	2001	2002	2003
Freibäder	24,8	26,9	27,3	24,8	33,1
4 000 - 10 000	24,0	27,3	27,6	23,5	33,7
10 000 - 25 000	24,6	24,9	26,2	26,0	32,8
25 000 - 50 000	23,3	26,3	30,0	24,5	33,3
Über 50 000	27,0	31,4	26,3	21,9	0,0
Hallenbäder	26,7	28,1	26,8	26,0	28,2
4 000 - 10 000	23,4	24,7	24,0	24,0	26,7
10 000 - 25 000	27,6	28,9	25,8	25,9	25,8
25 000 - 50 000	30,5	30,7	32,7	27,9	32,3
Über 50 000	26,8	28,9	27,3	27,5	32,5
Abwasserbeseitigung	102,9	99,3	99,5	99,7	101,4
4 000 - 10 000	100,6	98,3	98,9	98,1	100,1
10 000 - 25 000	102,1	99,2	99,8	100,8	103,2
25 000 - 50 000	101,1	101,3	101,6	103,9	103,8
Über 50 000	110,5	98,7	97,7	96,1	98,3
Abfallentsorgung	101,7	102,1	104,1	106,8	108,0
4 000 - 10 000	95,3	94,3	99,2	101,5	100,5
10 000 - 25 000	94,1	100,6	99,2	102,2	100,6
25 000 - 50 000	95,0	99,0	100,5	104,6	104,4
Über 50 000	98,2	91,8	102,2	104,2	102,3
Landkreise	104,6	106,6	106,2	109,5	116,4
Bestattungswesen	61,0	58,7	55,6	56,8	60,9
4 000 - 10 000	43,1	42,8	40,9	41,9	44,9
10 000 - 25 000	52,1	52,3	50,3	51,8	50,6
25 000 - 50 000	64,7	63,7	63,2	63,9	67,9
Über 50 000	85,0	84,1	88,2	85,1	90,6

*) Erfasst sind Regie- und Eigenbetriebe jeweils mit den Gesamtdurchschnittswerten (graue Zeilen) und den Durchschnittswerten nach Gemeindegrößengruppen. Abweichungen gegenüber den Angaben im Geschäftsbericht 2005 beruhen auf der Einbeziehung weiterer inzwischen geprüfter Gemeinden und Landkreise. Die Ergebnisse 2002 und 2003 dürften sich noch durch die Einbeziehung weiterer zu prüfender Gemeinden und Landkreise ändern.

Genauso wie beim Einkommensteueranteil haben sich die letzte Entlastungsstufe der Steuerreform 2000 zum 01.01.2005 und die schwache Binnenkonjunktur auch negativ auf den Steuerverbundanteil im **kommunalen Finanzausgleich** ausgewirkt. Stärker als 2004 (- 1,25 v.H.) ist die FAG-Masse um rd. 2,9 v.H. zurückgegangen. Die Schlüsselzuweisungen nach der mangelnden Steuerkraft einschließlich der Kommunalen Investitionspauschale (2004 rd. 157 Mio. EUR, 2005 rd. 130 Mio. EUR) als wichtigste laufende Zuweisungen des Landes an die Gemeinden (GV) gingen um rd. 150 Mio. EUR auf 2,511 Mrd. EUR zurück. Dieser Rückgang entsprach der bundesweiten Tendenz (früheres Bundesgebiet: - 4,6 v.H.).

Die **Einnahmen der Kapitalrechnung** haben sich 2005 mit einem geringen Rückgang (- 2,5 v.H. bzw. rd. 60 Mio. EUR) gegenüber dem Vorjahr auf niedrigem Niveau stabilisiert. Der bei den kreisangehörigen Gemeinden entgegen dem Trend festgestellte Einnahmewachstum (+ 74 v.H. oder rd. 53 Mio. EUR) dürfte auf Kapitalrückführungen hauptsächlich der Eigenbetriebe in die Kämmerhaushalte zur Finanzierung von Investitionen zurückzuführen sein.

Entwicklung der wesentlichen Ausgaben

Die Ausgaben sind im Vergleich zu den Vorjahren insgesamt überproportional angestiegen. Die bereinigten Gesamtausgaben haben spürbar um 3,7 v.H. zugenommen. Ohne Berücksichtigung des erneuten Rückgangs der Investitionsausgaben (- 0,4 v.H.) ergibt sich für den konsumtiven Bereich sogar eine Steigerungsrate von 4,6 v.H. Dieser Ausgabenzuwachs ist überwiegend ohne Einfluss der Gemeinden (GV) im Wesentlichen durch unvermeidbare Soziallasten und finanzausgleichstechnisch bedingte Zahlungsverpflichtungen entstanden. Aber auch der Personal- und Aufgabenübergang im Zuge der Verwaltungsstruktur-Reform vom Land auf die Stadt- und Landkreise hat dazu beigetragen.

Letzteres bestätigt die Zahl der Beschäftigten in den Kernverwaltungen (Kämmererhaushalt) der Gemeinden (GV) zum 30.06.2005, die gegenüber dem Vorjahr um 8.821 Personen (+ 5,7 v.H.) deutlich zugenommen hat. Nach der Kassenstatistik sind die **Personalausgaben** sogar noch drastischer um 8,7 v.H. angestiegen, obwohl in 2005 keine lineare Anhebung der Bezüge, Vergütungen oder Löhne erfolgt ist (nur Einmalzahlung im Tarifbereich). Dementsprechend ist auch der Anteil der Personalausgaben (2005 rd. 6,2 Mrd. EUR) an den Ausgaben der laufenden Rechnung über den bisherigen Spitzenwert des Jahres 2002 (27,8 v.H.) hinaus auf knapp 27,9 v.H. angestiegen.

Erfahrungsgemäß weichen zwar die Werte der Kassenstatistik zum **laufenden Sachaufwand** erheblich von denen der späteren Jahresrechnungsstatistik ab. Dennoch konnte eindeutig festgestellt werden, dass die Sachaufwendungen - wohl auch als Folge der Verwaltungsstruktur-Reform - überdurchschnittlich bei den Stadtkreisen um 12,4 v.H. und bei den Landkreisen sogar um 27,1 v.H. angestiegen sind, bei den kreisangehörigen Gemeinden dagegen nur um 1,0 v.H.

Im **Sozialbereich** haben zwar durch die Auflösung der beiden Landeswohlfahrtsverbände zum 01.01.2005 erhebliche Veränderungen stattgefunden. Allein durch die weitgehende Übertragung von Aufgaben auf die Stadt- und Landkreise (u.a. Eingliederungshilfe, Hilfe zur Pflege für unter 65-Jährige, Blindenhilfe und Landesblindenhilfe) dürften allerdings keine grundlegenden Ausgabenveränderungen entstanden sein. Auch fließen die bislang den Landeswohlfahrtsverbänden gewährten Schlüsselzuweisungen aus dem Kommunalen Finanzausgleich nun den neuen Aufgabenträgern zu. Dagegen haben sich im Zusammenhang mit „Hartz IV“ für die Landkreise entgegen der vom Bund propagierten Entlastung zusätzliche Belastungen eingestellt.

Die Ausgaben für **Soziale Leistungen** haben insgesamt 4,13 Mrd. EUR betragen, ohne die Leistungsbeteiligungen nach SGB II, Leistungen für Unterkunft, Heizung, Eingliederung und einmalige Leistungen an Arbeitssuchende 3,5 Mrd. EUR. Damit ist die Befürchtung des Landkreistags BW eingetreten, dass die Soziallasten über das bisherige Rekordniveau hinaus weiterhin nicht unwesentlich ansteigen werden. Die Steigerungsquote nach der Kassenstatistik beträgt 19 v.H. (ohne Leistungsbeteiligungen: 8,8 v.H.). Bemerkenswert ist, dass diese Steigerung deutlich über dem mit 11 v.H. vom statistischen Bundesamt für ganz Deutschland ermittelten Wert liegt (früheres Bundesgebiet 8,5 v.H.).

Der Landkreistag BW hat bereits nach der Auswertung der Haushaltspläne der Landkreise in seiner Sozialstudie festgestellt, dass der **Soziale Zuschussbedarf** von 265 EUR/Einw. im Jahr 2003 über 278 EUR/Einw. im Jahr 2004 auf 302 EUR/Einw. für 2005 ansteigen wird. Die **Sozialleistungsquote** der Landkreise, die den Anteil der Ausgaben für Soziales an den allgemeinen Deckungsmitteln (Kreisumlage, Schlüsselzuweisungen, Grunderwerbsteuer, Soziallastenausgleich) angibt, liegt bei 88 v.H. (2004 und 2003: 87 v.H.). Der relative Soziale Zuschussbedarf übersteigt mit 110 v.H. wiederum deutlich das Aufkommen der Landkreise aus der Kreisumlage (2004: 107 v.H.; 2003: 108 v.H.). In Zahlen ausgedrückt geht es dabei im Landesdurchschnitt um einen Betrag von rd. 30 EUR pro Kreiseinwohner. Allerdings dürfte der tatsächliche Wert noch höher ausfallen, weil die Folgen von Hartz IV aufgrund damaliger, zwischenzeitlich aber widerlegter Prognosen in vielen Haushaltsplänen neutral veranschlagt worden sind (zusätzliche Unterbringungskosten für ALG II Empfänger wurden als Entlastung bei den Sozialhilfeleistungen für arbeitsfähige Sozialhilfeempfänger behandelt).

Konsequenz des stetig ansteigenden Sozialen Zuschussbedarfs sind im Ergebnis gleichfalls steigende Kreisumlagen der kreisangehörigen Städte und Gemeinden. Sie mussten 2005 gegenüber dem Vorjahr rd. **87 Mio. EUR mehr an Kreisumlagen** aufbringen (2004 sogar rd. 158 Mio. EUR). Das Kreisumlageaufkommen hat ein Volumen von 2,382 Mrd. EUR oder 271 EUR/Einw. ergeben (2004: 262 EUR/Einw.). Der gewogene Landesdurchschnitt der Kreisumlagesätze ist aber wegen des gleichzeitigen Rückgangs der Steuerkraftsummen der Gemeinden als Bemessungsgrundlage (- 3,5 v.H.) überproportional von 33,62 v.H. im Jahr 2004 auf 36,60 v.H. gestiegen.

Die kommunalen **Sachinvestitionen** sind bei bisher schon niedrigem Niveau erneut um rd. 5,6 v.H. auf rd. 2,9 Mrd. EUR zurückgegangen. Dabei ist bei den kreisangehörigen Gemeinden mit 5,4 v.H. ein stärkerer Rückgang festzustellen als bei den Landkreisen mit 1,2 v.H. Allerdings ist der Vergleich wegen der weit überwiegenden Ausgliederung insbesondere der von den Benutzern i.d.R. kostendeckend finanzierten Abwasserbeseitigungen und Wasserversorgungen aus dem Kernhaushalt in Eigenbetriebe eingeschränkt. Das tatsächliche Investitionsvolumen der Gemeinden (GV) dürfte im Blick auf die zunehmende Verschuldung der Eigenbetriebe höher liegen. Im Übrigen sind die Schwerpunkte der in den Kämmereihaushalten abgewickelten Investitionen unverändert geblieben (hauptsächlich Schulen, Straßen und Abwasserbeseitigung).

Entwicklung der kommunalen Schulden

Die kommunale **Gesamtverschuldung** (Kämmereihaushalte und Eigenbetriebe) hat um 6,2 v.H. oder um rd. 1 Mrd. EUR auf ziemlich genau 16 Mrd. EUR zugenommen. Die seit 2003 andauernde zunehmende Verschuldung hat zu einem **neuen Höchststand** geführt. Gleichzeitig ist aber auch die Zahl der schuldenfreien Gemeinden (Kernhaushalt und Eigenbetriebe) auf 89 angestiegen. Daran wird deutlich, dass die Aufgaben- und Finanzstrukturen der Kommunen sehr unterschiedlich sind.

Der weit überwiegende Schwerpunkt der Kreditaufnahmen war bei den Eigenbetrieben, weil zwischenzeitlich die bedeutendsten öffentlichen Einrichtungen meist aus den Kämmereihaushalten dorthin ausgegliedert sind. Ursächlich dafür ist häufig die größere Transparenz des Eigenbetriebs, die letztlich

auch einen genaueren Überblick über die Finanzierbarkeit größerer Investitionen vermittelt. Insgesamt hat sich die Verschuldung im Eigenbetriebsbereich noch stärker um 12,1 v.H. erhöht, gegenüber 8,9 v.H. im Vorjahr. Besonders auffällig ist die Zunahme der Verschuldung bei den Eigenbetrieben der Landkreise. Mittlerweile entfallen von den Gesamtschulden bereits 46,7 v.H. auf die Eigenbetriebe und 53,3 v.H. auf den Kämmereibereich. Daraus wird auch deutlich, dass der Investitionsschwerpunkt fast ausschließlich bei den durch die Benutzer abgabenfinanzierten Aufgabenbereichen der Daseinsvorsorge liegt (z.B. Energie- und Wasserversorgung, Abwasser- und Abfallbeseitigung). Die Verschuldung im steuerfinanzierten Aufgabenbereichen (der Kämmereihaushalte) hat nur um 0,3 v.H. zugenommen.

Die Schuldenentwicklung bei den Stadtkreisen, kreisangehörigen Gemeinden und Landkreisen in den zurückliegenden fünf Jahren zeigt **Übersicht 4**.

Übersicht 4 Schulden¹ (ohne Krankenhäuser)

nach der Schuldenstandstatistik, Stand jeweiliger 31.12.

erste Unterspalte absolute Veränder. Gegenüber Vor- jahr	01/00 v.H.	2001 EUR/Einw.	02/01 v.H.	2002 EUR/Einw.	03/02 v.H.	2003 EUR/Einw.	04/03 v.H.	2004 EUR/Einw.	05/04 v.H.	2005 EUR/Einw.
Stadtkreise	11,9	2.061	- 19,4	1.652	0,4	1.651	2,9	1695	4,8	1772
Haushalt	19,5	1.362	- 23,7	1.034	0,7	1.037	- 2,6	1007	-3,0	975
Eigenbetriebe	- 0,4	699	- 11,0	618	- 0,2	614	- 12,3	688	16,1	797
ka-Gemeinden	0,5	890	1,9	901	1,7	913	3,7	943	3,4	974
Haushalt	- 1,8	440	2,0	446	3,2	458	- 1,2	451	-1,7	443
Eigenbetriebe	2,8	450	1,8	455	0,3	455	8,5	492	8,2	531
Landkreise	- 9,4	163	- 5,3	153	3,7	158	4,3	164	20,6	197
Haushalt	- 9,0	148	- 3,6	142	3,5	146	6,0	154	12,5	173
Eigenbetriebe	- 13,5	15	- 23,0	11	6,5	12	- 17,4	10	148,2	24
ka-Gemeinden nach Größengruppen (Einw.)										
über 50 000	1,4	1.223	2,9	1.252	1,1	1.260	15,1	1448	2,3	1558
Haushalt	5,7	471	12,3	526	11,9	586	- 1,7	575	-9,8	545
Eigenbetriebe	- 1,1	752	- 2,9	726	- 6,7	674	29,6	873	10,3	1013
20 000 – 50 000	0,4	1.062	2,4	1.069	2,3	1.077	1,6	1092	7,4	1136
Haushalt	- 4,5	497	- 1,2	483	2,0	486	- 1,4	477	-3,5	479
Eigenbetriebe	5,1	565	5,6	586	2,4	591	4,2	615	10,3	657
10 000 – 20 000	- 0,6	942	- 0,1	940	1,7	952	2,4	972	2,5	999
Haushalt	- 3,8	417	0,5	418	0,6	419	- 0,2	417	-3,3	404
Eigenbetriebe	2,1	525	- 0,6	522	2,7	533	4,4	555	6,9	595
5 000 - 10 000	1,6	727	3,5	746	1,8	760	1,0	761	0,2	766
Haushalt	- 0,5	381	3,0	390	3,7	405	- 1,3	396	-2,9	386
Eigenbetriebe	4,0	346	4,0	356	- 0,4	355	3,7	365	3,6	380
3 000 - 5 000	- 0,3	565	0,2	566	- 0,2	561	- 2,0	558	4,8	573
Haushalt	- 1,8	430	0,1	430	0,5	430	- 3,0	423	2,3	424
Eigenbetriebe	4,8	135	0,6	136	- 2,6	131	1,3	135	12,5	149
unter 3 000	1,3	539	2,3	555	2,5	578	2,8	586	-3,5	579
Haushalt	1,1	445	2,2	458	1,3	471	1,2	471	-3	467
Eigenbetriebe	2,1	94	2,7	97	8,4	107	9,6	115	-5,3	112

¹ Ohne Kassenkredite, innere Darlehen und kreditähnliche Rechtsgeschäfte. Graue Zeilen jeweils Kämmerei- und Eigenbetriebsschulden insgesamt.

Die **Kassenkredite** sind im Jahr 2005 erheblich zurückgegangen. Der Gesamtbetrag lag Ende 2005 nur noch bei rd. 250 Mio. EUR gegenüber rd. 1 Mrd. EUR Ende des Vorjahres. Damit ist die Befürchtung in Baden-Württemberg anders als in einigen anderen Bundesländern unbegründet, dass Kassenkredite außer zur Überbrückung von akuten Liquidationsengpässen auch zur Finanzierung von Investitionen eingesetzt werden. Ausschlaggebend für diese rückläufige Entwicklung ist wohl der Anstieg des Zinsniveaus und die damit einhergehende Verteuerung der Kassenkredite.

5.2 Entwicklung 2006

Keine Lösung struktureller Haushaltsprobleme

Die Orientierungsdaten für die **Haushaltsplanung 2006** im Haushaltserlass von Innenministerium und Finanzministerium vom 02.08.2005 sind erkennbar von den allgemein großen Unsicherheiten der Entwicklung der volkswirtschaftlichen Rahmenbedingungen geprägt. Sie berücksichtigen die Ergebnisse der Steuer-schätzung vom Mai 2005, die entgegen den früheren Gepflogenheiten im November 2005 sogar nach oben korrigiert worden sind. Insgesamt wird von einem mittelfristig niedrigen Wirtschaftswachstum ausgegangen werden müssen, welches für sich gesehen kaum ausreichen wird, einen nachhaltig positiven Einfluss auf die kommunalen Haushalte auszulösen.

Besorgniserregend sind die weiter zunehmenden **Soziallasten**. Nach der Prognose z.B. über die Entwicklung der Fallzahlen bei der Eingliederungshilfe ist bis 2007 mit weiter **steigenden Ausgaben** zu rechnen. Erfahrungsgemäß dürften auch die übrigen Sozialausgaben (z.B. Hartz IV) zunehmen. Erste Auswertungen der Kassenstatistik auf Bundesebene bestätigen diese Annahme, die auch die Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände veranlasst hat, für 2006 ein zunehmendes Finanzierungsdefizit des Kommunalsektors zu prognostizieren. Die baden-württembergischen Gemeinden (GV) müssen außerdem noch die Folgen der Verwaltungsstruktur-Reform bei abschmelzenden Landeszuweisungen verkraften.

Haushalte mit weiterhin unzureichender Eigenfinanzierungskraft

Die aus den Ergebnissen der Auswertung der **Haushaltsplanungen 2006** durch Regierungspräsidien und Innenministerium für die Stadt- und Landkreise sowie die Großen Kreisstädte ableitbaren Prognosen deuten darauf hin, dass es zwar nur den **Landkreisen** insgesamt gelingen dürfte, eine **positive Netto-Investitionsrate** zu erwirtschaften. Sechs der 35 Landkreisen werden aber weiterhin keine positive Netto-Investitionsrate erreichen. Dasselbe betrifft vermutlich auch acht der neun **Stadtkreise**. Dramatischer ist allerdings, dass fünf dieser acht Stadtkreise ihre Verwaltungshaushalte 2006 vermutlich nur durch eine mit Vermögensverzehr einhergehende (umgekehrte) Zuführung des Vermögenshaushalts ausgleichen können. Vergleichbar defizitäre Verwaltungshaushalte sind auch bei 44 der 89 **Großen Kreisstädte** zu erwarten (im Vorjahr 48). Die Anzahl der Großen Kreisstädte, die „lediglich“ keine positive Netto-Investitionsrate erwirtschaften können, ist gegenüber dem Vorjahr mit 62 nahezu gleich geblieben. Auch wird die **kommunale Verschuldung** weiter zunehmen.

Das Ergebnis der Eckdatenumfrage belegt erneut, dass viele Haushalte mittlerweile durch eine nachhaltig strukturelle Unterfinanzierung des konsumtiven Bereichs in eine Schieflage geraten sind. Trotz weiter steigender Steuereinnahmen und spürbarer Spar- und Konsolidierungsbemühungen dürften die unvermindert hohen Ausgabezuwächse insbesondere bei den Sozialleistungen und Umlagebelastungen nur schwer finanzierbar sein. Schon deshalb wird sich an dem unzureichenden Investitionsspielraum der Kämmererhaushalte wenig ändern.

Positive Steuerentwicklung

Angesichts der Prognosen der neuesten **Steuerschätzung vom 08./11.05.2006** können die Gemeinden mit einer weiteren Zunahme ihrer Steuereinnahmen rechnen. Die Steigerungsrate wird mit 5,2 v.H. prognostiziert und soll hauptsächlich von der erneut **positiven Gewerbesteuerentwicklung** getragen werden. Eine aktuelle Auswertung des Statistischen Landesamts bestätigt diesen Trend. Nach der Kassenstatistik haben die Gewerbesteuereinnahmen der Städte und Gemeinden im ersten Quartal 2006 gegenüber dem Vorjahr um rd. 25 v.H. zugenommen. Außerdem ist der Gewerbesteuerumlagesatz für 2006 gegenüber dem Vorjahr deutlich von 81 v.H. auf 74 v.H. abgesenkt worden, sodass die Netto-Gewerbesteuern spürbar zunehmen werden. Zusätzlich wird eine Steigerung bei den kommunalen Anteilen an den Gemeinschaftssteuern (Gemeindeanteil an der Einkommen- und Umsatzsteuer) von 3,4 v.H. erwartet. Im Übrigen haben 179 Gemeinden den Gewerbesteuerhebesatz, 155 den Hebesatz für die Grundsteuer A und 183 für die Grundsteuer B erhöht. Einige wenige Gemeinden konnten ihre Hebesätze dagegen senken.

Kreisumlagen durch höhere Bemessungsgrundlagen begünstigt

Der gewogene Durchschnitt der **Kreisumlagesätze** liegt mit 36,43 v.H. gegenüber dem Vorjahr um rd. 0,17 Punkte niedriger (2005: 36,60 v.H.). Dabei ist aufgrund der höheren Steuerkraftsummen der kreisumlagepflichtigen Gemeinden von einer nominellen Steigerung des **Kreisumlageaufkommens** um 151 Mio. EUR (+ 6,36 v.H.) auf insgesamt rd. 2,5 Mrd. EUR (286,12 EUR/Einw.) auszugehen. Der höchste Kreisumlagesatz beträgt 43,1 v.H., der niedrigste 29,3 v.H. An der regional unterschiedlichen Ausprägung der Kreisumlagesätze hat sich nichts geändert. Die Kreisumlagesätze sind im Regierungsbezirk Stuttgart mit durchschnittlich 39,70 v.H. deutlich höher als in den anderen Regierungsbezirken (Karlsruhe 33,52 v.H., Tübingen 33,74 v.H. und Freiburg 35,68 v.H.).

Im Übrigen nur wenig positive Aspekte

Ein kleiner positiver Effekt dürfte bei steuerschwachen Gemeinden im kommunalen **Finanzausgleich** eintreten. Die steuerstarken Kommunen haben nämlich infolge ihrer höheren Gewerbesteuereinnahmen 2004 entsprechend höhere Finanzausgleichsumlagen zu leisten bei gleichzeitig zurückgehenden eigenen Ansprüchen auf Schlüsselzuweisungen. Insoweit findet eine gewisse Umverteilung der Finanzausgleichsmasse zugunsten steuerschwächerer Kommunen statt. Andererseits darf der auf das Jahr 2006 entfallende Konsolidierungsbeitrag der Kommunen für den Landeshaushalt nicht vergessen werden (Haushaltsstrukturgesetz 2005 vom 01.03.2005, GBl. S. 145). Hinzu kommt noch eine parallel zum Nachtragshaushalt des Landes für 2006 erfolgte Änderung des

Finanzausgleichsgesetzes (Änderungsgesetz vom 01.12.2005, GBl. S. 704) mit einer zulasten der Kommunen gehenden Kürzung der Finanzausgleichsmasse um zusammen 38 Mio. EUR (Umsetzung der Spitzabrechnung der Belastung des Landes im Länderfinanzausgleich durch die Steuerkraft der Gemeinden). Außerdem erfolgte (rückwirkend zum 01.01.2005) eine Aktualisierung der laufenden Abschmelzung der vom Land den Stadt- und Landkreisen zu gewährenden Ausgleichsleistungen für die durch die Verwaltungsstruktur-Reform übertragenen Aufgaben. Ob dies die Stadt- und Landkreise auch durch entsprechende Ausgabenminderungen kompensieren können (Effizienzrendite bis 2011 20 v.H.), ist abzuwarten. Dagegen besteht bei den Personalausgaben grundsätzlich Planungssicherheit, da mit den Tarifparteien Einmalzahlungen und keine linearen Erhöhungen vereinbart sind. Beim laufenden Sachaufwand dürfte schon wegen der bevorstehenden Umsatzsteuererhöhung eine leichte Zunahme zu erwarten sein.

5.3 Ausblick 2007

Maßgebend für alle öffentlichen Haushalte wird die mittlerweile beschlossene Umsatzsteuererhöhung um drei Prozentpunkte von 16 auf 19 v.H. sein. Vorgesehen ist, dass die Einnahmen aus zwei Prozentpunkten dem Bund, den Ländern und Gemeinden zur nachhaltigen Stützung ihrer Haushalte dienen sollen. In Baden-Württemberg soll primär aber nur das Land davon profitieren. Im Übrigen sollen nach der **Steuerschätzung vom Mai 2006** die Steuereinnahmen 2007 bei den Gemeinden lediglich um 1,5 v.H. ansteigen. Der Eintritt dieser Prognosen wird aber maßgeblich von der Entwicklung der Binnenkonjunktur infolge der Umsatzsteuererhöhung beeinflusst.

Der **Gemeindeanteil an der Einkommensteuer** soll nach den Orientierungsdaten des Innenministeriums für die mittelfristige Finanzplanung der Kommunen um 5 v.H. zunehmen, sofern keine weiteren Steuersenkungen realisiert werden. Bei Umsetzung des als Baustein zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte vorgesehenen **Steueränderungsgesetzes 2007** sind durch eine Verbreiterung und Stabilisierung der Besteuerungsbasis schließlich auch positive Auswirkungen auf die kommunalen Haushalte zu erwarten. Gestützt wird die kommunale Einnahmenseite in 2007 durch einen nach wie vor reduzierten **Gewerbesteuerumlagesatz** von 74 v.H.. Bei gesonderter Betrachtung der Landkreise dürften diese auch von den weiter ansteigenden Steuerkraftsummen der kreisangehörigen Gemeinden profitieren.

Ausgabenseitig sieht die mittelfristige Finanzplanung in den Jahren 2006 bis 2009 ein begrenztes Wachstum der bereinigten Gesamtausgaben von jeweils 1 v.H. vor. Ob dieser dem aktuellen Beschluss des Finanzplanungsrats entsprechende Wert auch eingehalten werden kann, wird entscheidend von der Entwicklung der Ausgaben im Sozialbereich abhängen; die bisherigen Erkenntnisse lassen aber eher Gegenteiliges erwarten. Dazu passt als Hypothek für die Kommunen, dass im Entwurf des Bundeshaushalts 2007 z.B. die Mittel für Unterkunftskosten Langzeitarbeitsloser zwar enthalten, aber gleichzeitig mit dem Hinweis auf die grundsätzliche Verpflichtung der Kommunen versehen sind. Hinzu kommen die weiteren Auswirkungen der Verwaltungsstruktur-Reform, insbesondere die Entwicklung der Personal- und Sachkosten im Verhältnis zu den abgeschmolzenen Erstattungen des Landes. Insgesamt bleibt zu wün-

schen, dass sich die derzeit erkennbaren **Ansätze einer Konjunkturerholung** nicht nur als Vorzieheffekte wegen der absehbaren Umsatzsteuererhöhung entpuppen, sondern verfestigen.

Weiterhin wäre wegen der immer größeren Abhängigkeit der Kommunalhaushalte von der Finanzlage des Bundes eine Stabilisierung des Bundeshaushalts vorteilhaft. Vor diesem Hintergrund sehen die Zukunftsprognosen für die Kommunen in Baden-Württemberg wieder etwas besser aus als bisher. Mit den erwarteten Einnahmesteigerungen werden sie sicherlich in der Lage sein, auch künftig ihre Aufgaben zum Wohle ihrer Bürger und Einwohner nachhaltig zu erfüllen, sofern die sozialen Lasten nicht aus dem Ruder laufen.

6 Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

6.1 Vorbereitungen und Aktivitäten der *GPA*

Schwerpunktthema im Haushalts- und Rechnungswesen ist die Vorbereitung der Prüfungs- und Beratungstätigkeit auf die bevorstehende Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik auf der Grundlage der vom Innenministerium erarbeiteten Referentenentwürfe zur Änderung der GemO und zur Neufassung der GemHVO-Doppik. Den Umstellungsprozessen steht die *GPA* aufgeschlossen gegenüber und möchte durch eine aktive Beteiligung zur Erreichung der damit verfolgten Ziele beitragen und vor allem die neue Haushaltssteuerung durch die kommunalen Hauptorgane unterstützen. Deshalb wird sie die Umstellungsbemühungen der Kommunen im Rahmen ihrer Möglichkeiten auch im Wege der Beratung unterstützen und die Umstellungsprozesse zeitnah in ihre Prüfungshandlungen einbeziehen.

Nachfolgend wird in diesem Geschäftsbericht zur Unterstützung umstellungswilliger Kommunen mit einigen grundsätzlichen Beiträgen zum NKHR begonnen. Diese Reihe wird künftig fortgesetzt und soll dazu beitragen, dass sich die Kommunen bereits frühzeitig mit den einzelnen Umstellungsprozessen befassen und rechtzeitig aus eigener Kraft mit den notwendigen Vorbereitungen beginnen können. Darüber hinaus wird die *GPA* die aus ihrem landesweiten Überblick gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnisse sowie ihre Rechtsauffassung zu strittigen Problembereichen regelmäßig durch *GPA*-Mitteilungen den Kommunen und Rechtsaufsichtsbehörden übermitteln. Derzeit steht sie im engen Kontakt zu den beiden Pilotgemeinden in Baden-Württemberg, die auf der Grundlage von Ausnahmegenehmigungen ihr Haushalts- und Rechnungswesen zum Jahresbeginn umgestellt haben. Im Laufe des Jahres werden auch deren Umstellungsprozesse zeitnah überörtlich geprüft werden. Die *GPA* ist ferner mit der Prüfung der von der Datenzentrale für das NKHR entwickelten ADV-Programme befasst und hat u.a. unter Mitwirkung des Innenministeriums, der Kommunalen Landesverbände und von Praktikern aus den Verwaltungen Vorschläge zur Anpassung der Buchführungsvorschriften und des Kassenrechts an das NKHR erarbeitet.

Aufgrund der starken Anlehnung des NKHR an handelsrechtliche Bestimmungen hat sich die *GPA* auch selbst organisatorisch entsprechend aufgestellt und intern den Fachbereich der handelsrechtlich ausgerichteten Wirtschaftsführung und des Rechnungswesens der kommunalen Unternehmen mit dem Haushaltsrecht der Kommunen zusammengeführt. Zudem ist zur Lösung NKHR-spezifischer Fragestellungen eine spezielle Arbeitsgruppe eingerichtet worden, der auch erfahrene Fachprüfer angehören, die überwiegend bei Kommunen mit realisierten Umstellungsprozessen eingesetzt werden. Außerdem wird sie sich alsbald mit geeigneten Kennzahlen für eine auf den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen ausgerichtete kommunale Finanzanalyse beschäftigen. Abgerundet wird die herausragende Bedeutung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens innerhalb der *GPA* durch eine Lenkungsgruppe, die sich insbesondere auch mit übergreifenden Problemstellungen beschäftigt und geschäftspolitische Grundsatzfragen entscheidet.

6.2 Ziele der Haushaltsreform

Das NKHR ist Ausfluss der seit Anfang der 90er Jahre bundesweit angestellten Überlegungen mit dem Ziel einer effizienteren Steuerung der Kommunalverwaltungen (Stichwort: Neues Steuerungsmodell). Dabei ist übereinstimmend angestrebt worden, die bisherige Verwaltungssteuerung mittels Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung) durch eine Steuerung nach konkret definierten, von dem kommunalen Hauptorgan für die kommunalen Dienstleistungen im Haushaltsplan vorgegebenen Zielen zu ersetzen (Outputsteuerung). Die damit befassten Fachkreise kamen dabei zu der Erkenntnis, dass das grundsätzlich zahlungsorientierte kamerale Rechnungswesen die für diese outputorientierte Verwaltungssteuerung erforderlichen Informationen nicht liefern kann. Deshalb wurde die Forderung nach einer umfassenden Reform des kommunalen Haushaltsrechts auf der Grundlage des Ressourcenverbrauchskonzepts erhoben.

Mit dem NKHR soll somit die neue kommunale zielorientierte Verwaltungssteuerung umgesetzt werden. Teil des Reformprojekts ist auch der Wechsel vom kameralen auf den doppischen Rechnungsstil. Der Wechsel des Buchführungssystems allein, ohne die Übernahme der übrigen steuerungsorientierten Rahmenbedingungen, bliebe hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse einer Kommune allerdings weitgehend wirkungslos, da die Doppik wie die Kameralistik letztlich auch nur Datenmaterial liefert, das in steuerungsrelevante Erkenntnisse und Vorgaben umgesetzt werden muss. Deshalb ist für den Erfolg der Umstellung einer Kommune auf das NKHR die frühzeitige Einbindung der für die Verwaltungssteuerung zuständigen kommunalpolitischen Entscheidungsträger in den Umstellungsprozess wichtig.

6.3 Gesetzgebungsverfahren in Baden-Württemberg

In den Ländern Hessen, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen sind die gesetzlichen Regelungen zum NKHR bereits in Kraft. Die Mehrheit der übrigen Bundesländer plant die Einführung zum 01.01.2007. In Baden-Württemberg ist damit zu rechnen, dass die vom Innenministerium auf der Grundlage der Beschlüsse der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 erstellten Änderungsentwürfe zur Gemeindeordnung und Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik voraussichtlich im Laufe des Jahres 2007 vom Landtag behandelt und verabschiedet werden, sodass die Anwendung des NKHR auf gesetzlicher Grundlage ab 2008 zu erwarten sein dürfte.

Nach dem gegenwärtigen Diskussionsstand sollen den Kommunen für den Umstieg ein großzügiger Übergangszeitraum von voraussichtlich 6 Jahren und innerhalb dieses Zeitraums weitere Erleichterungen eingeräumt werden. Danach ist der späteste Zeitpunkt für die Anwendung des NKHR voraussichtlich das Haushaltsjahr 2014. Bei den schon vorher das NKHR anwendenden Kommunen können bei der Beurteilung der Gesetzmäßigkeit der Haushalte die nicht erwirtschafteten Abschreibungen und Rückstellungen außer Betracht bleiben, wenn mindestens die Tilgungen nach bisherigem Recht erwirtschaftet werden. Im Übrigen ist beabsichtigt, die vorgesehenen Regelungen über den Haushaltsausgleich unter Mitwirkung der Kommunalen Landesverbände bis zum Haushaltsjahr 2014 zu überprüfen (Revisionsklausel).

Auch wenn wesentliche Ziele und Elemente der Haushaltsreform zunächst ausgesetzt werden, bleiben die Einführung der outputorientierten Steuerung zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns und die dazu notwendige Informationsgewinnung als Hauptziele bestehen. Bei rechtzeitigem Beginn ist ausreichend Zeit vorhanden, die notwendigen Umstellungsprozesse sachgerecht vorzubereiten und mit eigenem Personal ohne fremde Hilfe zu erledigen.

6.4 Allgemeines

Zur Erreichung der Ziele des bundesweiten Reformprozesses des Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens ist zunächst das reine Geldverbrauchs-konzept der Kameralistik auf ein produktbezogenes Ressourcenverbrauchs-konzept auf doppischer Grundlage umzustellen. **Ressourcenverbrauch** in diesem Sinne ist der als „Aufwand“ bezeichnete Verzehr von Vermögen (auch Sachvermögen). Das **Ressourcenaufkommen** - „Ertrag“ in Form von Steuern, Gebühren, Beiträgen und Zuweisungen - ist dazu bestimmt, das verzehrte Vermögen zu ersetzen und so die finanzielle Überlebensfähigkeit eines Gemeinwesens auf Dauer zu sichern. Die Begriffe Aufwand und Ertrag entsprechen der Terminologie des kaufmännischen Rechnungswesens. Dem neuen Rechnungskonzept liegt das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit zugrunde, nach dem jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen durch Abgaben wieder ersetzen soll. Aus Gründen der Praktikabilität ist dieses Prinzip auf die interperiodische Gerechtigkeit heruntergebrochen worden, nach der die Deckung des Ressourcenverbrauchs in jeder Rechnungsperiode (Haushaltsjahr), spätestens im letzten Jahr der Finanzplanung durch Ressourcenaufkommen gefordert wird. Dabei sind im Vergleich zum kameralistischen Geldverbrauchs-konzept der Werteverzehr (z.B. Abschreibungen) des gesamten (unbeweglichen und beweglichen) Vermögens (Anlage- und Finanzvermögen) darzustellen und die Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahres unabhängig von den Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen (z.B. aus der Bildung von Rückstellungen).

Erst mit dem vollständigen Ansatz des gesamten Ressourcenverbrauchs in der Haushaltsplanung und der Rechnungslegung ist - bezogen auf die einzelnen Verwaltungsleistungen (Produkte) - eine Verbesserung der Verwaltungssteuerung möglich. Dazu bedarf es aber auch noch der Vereinbarung von Leistungs- und Finanzziele mit dem jeweiligen Produktverantwortlichen im Rahmen der produktorientierten Haushaltsplanung. Im Zuge der Rechnungslegung ist die Zielerreichung zu kontrollieren und bei deren Verfehlung sind entsprechende Maßnahmen zu ergreifen. Somit ist mit der Haushaltsreform auch eine stärkere Dezentralisierung der Bewirtschaftungsbefugnis für den Ressourceneinsatz auf die Fachebene verbunden.

6.5 Komponenten der Haushaltsplanung und des Rechnungswesens

Die steuerungsrelevanten Informationen werden aus dem doppischen Rechnungswesen gewonnen und insbesondere im Haushaltsplan entsprechend den örtlichen Verhältnissen aufbereitet. Der doppische Haushalt besteht aus dem Ergebnishaushalt und dem Finanzhaushalt. Neben diesen beiden entspre-

chenden Rechnungskomponenten besteht der doppische Jahresabschluss auch noch aus der Vermögensrechnung (Bilanz). Die einzelnen Komponenten des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses dienen den nachfolgend beschriebenen Zwecken.

6.5.1 Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung

Im **Ergebnishaushalt bzw. der Ergebnisrechnung** sind das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch einer Rechnungsperiode insgesamt darzustellen. Somit enthält diese Planungs- und Rechnungskomponente sämtliche Erträge und Aufwendungen eines Haushaltsjahres und entspricht im Wesentlichen der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung. Gegenüber der Kameralistik sind zusätzlich für das gesamte Vermögen die den Werteverzehr darstellenden Abschreibungen und die im Haushaltsjahr wirtschaftlich verursachten erfolgswirksamen Vorgänge (z.B. aus der Bildung/Auflösung von Rückstellungen, Ertragszuschüssen, Rechnungsabgrenzungsposten) unabhängig von der Zahlungswirksamkeit anzusetzen. Damit ist u.a. der Nachweis zu erbringen, ob entsprechend dem Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit der Ressourcenverbrauch durch Ressourcenaufkommen gedeckt ist oder nicht. Dieses Ergebnis wird somit vor allem darüber Auskunft geben, ob die Haushaltswirtschaft ordnungsgemäß geführt wird und die Aufgabenerfüllung der Kommune gesichert ist. An diesem Ergebnis wird auch die Gesetzmäßigkeit eines kommunalen Haushalts zu beurteilen sein. Ein unausgeglichener Ergebnishaushalt führt aber nicht zwangsläufig zur Rechtswidrigkeit des Haushalts. Er ist immer noch gesetzmäßig, wenn im Finanzplanungszeitraum unter Berücksichtigung der Fehlbeträge in einem mehrstufigen Verfahren auch durch den Einsatz eines (außerordentlichen) Sonderergebnisses bzw. von Überschussrücklagen und durch Ausschöpfung aller Sparmöglichkeiten spätestens im letzten Jahr ein Ausgleich darstellbar ist. Ist dies nicht möglich, kann die Gesetzmäßigkeit durch ein Haushaltsstrukturkonzept nachgewiesen werden, das den Haushaltsausgleich in den nächsten fünf Jahren sicherstellt.

Nach den derzeit vorgesehenen Übergangsbestimmungen sollen diese Ausgleichsbestimmungen aber bis zum Jahr 2014 ausgesetzt und zusammen mit den Kommunalen Landesverbänden auch nochmals überprüft werden. Solange soll die Gesetzmäßigkeit der Haushalte auch bei den auf das NKHR umgestiegenen Kommunen im Wesentlichen nach bisherigem Recht weiter beurteilt werden. Dazu wird nach Auffassung der *GPA* allerdings eine Überleitungsrechnung „vom doppischen zum kameralen Haushaltsergebnis“ notwendig sein, in der die Finanzierung der Tilgungen ohne Berücksichtigung nicht erwirtschafteter Abschreibungen und Rückstellungen bei einem nach derzeitigen Regelungen ausgeglichenen Haushalt nachzuweisen ist.

6.5.2 Finanzhaushalt und Finanzrechnung

Mit dem **Finanzhaushalt bzw. der Finanzrechnung** sollen neben der Investitions- und Finanzierungstätigkeit vor allem auch die Entwicklung der liquiden Mittel dargestellt werden. Sie entsprechen im Wesentlichen der handelsrechtlichen Kapitalflussrechnung, die aber nur für Konzerne vorgeschrieben ist. Insoweit stellt die Planungs- und Rechnungskomponente im Vergleich zur Privatwirtschaft für die Kommunen ein zusätzliches Instrument zur Beurteilung der Finanzlage dar. Darunter ist die Fähigkeit der Kommune zu verstehen, ihren Zah-

lungsverpflichtungen nachkommen zu können. Im Finanzhaushalt und in der Finanzrechnung werden die Ein- und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit des Ergebnishaushalts/der Ergebnisrechnung sowie der Investitions- und Finanzierungstätigkeit dargestellt. Die beiden letztgenannten Bereiche entsprechen im Wesentlichen dem bisherigen Vermögenshaushalt. Der Zahlungsmittelsaldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit entspricht dem Cashflow aus laufender Tätigkeit der kaufmännischen Kapitalflussrechnung und zeigt gemeinsam mit dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit die Innenfinanzierungskraft (einschl. Erträgen aus Steuern) auf. Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit stellt dagegen die Außenfinanzierung dar. Darüber hinaus enthält die Finanzrechnung die haushaltsfremden, durchlaufenden Zahlungen, die im Finanzhaushalt nicht zu veranschlagen sind.

Der Finanzhaushalt ist grundsätzlich nicht auszugleichen. Für die Finanzplanung ist allerdings vorgesehen, dass spätestens im letzten Jahr neben den Erträgen und Aufwendungen auch die Investitionsauszahlungen und deren Deckungsmöglichkeiten ausgeglichen sein sollen, sofern kein Haushaltsstrukturkonzept besteht (§ 9 Abs. 4 E-GemHVO). Die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich bezieht sich als Konsequenz aus dem Ressourcenverbrauchskonzept nur auf die ordentlichen Aufwendungen und Erträge des Ergebnishaushalts und nicht wie bisher auf den Gesamthaushalt aus Verwaltungs- und Vermögenshaushalt. Gleichwohl kommt der Beurteilung der Finanzlage als Ergebnis des Finanzhaushalts genauso große Bedeutung zu wie der Ertragslage als Ergebnis des Ergebnishaushalts. Ihre Entwicklung ist nämlich sowohl für die Beurteilung der Gesetzmäßigkeit des Haushalts als auch für Investitionsentscheidungen der Kommunen maßgebend von Bedeutung. Insofern und im Blick auf die intergenerative Gerechtigkeit erscheint auch ein Ausgleich der Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzhaushalts sinnvoll.

Die Finanzrechnung ist nicht wie die handelsrechtliche Kapitalflussrechnung aus dem Jahresabschluss abzuleiten, sondern ganzjährig mitzuführen. Damit gibt sie unterjährig Auskunft über die jeweilige Liquiditätslage. Dieser Saldo der Einzahlungen und Auszahlungen entspricht den in der Vermögensrechnung (Bilanz) auszuweisenden liquiden Mitteln.

6.5.3 Teilhaushalte und Teilrechnungen

Die mit der Haushaltsreform angestrebte Verbesserung der Verwaltungssteuerung wird durch eine neue Gliederung des Haushaltsplans und des Rechnungswesens umgesetzt. Statt der bisherigen Gliederung in Einzelpläne wird der Gesamthaushalt in **Teilhaushalte** gegliedert. Die Teilhaushalte bestehen aus einem **Teilergebnishaushalt** und einem **Teilfinanzhaushalt** und bilden ein Budget (Bewirtschaftungseinheit). Sie sind mindestens nach den 21 Produktbereichen zu gliedern, die in dem Produktplan Baden-Württemberg vorgegeben sind und den Gliederungsplan nach der VwV-Gliederung und Gruppierung ersetzen. Die Gliederung kann aber auch nach der jeweiligen örtlichen Verwaltungsorganisation erfolgen. Eine darüber hinausgehende tiefere Gliederung nach Produktgruppen, Einzelprodukten oder auch örtlichen Organisationseinheiten ist der Entscheidung der einzelnen Kommune vorbehalten. Deshalb hat jede Kommune vor dem Umstieg auf das NKHR festzulegen, ob sie an der bisherigen stark differenzierten Haushaltsgliederung festhalten oder zu einer auf wesentliche Merkmale aggregierten Darstellung übergehen will. Für diese

Entscheidung ist insbesondere maßgebend, ob sich die politische Steuerung auf die in den Produktbereichen zusammengefassten Gesamtleistungen beschränken oder ihre Einflussmöglichkeiten über einzelne Produktgruppen hinaus sogar auf einzelne Produkte ausdehnen will. Eine frühzeitige Diskussion darüber mit den politischen Entscheidungsträgern ist zu empfehlen. Derzeit zeichnet sich eher die Tendenz zum Umstieg entsprechend der vorhandenen Verwaltungsorganisation ab. Dies hat den Vorteil, dass größere Veränderungen in der Verwaltungsorganisation vermieden werden. Dagegen hätte eine von der bisherigen Verwaltungsorganisation stark abweichende Haushaltsgliederung möglicherweise eine Anpassung und weitgehende Zusammenfassung der Aufgaben-, Fach- und Ressourcenkompetenzen zur Folge.

Die Frage des Detaillierungsgrads ist von den örtlichen Verhältnissen abhängig, insbesondere von der Größe und Verwaltungskraft der Kommune. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass bei einem höheren Detaillierungsgrad vor allem die Verteilung der Steuerungskosten und Serviceleistungen auf eine größere Anzahl von Produkten hauptsächlich in der Teilergebnisrechnung aufwendiger ist. Die Haushaltstransparenz dürfte dadurch aber gewinnen. Im Blick auf die mit der outputorientierten neuen Verwaltungssteuerung verfolgten Ziele, die auch spezielle Zielvereinbarungen und Zielüberprüfungen mit dem jeweiligen Budgetverantwortlichen erfordern, kann derzeit noch nicht eingeschätzt werden, ob eher eine grobe oder detailliertere Haushaltsgliederung vorteilhafter ist. Jedenfalls sind die **Teilhaushalte** primäre Instrumente zur **internen Steuerung** des Verwaltungshandelns, während dem **Gesamthaushalt** in erster Linie eine **externe Informationsfunktion** zukommt.

Die Rechnungskomponenten zur Ergebnis- und Finanzplanung sind die Ergebnis- und Finanzrechnung, mit denen im Wesentlichen die Erreichung der vorgegebenen Planungsziele nachzuweisen ist. Bei Zielabweichungen können dann die Ursachen festgestellt und entsprechende Korrekturmaßnahmen ergriffen werden.

6.5.4 Vermögensrechnung/Bilanz

Neben der Ergebnis- und Finanzrechnung einschließlich der Teilrechnungen besteht der Jahresabschluss noch aus der **Vermögensrechnung**, die mit der kaufmännischen **Bilanz** vergleichbar ist. Eine Planbilanz als entsprechende Plankomponente ist nicht aufzustellen. Die Vermögensrechnung (Bilanz) enthält Informationen über das Vermögen und dessen Finanzierung, die es in der kameralen Jahresrechnung bisher nicht gibt. Die Kommune hat beim Umstieg auf das NKHR erstmals eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, in der alle (beweglichen, unbeweglichen und sonstigen) Vermögensgegenstände samt Forderungen und Geldbeständen sowie die Schulden mit ihrem Wert anzusetzen sind. Beim Umstieg auf das NKHR und am Ende eines jeden Haushaltsjahres ist mittels Inventur ein Inventar zu erstellen und dieses mit der Eröffnungs- und sodann mit den Schlussbilanzen abzustimmen. Somit gibt die Bilanz zum jeweiligen Stichtag unter Einbezug der Ergebnisse der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung Auskunft über die Zusammensetzung und den Wert des gesamten Vermögens sowie über Art und Anteile der zur Finanzierung eingesetzten Mittel. Zudem sind auch die in der jeweiligen Rechnungsperiode wirtschaftlich verursachten Verpflichtungen unabhängig von ihrer meist späteren Zahlung gesondert auszuweisen (z.B. Pensionsrückstellungen). Insoweit vermittelt

die Bilanz einen umfassenden Überblick über die tatsächliche Vermögenslage, wie sie bei der Kameralistik nicht möglich ist.

6.5.5 Jahresabschluss

Mit dem doppelischen **Jahresabschluss** ist somit eine umfassende Darstellung der finanzwirtschaftlichen Verhältnisse wie bei privatwirtschaftlichen Unternehmen möglich. Sie ergeben sich aus der Gesamtschau über die Ertragslage nach der Ergebnisrechnung sowie über die Finanzlage nach der Finanzrechnung und die Vermögenslage nach der Bilanz. Dazu sind aber auch die vorgeschriebenen **Anhangsangaben** über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie über die Ausübung etwaiger Wahlrechte zu berücksichtigen. Der sich auch aus diesen Kriterien ergebende Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Kommune ist von der Verwaltung unter Hinweis auf Planabweichungen in einem **Rechenschaftsbericht** darzustellen und zu erläutern, der im Wesentlichen dem handelsrechtlichen Lagebericht entspricht.

Infolge der zahlreichen Ausgliederungen von Aufgabenbereichen aus den Kommunalhaushalten ist eine finanzwirtschaftliche Gesamtsicht nur schwer möglich. Deshalb sind insbesondere die Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe, Eigen- und Beteiligungsgesellschaften, der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften, rechtlich selbständigen kommunalen Stiftungen sowie der sonstigen kommunalgestützten, selbständigen Aufgabenträger mit dem Kommunalen Jahresabschluss grundsätzlich zu einem Gesamtabschluss zu konsolidieren, wenn mehr als drei dieser externen Aufgabenträger vorhanden sind. Allerdings soll die Konsolidierungspflicht bis 2017 ausgesetzt werden.

Im Zusammenhang mit der Anwendung des NKHR wird häufig auf handelsrechtliche Sichtweisen verwiesen. Es ist aber zu beachten, dass die handelsrechtlichen Vorschriften auf den Gläubigerschutz ausgerichtet sind, während bei den Kommunen hauptsächlich die Erfüllung auch aufgabenbedingt defizitärer Einrichtungen der Daseinsvorsorge im Vordergrund steht. Deswegen sind im Entwurf der GemHVO-Doppik auch vom Handelsrecht abweichende Ansätze vorgesehen, weshalb eine uneingeschränkte handelsrechtliche Auslegung der vorgesehenen Bestimmungen über die Haushaltsführung und das Rechnungswesen nicht sachgerecht wäre.

6.6 Vorbereitende Maßnahmen

Für die Umstellung auf das NKHR ist eine **gründliche Projektplanung** erforderlich. Besonders wichtig ist aber auch, dass die Verwaltungsführung und das politische Hauptorgan (Gemeinderat, Kreistag) hinter dem Projekt stehen und die übrige Verwaltung frühzeitig informiert und eingebunden wird. Für die Umstellung sollte eine ausreichende Zeitspanne vorgesehen werden. Die Dauer der Umstellungsphase ist hauptsächlich abhängig von der Größe der Kommune, der quantitativen und qualitativen Verwaltungskraft sowie der vorhandenen Anlagenbewertung. Hinsichtlich der Vermögens Erfassung und -bewertung werden es insbesondere die badischen Kommunen etwas leichter haben, sofern die Vermögensrechnung nicht zu aggregiert (weiter) geführt worden ist. Nach Auffassung der *GPA* sollte der gesamte Umstellungsprozess von den Kommunen weitestgehend selbst mit eigenem Personal erledigt werden, zumal der Gesetzgeber für die erstmalige Vermögens Erfassung und -bewertung er-

hebliche Erleichterungen zulässt. Die *GPA* ist auch gerne bereit, die Kommunen bei der Lösung ihrer Fragestellungen praxisorientiert und kompetent zu unterstützen.

Bei der Projektplanung für die Umstellung auf das NKHR sind insbesondere folgende Verfahrensschritte zu berücksichtigen:

- Information des Gemeinderats über die Einführung und Grundsatzbeschluss,
- Festlegung des Projektverantwortlichen und der Projektteams. Es wird empfohlen, z.B. für die Anlagenerfassung und -bewertung, die Haushaltsplanung mit Budgetierung, die Finanzbuchhaltung und die Auswahl der Software einzelne Projektteams einzusetzen,
- Schulung der mit der Umstellung betrauten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter,
- Auswahl einer geeigneten Standardsoftware (evtl. auch für die Inventarisierung und Bewertung des Vermögens),
- Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden (z.B. Grundstücke, Gebäude, Straßen, bewegliches Vermögen, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten),
- Bereinigung der kameralen Haushaltsrechnung von „Altlasten“, insbesondere von problematischen Kasseneinnahmeresten,
- Erstellen eines Produktplans für die Haushalts- und Rechnungsgliederung,
- Erstellen des ersten produktorientierten doppischen Haushalts,
- Erstellen eines Kontenplans (auf der Grundlage des Kontenrahmens),
- Organisation der doppischen Finanz- und ggf. Geschäftsbuchhaltung,
- Erstellen der Eröffnungsbilanz.

Die *GPA* empfiehlt eine möglichst frühzeitige Befassung mit dem NKHR, auch wenn derzeit erst an eine spätere Umstellung gedacht wird. Die Vermögenserfassung und -bewertung jedenfalls sollte zumindest in Teilbereichen bereits jetzt angegangen werden. Dabei ist vor allem im Blick auf das veränderte Verwaltungsgebührenrecht (neuerdings Gebühren für öffentliche Leistungen ausgenommen Benutzungsgebühren) zu berücksichtigen, dass Verwaltungsgebühren ab dem nächsten Jahr kostendeckend zu erheben sind und für die notwendigen Kalkulationen der Wert des für die Verwaltungsleistungen verwendeten Vermögens (Verwaltungsgebäude einschl. Grundstücke, Ausstattungs- und Ausrüstungsgegenstände, Geräte usw.) baldmöglichst festzustellen ist.

6.7 Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens

Im Rahmen des Ressourcenverbrauchskonzepts ist der periodengerechte Werteverzehr (Abschreibungen) des gesamten Vermögens einer Kommune darzustellen. Dies erfordert zuerst die Erfassung aller Vermögensgegenstände mittels

Inventur und deren Wertfeststellung. Die Ergebnisse sind in einem Inventar festzuhalten. Dasselbe gilt für die zu deren Finanzierung von Dritten erhaltenen Zuweisungen, Zuschüsse und Beiträge (Ertragszuschüsse). Der Ansatz von Abschreibungen und die Auflösung bzw. Absetzung von Ertragszuschüssen ist bisher nur bei Hilfsbetrieben und Einrichtungen vorzunehmen, die i.d.R. ganz oder zum Teil aus Entgelten finanziert werden (sog. kostenrechnende Einrichtungen). Die dafür schon bisher geführten Nachweise können grundsätzlich in das NKHR übernommen werden (z.B. Bauhof, Friedhof, Abwasserbeseitigung, Wasserversorgung). Das gilt grundsätzlich auch für die Werte aus der Vollvermögensrechnung (VVMR), die wohl überwiegend von Kommunen im badischen Landesteil geführt wird. Allerdings dürften diese nach Erfahrungen der *GPA* nur eingeschränkt verwendet werden können, da sie meistens in stark aggregierter Form vorliegen (z.B. Sammelposten für alle bebauten Grundstücke und Gebäude). Wegen der vorgesehenen Einzelbewertung, aber auch wegen einer sachgerechten Wertfortschreibung (z.B. Abgänge, Wertminderung) werden trotz VVMR wohl für eine Vielzahl von Vermögensgegenständen die Wertansätze ermittelt werden müssen. Die Erfassung und Wertfeststellung erstrecken sich im Wesentlichen im Bereich des unbeweglichen Vermögens auf die Grundstücke, Gebäude, Gemeinde- und Kreisstraßen, Wege und Plätze sowie im Bereich des beweglichen Vermögens auf die Ausstattungs- und Ausrüstungsgegenstände (z.B. Telefon, EDV, Mobiliar, Fahrzeuge und sonstige Geräte). Diese umfassende erstmalige Wertermittlung ist ein sehr zeitaufwendiger Schwerpunkt der Umstellung auf das NKHR und sollte daher frühzeitig angegangen und durch entsprechend vorbereitete Projektgruppen durchgeführt werden. Mit eigenem Personal wird in kleineren bis mittleren Gemeinden für diesen Umstellungsprozess realistischerweise ein Zeitraum von mindestens ein bis zwei Jahren anzunehmen sein.

Das gesamte Vermögen ist grundsätzlich zu historischen **Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich der aufgelaufenen Abschreibungen** auszuweisen. Den Kommunen soll aber ein **Wahlrecht** eingeräumt werden, ihr Vermögen in das Verwaltungsvermögen und in das realisierbare Vermögen zu trennen. Zum realisierbaren Vermögen gehört insbesondere das zum Verkauf bestimmte Bauland und Bauerwartungsland sowie das wirtschaftlich genutzte Grundvermögen. Letzteres umfasst das land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundvermögen einschließlich der Bauten sowie den Aufwuchs (z.B. Wald), Wohngrundstücke, Gaststätten usw. Das realisierbare Vermögen ist abweichend vom Verwaltungsvermögen mit dem i.d.R. höheren Veräußerungswert anzusetzen. Deshalb hat die bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz zu treffende Entscheidung über den getrennten Ausweis des realisierbaren Vermögens wesentliche Auswirkungen auf das Bilanzbild und führt wegen der höheren Vermögenswerte in der Eröffnungsbilanz und den Folgebilanzen zu einem höheren Basiskapital (s. u.).

Beim Anschaffungs- und Herstellungskostenbegriff ist von den handelsrechtlichen Definitionen auszugehen, wobei die Vermögensgegenstände grundsätzlich einzeln zu bewerten sind. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Für die anwendbaren Abschreibungssätze gilt wohl die verbindliche Anlage zu § 46 E-GemHVO-Doppik. Nach Auffassung der *GPA* kann in Einzelfällen die tatsächliche Nutzungsdauer und somit der Ressourcenverbrauch von den vorgegebenen Abschreibungssätzen auch abweichen. Anzustreben sind aber zumindest bei steuerpflichti-

gen und nach dem KAG abgabenerhebenden Einrichtungen identische Abschreibungssätze. Ansonsten wären zusätzliche Abschlüsse oder wenigstens Überleitungsrechnungen aufzustellen und separate gebührenrechtliche Ergebnisse zu ermitteln. Nach derzeitiger Einschätzung der *GPA* müsste den Kommunen zur wirklichkeitsgetreuen Darstellung des Ressourcenverbrauchs mehr Flexibilität bei der vorgegebenen Nutzungsdauer eingeräumt werden.

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände gilt der **Grundsatz der Einzelbewertung**, d.h., dass grundsätzlich die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die Abschreibungen für jeden einzelnen Vermögensgegenstand festzustellen sind. Ein Vermögensgegenstand ist selbstständig verkehrsfähig und nutzbar und somit gegenüber anderen Vermögensgegenständen abgrenzbar. Das Haushaltsrecht lässt entsprechend dem Handelsrecht als Bewertungsverfahren das **Festwertverfahren** und die **Gruppenbewertungen** zu. Die Anwendung des Festwertverfahrens ist zulässig bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, wenn sie regelmäßig ersetzt und von nachrangiger Bedeutung sind. Zugänge werden als Aufwand in der Ergebnisrechnung und Abgänge überhaupt nicht gebucht. Jedoch ist i.d.R. alle drei Jahre eine Inventur durchzuführen. Die nicht abzuschreibenden Festwerte können angesetzt werden (z.B. bei der Ausstattung von Schulräumen, Kindergärten u. Ä.). Eine weitere Bewertungsvereinfachung ist die Gruppenbewertung durch Zusammenfassung gleichartiger oder annähernd gleichartiger Vermögensgegenstände mit dem gewogenen Durchschnittswert. Diese Möglichkeit bietet sich bei gleichartigen oder annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen insbesondere für das Vorratsvermögen an, das häufig zu unterschiedlichen Preisen beschafft und bei gemeinsamer Lagerung durchmischt wird. Am Jahresende lässt sich somit nicht mehr genau feststellen, welchen Wert z. B. das verbrauchte Streusalz und der Restbestand haben. Typischer Anwendungsfall dürften die Vorräte eines Bauhofs sein. Ein weiterer Anwendungsfall dürfte z.B. die Ausstattung von Klassenräumen, aber auch die Bestuhlung von Hallen sein. Außerdem kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in anderer Reihenfolge verbraucht oder veräußert worden sind (Verbrauchsfolgeverfahren).

Vereinfachungen gelten durch den Verweis auf das Steuerrecht auch für die **geringwertigen Wirtschaftsgüter** (GWG). Das sind der Abnutzung unterliegende, selbständig nutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen. Diese GWG können im Anschaffungsjahr in voller Höhe als Aufwand in der Ergebnisrechnung dargestellt werden, wenn sie buchhalterisch gesondert behandelt werden. Sie sind anstatt im Anlagennachweis in einem separaten Verzeichnis unter Angabe des Tages der Anschaffung/Herstellung, der Kosten der Anschaffung/Herstellung und der Bezeichnung des Gegenstands nachzuweisen. Auf diesen gesonderten Nachweis kann auch verzichtet werden, wenn sich diese Angaben aus der Buchführung (z.B. Konto „Geringwertige Wirtschaftsgüter“) jederzeit herleiten lassen. Für die beweglichen Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens bis zu einem Wert von 60 EUR kann der Bürgermeister auch davon befreien.

Die Vermögensgegenstände und die Schulden sind zu Beginn (Eröffnungsbilanz) und am Ende eines jeden Haushaltsjahres mittels **Inventur** zu erfassen. Das Ergebnis der Inventur ist zusammen mit der Bewertung in einem **Inventar** festzuhalten und dieses mit der Eröffnungsbilanz bzw. den späteren Schlussbilanzen abzustimmen. Sofern sich Differenzen zwischen Buchhaltung und Inventar ergeben, sind die tatsächlich festgestellten Vermögensgegenstände (und Schulden) im Inventar maßgeblich.

6.8 Rückstellungen

Ausfluss aus der Darstellung des Ressourcenverbrauchs ist die periodengerechte Zuordnung von ungewissen Verbindlichkeiten für Aufwendungen. Dafür sind Rückstellungen für solche Aufwendungen zu bilden, die wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzuordnen sind, deren Höhe und/oder Fälligkeit am Bilanzstichtag aber noch nicht feststehen. Insofern fallen Aufwands- und Auszahlungszeitpunkt auseinander. Entsprechend dem Kassenwirksamkeitsprinzip kennt das derzeitige Haushaltsrecht keine Rückstellungen. Sie werden grundsätzlich in Verpflichtungsrückstellungen und Aufwandsrückstellungen eingeteilt. Verpflichtungsrückstellungen beruhen auf einer Außenverpflichtung, während Aufwandsrückstellungen der periodengerechten Zuordnung intern verursachter Aufwendungen dienen. Von den zugelassenen (sieben) Rückstellungen stellt nur die Instandhaltungsrückstellung eine Aufwandsrückstellung dar. Insoweit stehen den übrigen Rückstellungen jeweils Ansprüche Dritter gegenüber. Die Pensionsrückstellungen und die Rückstellungen für Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Deponien haben langfristigen Charakter. Insbesondere die Erwirtschaftung der Nachsorgerückstellung über Abfallgebühren (ausgeglichenes ordentliches Ergebnis) erhöht die langfristige Liquidität, die bis zur Verwendung der Rückstellung zur Finanzierung von langfristigem Vermögen verwendet werden kann. Es ist jedoch darauf zu achten, dass die Mittel bei Bedarf für ihren Zweck verfügbar sind.

Mit Ausnahme der Nachsorgerückstellung sind die Mittel der in der Eröffnungsbilanz (erstmalig) auszuweisenden Rückstellungen bisher nicht erwirtschaftet worden und deswegen auch nicht im Kassenbestand enthalten. Sie reduzieren das Basiskapital (Eigenkapital) entsprechend.

Nach dem Verordnungsentwurf dürften neben den folgenden Rückstellungen keine weiteren gebildet werden. Allerdings besteht beim Vorliegen der Tatbestände eine zwingende Bilanzierungsverpflichtung.

- **Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen**

Wohl bei jeder Kommune werden Pensionsrückstellungen zu bilden sein und i.d.R. wertmäßig die bedeutendste Rückstellung darstellen. Sie sind infolge der Versorgungsansprüche der Bediensteten gegenüber der Kommune während der (aktiven) Dienstzeit zu bilanzieren, auch wenn der Kommunale Versorgungsverband (KVBW) anstelle der Kommunen die Pensionen später ausbezahlt. Der Versorgungsanspruch des Versorgungsberechtigten gegen die Kommune bleibt (zunächst) von der Leistung durch den KVBW unberührt. Allerdings werden die Kommunen durch die Ruhegehaltszahlungen des KVBW an die Versorgungsempfänger von ihren Pensionsver-

pflichtungen befreit. Insofern ist der Grund für die Rückstellung entfallen und sie ist entsprechend aufzulösen. Auf das ordentliche Ergebnis der Ergebnisrechnung wirkt sich neben der Umlagenzahlung an den KVBW die Differenz zwischen der Rücklagenzuführung für die Erhöhung der Versorgungsanswartschaften der aktiven Versorgungsberechtigten und den Auflösungen infolge der Ruhegehaltszahlungen des KVBW an Pensionäre aus. Ein Zahlungsmittelfluss erfolgt aber nur durch die Versorgungsumlage an den KVBW. Die Höhe und spätere Veränderung der Pensionsrückstellungen ist für die aktiven Anspruchsberechtigten und die Ruheständler durch versicherungsmathematisches Einzelgutachten zu ermitteln. Dafür sind auch etwaige Dienstherrenwechsel zu berücksichtigen. Nach § 107b BeamtVG tragen der abgebende und aufnehmende Dienstherr bei Eintritt des Versorgungsfalls die anteiligen Versorgungsbezüge unter bestimmten Voraussetzungen, wenn ein Beamter im Einvernehmen beider Dienstherrn nach dem 01.10.1994 versetzt wurde. Der Begriff der Pensionsverpflichtungen dürfte sich nicht nur auf die Versorgungsbezüge beschränken, sondern auch weitere Versorgungsverpflichtungen wie die Beihilfe in Krankheitsfällen umfassen. Deshalb geht die *GPA* davon aus, dass auch für die Beihilfeverpflichtungen neben der eigentlichen Pensionsverpflichtung Rückstellungen zu bilden sind.

- **Rückstellungen für Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen**

Bei der Altersteilzeit wird zwischen dem Teilzeit- und dem Blockmodell unterschieden. Beim selten anzutreffenden Teilzeitmodell arbeitet der Beschäftigte 50 v.H. der Regelarbeitszeit während der gesamten Dauer der Altersteilzeit. Als Vergütung erhält er i.d.R. 50 v.H. seines Vollzeitentgelts und einen Aufstockungsbetrag, sodass sich Arbeitsleistung und Vergütung gleichwertig gegenüber stehen und keine Rückstellung zu bilden ist. Dagegen erbringt der Beschäftigte beim Blockmodell in der ersten Hälfte der Altersteilzeit die volle Arbeitsleistung, in der zweiten Hälfte wird er von der Arbeitsleistung freigestellt. Er erhält aber während der gesamten Altersteilzeit nur 50 v.H. des Vollzeitentgelts. Insofern wird in der Beschäftigungsphase eine Vorleistung erbracht, die in der Freistellungsphase vergütet wird. Dadurch gerät die Kommune in einen Erfüllungsrückstand, der entsprechend zu bilanzieren ist. Hinsichtlich der Rückstellungsbildung werden in Fachkreisen unter steuerlichen und handelsrechtlichen Aspekten unterschiedliche Ansätze diskutiert. Vor diesem Hintergrund und der vom Ordnungsgeber erkennbar angestrebten Zurückhaltung bei der Zulassung von Rückstellungen sollte nach Auffassung der *GPA* wenigstens ab dem Beginn der Altersteilzeit in der Beschäftigungsphase die in der Freistellungsphase auszahlende Vergütung samt Aufstockungsbetrag in gleichen Jahresraten angesammelt werden.

- **Rückstellungen für im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden**

Im Gegensatz zum Handelsrecht sind im NKHR Aufwandsrückstellungen mit Ausnahme der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung unzulässig. Instandhaltungsrückstellungen sind aber zu bilden, wenn im laufenden Haushaltsjahr aufgetretene Instandhaltungsmaßnahmen erst im Folgejahr durchgeführt werden sollen. Unbeachtlich ist, ob die Unterlassung am An-

fang, in der Mitte oder erst zum Ende des Haushaltsjahres vorlag. Die Instandhaltung umfasst die regelmäßige Instandsetzung, Wartung und Inspektion von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Dazu gehören alle Maßnahmen der Verschleißbeseitigung zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands, der vorbeugenden Verschleißhemmung sowie der Verschleißfeststellung. Wesentliche Verbesserungen eines Vermögensgegenstands über den ursprünglichen Zustand hinaus sind Herstellungskosten und nicht rückstellungsfähig. Können Instandhaltungsmaßnahmen z.B. mangels Finanzierbarkeit nicht innerhalb eines Jahres nachgeholt werden, darf keine Rückstellung gebildet werden. Sinkt dadurch z.B. der Gebäudewert unter den Buchwert, ist eine außerordentliche Abschreibung auf den niedrigeren Wert vorzunehmen.

- **Rückstellungen für Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien**

Diese Rückstellung ist zu unterscheiden von der bisherigen gebührenrechtlich geprägten haushaltsrechtlichen Sonderrücklage (§ 20 Abs. 4 S. 2 GemHVO). Während dieser Rücklage nur die tatsächlich über die Abfallgebühren erwirtschafteten Rekultivierungs- und Nachsorgekostenanteile zugeführt werden dürfen, sind in der Rückstellung die künftigen Nachsorge- und Rekultivierungsverpflichtungen entsprechend dem Verfüllgrad der Deponie unabhängig von der Gebührenerwirtschaftung zwingend aufwandswirksam darzustellen, wie dies bei den Abfallwirtschaftseigenbetrieben schon bisher erfolgt ist. Für die späteren zahlungswirksamen Maßnahmen sind die Rückstellungsmittel zu verwenden. Die Höhe der Rückstellung richtet sich nach den bisher schon für die Abfallgebührenermittlung angeestellten Berechnungen und ist zum jeweiligen Bilanzstichtag entsprechend fortzuschreiben.

- **Rückstellung für die Sanierung von Altlasten**

Voraussetzung für deren Bildung im Steuerrecht ist eine gesetzliche oder behördliche Anordnung zur Beseitigung einer gefahrenträchtigen Verunreinigung des Bodens und des Grundwassers (z.B. ehemaliges Gaswerksgelände). Zur Feststellung der Höhe der Rückstellung ist von den zu erwartenden Gesamtkosten auszugehen. Für die Bildung der Rückstellung nach Haushaltsrecht geht die *GPA* davon aus, dass dies bereits dann geschehen kann, wenn die Altlast am Bilanzstichtag vorliegt und der Kommune bekannt ist. Ferner ist Voraussetzung für deren Bildung, dass die Kommune zur Beseitigung der Altlast grundsätzlich verpflichtet ist. Zur Feststellung der Höhe der Sanierungskosten ist von den zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Sanierung auszugehen.

- **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen**

Als ungewisse Verbindlichkeiten im Finanzausgleich kommen insbesondere die FAG-Umlage und die Kreisumlage in Frage. Beide Umlagen werden auf der Grundlage der Steuerkraftsummen berechnet, für die wiederum hauptsächlich die Verhältnisse bei den Steuereinnahmen des zweitvorangegangenen Jahres maßgebend sind. Insofern ist es folgerichtig, dass die Kommunen bereits im Jahr ihrer maßgeblichen Steuereinnahmen (Grundsteuer,

Gewerbsteuer, Einkommen- und Umsatzsteueranteil) die Umlagebelastung für das übernächste Jahr prognostisch ermitteln und aufwandswirksam zurückstellen. Im Blick auf die periodengerechte Darstellung des Ressourcenverbrauchs ist nach Auffassung der *GPA* jeweils die gesamte spätere Umlagebelastung der Rückstellung zuzuführen.

Rückstellungen im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen betreffen die im Haushalt geführten steuerpflichtigen Unternehmen und Einrichtungen, die sog. Betriebe gewerblicher Art (BGA). Diese sind entsprechend ihrem Erfolg im Veranlagungszeitraum (i.d.R. Haushaltsjahr) gewerbe- und körperschaftsteuerpflichtig. Demzufolge sind diese Steuern im lfd. Haushaltsjahr wirtschaftlich verursacht und künftig wie bei den Eigenbetrieben zurückzustellen.

- **Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren**

Diese Rückstellungen sind nur in Höhe der künftig zu erwartenden tatsächlichen Inanspruchnahme zu bilden und nicht in Höhe der übernommenen Bürgschaften. Die tatsächliche Höhe der Bürgschaften ist als Rechtsgeschäft, das einer Kreditaufnahme gleich kommt, in einer Übersicht dem Haushaltsplan beizufügen und ggf. im Rechenschaftsbericht darzustellen.

Aufgrund der abschließenden Beschränkung auf die dargestellten Rückstellungen ist es fraglich, ob das mit der Haushaltsreform auch angestrebte Ziel des Ausweises der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage im Jahresabschluss uneingeschränkt erreicht werden kann. Nach Auffassung der *GPA* sind für die Darstellung des gesamten periodengerechten Ressourcenverbrauchs weitere Rückstellungen zuzulassen (z.B. für gebührenrechtlich auszugleichende Kostenüberdeckungen, ausstehende Rechnungen, nicht angetretenen Urlaub und Arbeitszeitüberhänge, Jahresabschlusskosten).

6.9 Eröffnungsbilanz

6.9.1 Erfassung

Der Übergang von der Kameralistik zur Doppik erfordert eine **vollständige Erfassung** der Vermögenswerte und der Schulden mittels einer **Inventur**. Die Ergebnisse der Inventur werden in einem Inventar festgehalten, hieraus wird die Eröffnungsbilanz erstellt. Die nachfolgenden Hinweise zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz basieren auf den derzeit vorliegenden Entwürfen zur GemO und GemHVO-Doppik und beschränken sich auf die wichtigsten grundsätzlichen Fragestellungen:

Trotz der vorgesehenen Vereinfachungsregelungen für die erstmalige Bewertung und Bilanzierung des Sach- und Finanzanlagevermögens geht die *GPA* grundsätzlich davon aus, dass in den Eröffnungsbilanzen die aus den Büchern und Belegen herleitbaren **tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten** anzusetzen sind. Ferner dürfen die Werte der in den vorhandenen **Anlagen-nachweisen** der kostenrechnenden Einrichtungen und **Bestandsverzeichnissen** erfassten oder in einer **Vermögensrechnung** geführten Vermögenswerte in die Eröffnungsbilanz übernommen werden. Letztere kommen aber nur in Frage,

wenn sie den Anforderungen der Einzelbewertung genügen und eine ordnungsgemäße Fortschreibung gewährleisten. Erst wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden können, dürfen grundsätzlich auch entsprechende Erfahrungswerte durch sachgerechte Schätzverfahren ermittelt werden.

6.9.2 Sachanlagevermögen

Im Einzelnen dürfen die **vor dem 31. Dezember 1974** angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände abweichend von den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten auch mit den den Preisverhältnissen **zum 01. Januar 1974 entsprechenden Erfahrungswerten** angesetzt werden, die um Abschreibungen seit diesem Zeitraum zu vermindern sind. Für die **danach bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz** beschafften Vermögensgegenstände sind grundsätzlich die **tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten** zu bilanzieren. Sofern diese nicht oder nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können, dürfen auch um Abschreibungen verminderte sachgerecht ermittelte Erfahrungswerte angesetzt werden. Wegen der vorgeschriebenen Belegaufbewahrungsfristen wird allerdings vermutet, dass die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zumindest in den letzten sechs Jahren vor der Umstellung aus den Belegen ermittelt werden können.

Hinsichtlich der Wertermittlung des **Grundvermögens** wird auf die Möglichkeit der Einsichtnahme in die Grundbuchakten hingewiesen. Auch die bei den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte können hierfür herangezogen werden. Bei älteren Gebäuden sind aber nicht selten seit der Herstellung Umbauten, Anbauten und/oder Generalsanierungen vorgenommen worden, sodass eine Bewertung nach Erfahrungswerten unumgänglich ist. Hierzu kommt der jeweilige Gebäudeversicherungswert 1914 sowie das Sachwertverfahren in Frage. Der Gebäudeversicherungswert 1914 wird mit dem Baupreisindex des Herstellungsjahres multipliziert und auf den Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz abgeschrieben. Dabei wird unterstellt, dass wesentliche Veränderungen am Gebäude jeweils zu einer Fortschreibung des Gebäudeversicherungswertes geführt haben. Aber auch das Sachwertverfahren führt zu ordnungsgemäßen Erfahrungswerten. Es ist in den Wertermittlungsrichtlinien (WertR) beschrieben. Bei Zugrundelegung der Normalherstellungskosten (NHK) wird zunächst der Ausstattungsstandard zum Bewertungszeitpunkt bestimmt, sodass nach Festlegung des zutreffenden Gebäudetyps aus den Tabellen der NHK ein repräsentativer Herstellungspreis pro m² oder pro m³ abgelesen werden kann, der mit der Fläche oder dem umbauten Raum des Gebäudes zu multiplizieren ist. Der so ermittelte Wert wird auf das Anschaffungs-/Herstellungsjahr zurückindiziert und durch planmäßige Abschreibungen auf den Bewertungsstichtag fortgeschrieben. Dazu wird die Anwendung der Normalherstellungskosten des Jahres 2000 empfohlen.

Bewegliche Vermögensgegenstände können aus Vereinfachungsgründen mit den halben Anschaffungs- und Herstellungskosten bilanziert und der Restbuchwert innerhalb von 5 Jahren unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Ältere, bereits abgeschriebene Vermögensgegenstände sind lediglich mit ihrem Erinnerungswert aufzunehmen. Zusammengehörende Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung können nach der Vereinfachungsregelung (gegenüber den oben be-

schriebenen Wertansätzen) mit einem Durchschnittswert angesetzt werden, wenn sie in vergleichbarer Zusammensetzung in erheblicher Anzahl vorhanden sind und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist.

Im Rahmen der Erfassung und Bewertung der **Straßenbauten** stellt sich die Frage, ob eine Straße insgesamt einen Vermögensgegenstand darstellt oder die Verschleißdecke und der Unterbau in zwei Vermögensgegenstände mit unterschiedlicher Nutzungsdauer aufzuteilen sind. Nach Auffassung der *GPA* kann eine Straße nicht in einzelne Bestandteile zerlegt werden. Sie ist als ein Vermögensgegenstand zu sehen und einheitlich abzuschreiben. Dieser Ansicht entspricht auch die zur GemHVO-Doppik vorgesehene Abschreibungstabelle. Dagegen ist das Zubehör der Straßenbauten wie z.B. Straßenbeleuchtung, Ampelanlagen und sonstige Verkehrseinrichtungen gesondert nachzuweisen und abzuschreiben. Die Straßenbauten samt **Zubehör** sind auch in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich zu fortgeführten historischen Herstellungskosten anzusetzen. Nur wenn diese nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, dürfen Straßenbauten einheitlich mit den den Preisverhältnissen zum 01.01.1996 entsprechenden Erfahrungswerten bewertet werden. Dieser Wert ist um Abschreibungen entsprechend dem Verhältnis der bisherigen Nutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer fortzuführen. Die **Straßengrundstücke** sind unabhängig von den tatsächlichen Anschaffungskosten mit den für landwirtschaftliche Flächen im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Straßenherstellung geltenden Erfahrungswerten anzusetzen und nicht abzuschreiben.

Der Aufwuchs von **Grünflächen** wie z.B. in Friedhöfen, Kinderspielplätzen und Parkanlagen ist unabhängig von den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten mit den den Preisverhältnissen zum 01.01.1996 entsprechenden Erfahrungswerten für eine Neubepflanzung anzusetzen. Bei Anlagen, die vor 1975 hergestellt worden sind, ist der Wert um 20 v.H. zu vermindern. Die Grundstücksflächen der Grünflächen sind wie die Straßengrundstücke mit den entsprechenden für landwirtschaftliche Flächen geltenden Erfahrungswerten zu bewerten und zu behandeln.

Dagegen ist für die Bewertung der **Waldflächen** ein Wert zwischen 7.200 und 8.200 EUR je Hektar und für die Grundstücksflächen 2.600 EUR je Hektar anzusetzen. Sofern nach der Anschaffung oder Herstellung des Aufwuchses ein Veräußerungswert ermittelt worden ist, ist dieser für die Bewertung maßgeblich.

6.9.3 Finanzvermögen

Beteiligungen der Kommunen z.B. an in Privatrechtsform geführten Gesellschaften (z.B. Eigen- und Beteiligungsgesellschaften in der Rechtsform der GmbH, GmbH u. Co. KG) oder an Zweckverbänden und Verwaltungsgemeinschaften sind mit den von den Kommunen **aufgewendeten Anschaffungskosten** anzusetzen. Bei Eigen- und Beteiligungsgesellschaften sind dies neben den im jeweiligen Stammkapital gebundenen Geschäftsanteilen auch die i.d.R. in den Rücklagen nachgewiesenen Kapitalzuführungen auch in Form von Sacheinlagen. Maßgebend für die Bewertung sind die tatsächlich von den Kommunen aufbrachten Beträge, die bisher in der Geldvermögensrechnung nachzuweisen sind. Sollte die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten dennoch einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen, kann auch das bei der Gesellschaft geführte Eigenkapital angesetzt werden (sog. Eigenkapital-Spiegelbildmethode). Dabei wird das bei den Beteiligungsunternehmen aus-

gewiesene Eigenkapital mit den kommunalen Beteiligungsquoten multipliziert. Etwaige tatsächlich höhere Unternehmenswerte (sog. stille Reserven) sind im Gegensatz zu anderen Bundesländern (z.B. NRW) grundsätzlich unbeachtlich. Entscheidet sich allerdings eine Kommune für die Vermögenstrennung, dürften die nicht zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Beteiligungsunternehmen zum realisierbaren Vermögen zählen und die Beteiligung mit dem Veräußerungswert zu bilanzieren sein. Bei Zweckverbänden und Verwaltungsgemeinschaften sind unabhängig von deren Wirtschaftsführung und Rechnungswesen (Haushalts- oder Eigenbetriebsrecht) die von den Verbandsmitgliedern neben den Kapital- oder Investitionsumlagen auch geleisteten Tilgungsumlagen anzusetzen. Dabei spielen wegen der zweckverbandsrechtlich zwingenden kommunalen Aufgabenstellung die über den Anschaffungskosten liegenden Werte keine Rolle. Diese erstmaligen Bewertungsregelungen beziehen sich nach dem Entwurfsrecht aber nur auf Beteiligungen. Die *GPA* geht bei extensiver Auslegung davon aus, dass sie wegen der gleichen Ausgangslage auch für verbundene Unternehmen und Sondervermögen (insb. Eigenbetriebe) gelten sollen.

6.9.4 Abgrenzungsposten/Rechnungsabgrenzung

Bereits in der Eröffnungsbilanz sind erstmals Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen, sofern die Kommune vor der Umstellung auf die Doppik Ausgaben geleistet hat, die nach der Umstellung Aufwand darstellen (aktiver RAP, z.B. geleistete Mietvorauszahlungen, Disagio), oder Einnahmen erhalten hat, die nach der Umstellung Erträge darstellen (passiver RAP, erhaltene Mietvorauszahlungen). Ein nicht unerheblicher passiver Rechnungsabgrenzungsposten wird wohl von den meisten Gemeinden bei den Friedhöfen für die Grabnutzungsgebühren zu bilden sein. Diese werden von den Hinterbliebenen für die Überlassung von Reihengräbern oder für die Verleihung von Nutzungsrechten an Wahlgräbern am Anfang für die teilweise bis zu 50 Jahre andauernde Nutzung entrichtet. Für die Ermittlung dieses passiven RAP sind die im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz auf die restlichen Nutzungszeiten der noch nicht aufgelassenen Gräber entfallenden Gebührenanteile festzustellen. Im Gegensatz zur bisherigen kameralen Behandlung werden die Grabnutzungsgebühren künftig nur in Höhe ihres Periodenanteils am entsprechenden Haushaltsjahr ergebniswirksam. Dagegen werden sie im Jahr der Zahlung in voller Höhe zahlungswirksam und stehen im Rahmen des Finanzplans bzw. der Finanzrechnung zu Finanzierungszwecken zur Verfügung.

6.9.5 Basiskapital

Das in der Eröffnungsbilanz auszuweisende **Basiskapital** ergibt sich aus dem Saldo der Gegenüberstellung des Anlagevermögens (immaterielle Vermögensgegenstände, Sach- und Finanzvermögen) und der Abgrenzungsposten der Aktivseite sowie der Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Abgrenzungsposten der Passivseite. Ein zutreffender Ausweis des Basiskapitals ist somit nur bei einer vollständigen und sachgerechten Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände sowie der eingesetzten Finanzierungsmittel möglich. Allerdings kann eine unvollständige oder fehlerhafte Eröffnungsbilanz letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss berichtigt werden. Im Übrigen ist die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz frühestens im Laufe des ersten Anwendungsjahres des NKHR möglich.

6.9.6 Bewertungsrahmen

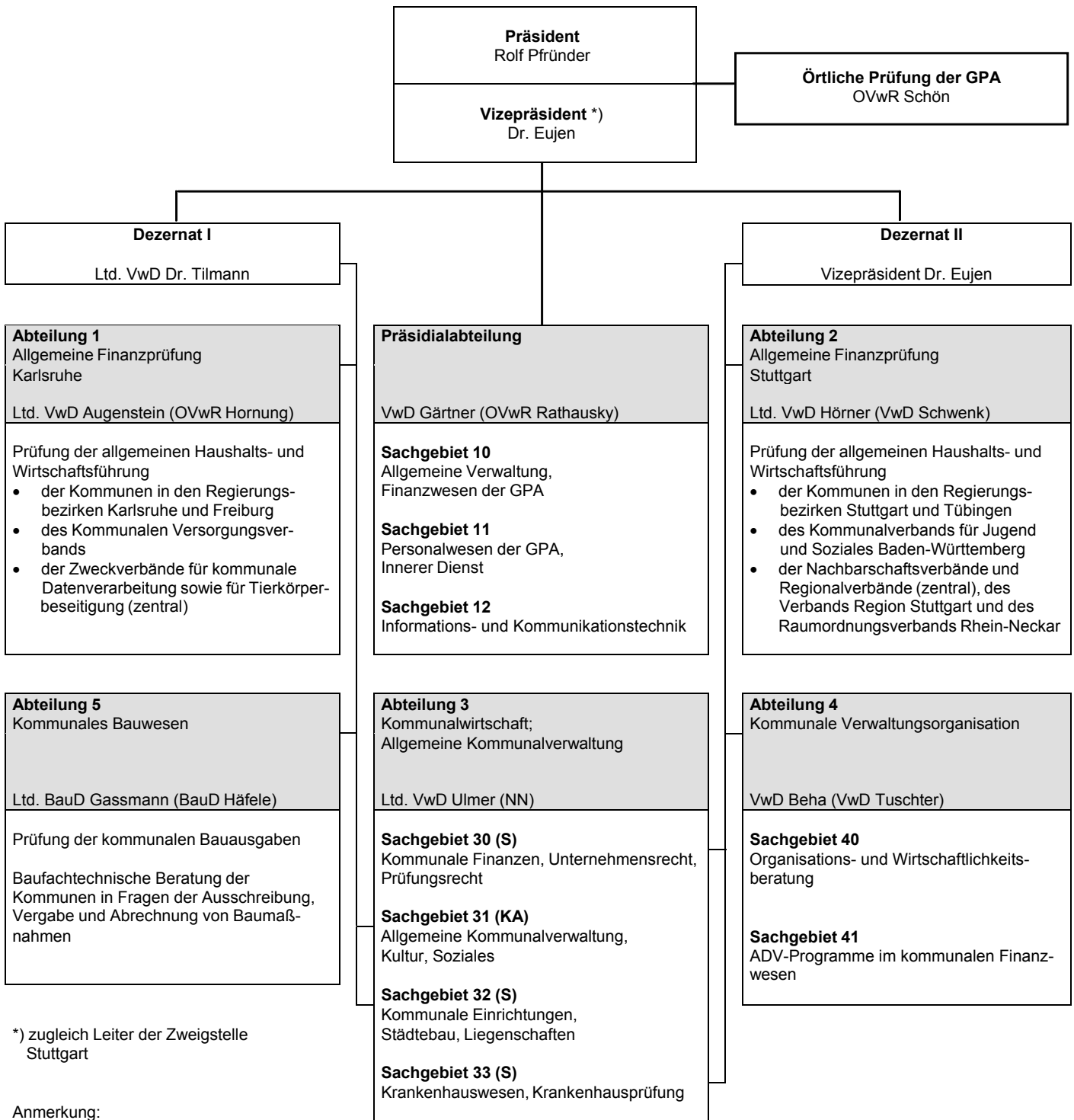
Zusammenfassend ist die *GPA* der Ansicht, dass bei der Umstellung auf das NKHR (auch bei gesondertem Ausweis des realisierbaren Vermögens) für die Vermögensbewertung keine spürbaren Spielräume vorhanden sind. Nur wenn die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können, darf auf zutreffende Erfahrungswerte zurückgegriffen werden. Diese sind aber durch methodisch fehlerfreie Schätzverfahren so wirklichkeitsgetreu zu ermitteln, dass sie den mutmaßlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten möglichst nahe kommen. Dazu eignen sich auch fortgeschriebene Versicherungswerte, Normalherstellungskosten 2000 oder sonstige zutreffende Erfahrungswerte. Die *GPA* ist bei der Lösung bewertungsrechtlicher Fragen gerne behilflich.

6.9.7 Bilanzprüfung

Eine gesonderte **Prüfung der Eröffnungsbilanz** mit einem eigenen Bestätigungsvermerk, wie dies teilweise in anderen Bundesländern vorgeschrieben ist, ist in Baden-Württemberg nicht vorgesehen. Gleichwohl wird die *GPA* im Zuge der überörtlichen Finanzprüfung neben den sonstigen Umstellungsprojekten vor allem die aufgestellten Eröffnungsbilanzen zeitnah überprüfen, wie sie dies auch bei der Ausgliederung von Unternehmen und Einrichtungen in Eigenbetriebe bisher schon praktiziert. Dabei wird insbesondere auf die zutreffende und sachgerechte Bewertung und den vollständigen Ansatz der Vermögensgegenstände, Schulden und sonstigen Verpflichtungen geachtet.

Gemeindeprüfungsanstalt
Baden-Württemberg

Verwaltungsgliederungsplan



*) zugleich Leiter der Zweigstelle
Stuttgart

Anmerkung:
Die Präsidialabteilung und die Abteilungen
1 und 4 sind in Karlsruhe untergebracht,
die Abteilungen 2 in Stuttgart, die
Abteilungen 3 und 5 in Karlsruhe und
Stuttgart.

Stand: 01.01.2006