

HAUSHALTSWIRTSCHAFT

Vorbemerkung

Mit dem Landesgesetz zur Einführung der kommunalen Doppik (KomDoppikLG) vom 2.3.2006 hat das Land Rheinland-Pfalz einen grundlegenden Paradigmenwechsel in der Haushaltswirtschaft vollzogen. Spätestens seit dem 1.1.2009 haben alle Kommunen in Rheinland-Pfalz ihre Haushalte nach kaufmännischen Grundsätzen aufzustellen. Damit wird die auf der Zahlungsrechnung basierende Kameralistik, die über Jahrzehnte, in der zuletzt gültigen Form seit 1974/75, die kommunale Haushaltswirtschaft geprägt hat, abgelöst. Anders als einige andere Bundesländer hat Rheinland-Pfalz im Übrigen darauf verzichtet, den Kommunen ein Wahlrecht einzuräumen, wonach auch eine Fortführung der kameralistischen Buchführung zulässig gewesen wäre.

Mit dem neuen Haushaltsrecht sind den Kommunen mehr Wahlfreiheiten eingeräumt worden, so dass Aufbau und Form der Haushalte sich zwischen den Kommunen unterscheiden können. Viele der in der Kameralistik geltenden Grundsätze sind durch das neue Rechnungswesen zwar nicht verändert worden; allerdings haben einige – wie die Pflicht zum Haushaltsausgleich – eine andere Ausprägung erfahren, zugleich sind neue Grundsätze – wie die Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung hinzugetreten. Zudem ergeben sich durch die doppische Darstellung neue Perspektiven, mit der haushaltswirtschaftliche Vorgänge betrachtet werden können. Zum besseren Verständnis sind daher in diesem Beitrag mehrfach die Unterschiede zur bisherigen Kameralistik aufgeführt.

1. Stellung und Bedeutung des Haushalts

Der Haushalt ist eines der wichtigsten Planungsinstrumente der Gemeinden.¹ Der Haushalt ist zum einen regelmäßig aufzustellen (§ 95 Abs.1 GemO) und auf einen bestimmten zukünftigen Zeitraum bezogen. Der Planungszeitraum beträgt in der Regel ein Jahr (§ 95 Abs.5 Satz 1 GemO), der Gesetzgeber hat jedoch die Möglichkeit eröffnet, einen Haushalt für zwei Jahre (Doppelhaushalt) - allerdings nach Jahren getrennt - aufzustellen (§ 95 Abs.5 Satz 2 GemO). Zum zweiten ist der Haushalt systematisch zu gliedern; an die Stelle des Gliederungs- und Gruppierungsplans der Kameralistik treten nun der Produktrahmen- und der Kontenrahmenplan.

Zum dritten entfaltet der Haushalt Bindungswirkung nach außen und nach innen. Gegenüber dem Bürger trägt er - ähnlich wie die Bauleitplanung - normsetzenden Charakter, indem die Steuersätze für das Haushaltsjahr (§ 95 Abs.2 Nr.3 GemO) festgesetzt werden. Für die Verwaltung ist der Haushalt insofern bindend, als Aufgaben und Maßnahmen nur nach den im Haushalt getroffenen Festsetzungen durchgeführt werden können (§ 96 Abs.2 und 3 GemO); insbesondere dürfen Aufträge nur im Rahmen der zur Verfügung stehenden Haushaltsmittel erteilt werden.

Mit Hilfe des Haushalts werden die zur Verfügung stehenden Mittel planmäßig auf die einzelnen Aufgabenbereiche, die eine Gemeinde zu erfüllen hat oder erfüllen will, verteilt. Gleichzeitig dient der Haushalt damit auch dem Ausgleich von Bedarf und finanziellen Ressourcen (Bedarfsdeckungsprinzip). Die Entscheidung über den Haushalt zählt zu den wichtigsten Rechten des Gemeinderats (§ 32 Abs.2 Nr.2 GemO). Indem der Gemeinderat über die Gestaltung der Aufwendungen unter Berücksichtigung der zur Verfügung stehenden Erträge befindet, setzt er politische Prioritäten.

Von großer Bedeutung ist die Kontrollfunktion des Haushalts. Der Gemeinderat, aber auch die Öffentlichkeit, haben die Möglichkeit, aus dem Vergleich zwischen der tatsächlichen Haushaltsführung und den Vorgaben des Haushalts zu prüfen, ob die Verwaltung innerhalb des gesetzten Rahmens tätig geworden ist. Aus dem Haushalt wird außerdem der Jahresabschluss entwickelt, der wiederum Grundlage für die Kontrolle der Haushalts- und Kassenführung durch die örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung ist. Bei der bundeseinheitlichen Neugestaltung des kommunalen Haushaltsrechts 1974/75 spielte schließlich der gesamtwirtschaftliche Aspekt im Hinblick auf die konjunkturpolitische Steuerung öffentlicher Haushalte eine wichtige Rolle. Dies ist zwar de facto kaum zum Tragen gekommen; die Vorschrift ist gleichwohl unverändert geblieben (§ 93 Abs. 1 Satz 2 GemO).

¹ In Anlehnung an das Haushaltsrecht wird stets der Begriff der Gemeinde gewählt; die Aussagen gelten in gleicher Weise für die Landkreise.

2. Aufbau des neuen Kommunalhaushalts

2.1 Haushaltssatzung und Haushaltsplan

Der Haushalt einer Gemeinde wird in Form einer Satzung verabschiedet. Die Haushaltssatzung enthält verpflichtend drei wesentliche Festsetzungen (§ 95 Abs.2 GemO):

1. den Haushaltsplan unter Angabe des Gesamtbetrages
 - der Erträge und Aufwendungen sowie deren Saldo
 - der ordentlichen und außerordentlichen Einzahlungen und Auszahlungen sowie des jeweiligen Saldos
 - der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitions- und Finanzierungstätigkeit sowie des jeweiligen Saldos
 - der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen ohne Umschuldungen (Kreditermächtigung)
 - der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen belasten (Verpflichtungsermächtigungen)
2. den Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung
3. die Steuersätze, soweit sie für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind

Über diese Bestandteile ist mit jeder Haushaltssatzung auch dann zu beschließen, wenn sie keine Änderung erfahren. Auf diese Weise wird gewährleistet, dass die Gesamtheit aller haushaltswirtschaftlichen Rahmenbedingungen dargestellt wird. Die Haushaltssatzung kann um weitere Bestimmungen ergänzt werden (§ 95 Abs.2 Satz 2 GemO). So ist es z.B. nicht unüblich, die Steuersätze der sog. "kleinen Gemeindesteuern", wie der Hunde- oder der Vergnügungsteuer, oder die Gebühren- und Beitragsätze in die Haushaltssatzung aufzunehmen. Darüber hinaus kann die Haushaltssatzung auch bestimmte Vermerke zum Stellenplan, Sperr- oder Deckungsvermerke enthalten.

Während im kameralistischen System die Unterscheidung zwischen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt – vereinfacht gesprochen zwischen laufenden Ausgaben und Investitionen – getroffen wurde, besteht der Haushalt nunmehr aus dem Ergebnis- und dem Finanzteil. Der Finanzhaushalt umfasst wie bisher in der Kameralistik alle Einzahlungen und Auszahlungen, wobei die Investitionstätigkeit noch einmal differenziert dargestellt wird. Der Ergebnishaushalt hingegen enthält die Erträge und Aufwendungen nach der Zuordnung zu der Periode, der die Vorgänge zuzurechnen sind. Kernstück des Rechnungswesens ist nun jedoch die Bilanz (§ 108 Abs. 2 Nr. 4), die zum 31.12. jedes Jahres den Stand des Vermögens und der Verbindlichkeiten der Gemeinde ausweist. Eine vergleichbare Darstellung ist dem kameralistischen System bisher fremd gewesen.

Grundlage für die Haushaltssatzung ist der Haushaltsplan (§ 96 GemO). Er enthält alle voraussichtlichen Erträge und alle vorhersehbaren Aufwendungen (Ergebnishaushalt) bzw. die voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und die zu erwartenden Auszahlungen (Finanzhaushalt). Dabei werden wie bisher neben den Werten des laufenden auch die Ansätze des vorhergehenden Haushaltsjahres sowie die Rechnungsergebnisse des Vorjahres in umgekehrter Reihenfolge gegenüber der früheren Darstellung ausgewiesen. Neu ist die Verpflichtung, im Haushaltsplan unmittelbar auch die Werte für den Finanzplanungszeitraum zu veranschlagen; damit wird insb. für die Haushaltsberatungen eine längere zeitliche Perspektive als bisher im Haushaltsplan dokumentiert. Der bisher gesonderte Finanzplan entfällt folgerichtig.

Integration der Finanzplanung in den Ergebnis- und Finanzhaushalt

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
	Ergebnis	Ansatz	Ansatz	Plan	Plan	Plan
Erträge/Einzahlungen						
Aufwendungen/Auszahlungen						
Saldo						

Im Ergebnis- und Finanzhaushalt werden viele Vorgänge (z.B. die Steuern der Gemeinde) parallel – differenziert allerdings (sofern möglich) nach der zeitlichen Zuordnung abgebildet. Einige Sachverhalte jedoch werden jeweils nur im Ergebnis- bzw. nur im Finanzhaushalt dargestellt. Am wichtigsten sind die Differenzen im Bereich der Investitionen. So wird die Investitionstätigkeit zum Zeitpunkt der Investition vollständig im Finanzhaushalt erfasst. Demgegenüber enthält der Ergebnishaushalt über die Nutzungsdauer des jeweils investierten Gutes verteilt nur die jährlichen Abschreibungen und die Auflösung von Sonderposten, die für staatliche Zuschüsse in der Bilanz gebildet worden sind. Der Ergebnishaushalt stellt somit den tatsächlichen Ressourcenverbrauch einer Periode dar.

Ergebnis- und Finanzhaushalt in der Gegenüberstellung

Ergebnisplan Ordentliche Erträge	Finanzplan Laufende Einzahlungen
Steuern und ähnliche Abgaben	Steuern und ähnliche Abgaben
Zuwendungen und allgemeine Umlagen	Zuwendungen und allgemeine Umlagen
Sonstige Transfererträge	Sonstige Transfereinzahlungen
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte
Privatrechtliche Leistungsentgelte	Privatrechtliche Leistungsentgelte
Sonstige ordentliche Erträge	Sonstige Einzahlungen
Aktivierete Eigenleistungen	
Bestandsveränderungen	
Auflösung von Sonderposten	
Finanzerträge	Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen
Ordentliche Aufwendungen	Laufende Auszahlungen
Personalaufwendungen	Personalauszahlungen
Versorgungsaufwendungen	Versorgungsauszahlungen
Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen
Bilanzielle Abschreibungen	
Transferaufwendungen	Transferauszahlungen
Sonstige ordentliche Aufwendungen	Sonstige Auszahlungen
Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen
	Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen
	Einzahlungen aus der Veräußerung von Sach- und Finanzanlagen
	Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten
	<u>Sonstige Investitionseinzahlungen</u>
	Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden
	Auszahlungen für Baumaßnahmen
	Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen
	Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen
	Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen
	Sonstige Investitionsauszahlungen
Außerordentliche Erträge	
Außerordentliche Aufwendungen	
	Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen
	<u>Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen</u>

2.2 Die Bilanz

Kernstück des doppelischen Rechnungswesens ist die Bilanz (§ 47 GemHVO); sie findet zwar nicht unmittelbar Eingang in die Haushaltsberatungen, steht aber am Ende des Haushaltsjahres im Zentrum des Jahresabschlusses. Die Bilanz enthält auf der Aktivseite das gemeindliche Vermögen; dazu waren auf den 1.1.2009 alle Vermögenswerte der Gemeinde in einer Eröffnungsbilanz (§ 2 KomDoppikLG) erstmals zu erfassen und zu bewerten. Dazu sind Bewertungsvorschriften erlassen worden, die auf dem Prinzip der Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten beruhen (§ 6 KomDoppikLG). In der Folgezeit sind alle Vermögenszugänge – vor allem auf Grund der Investitionstätigkeit, in der Bilanz zu aktivieren. Während ihrer Nutzungsdauer sind sie nach Maßgabe einer vom Land vorgegebenen Abschreibungstabelle linear, d.h. mit jährlich gleichen Beträgen abzuschreiben; soweit kein neues Vermögen gebildet wird, reduziert sich der Vermögensbestand mit den laufenden Abschreibungen. Damit wird erstmals sichtbar, ob und inwieweit eine Kommune einen Vermögensverzehr vornimmt bzw. vornehmen muss („Leben von der Substanz“).

Struktur der kommunalen Bilanz

Aktiva	Passiva
1. Anlagevermögen	1. Eigenkapital
2. Umlaufvermögen	2. Sonderposten
3. Ausgleichsposten für latente Steuern	3. Rückstellungen
4. Rechnungsabgrenzungsposten	4. Verbindlichkeiten
5. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	5. Rechnungsabgrenzungsposten
Saldo des Finanzhaushalts	Saldo des Ergebnishaushalts

Auf der Passivseite sind zunächst alle Verbindlichkeiten der Gemeinde zu erfassen. Das sind nicht nur die ausstehenden Verpflichtungen aus kurz- und langfristigen Kreditaufnahmen sondern auch die Rückstellungen für Verbindlichkeiten, die in Zukunft anfallen (können). Der wichtigste Grund zur Bildung von Rücklagen sind die Pensionen, die für beamtete Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu leisten sein werden. Damit werden erstmals Verpflichtungen sichtbar, die die Kommune eingegangen ist, auch wenn sie noch nicht zahlungswirksam werden. Ebenfalls auf der Passivseite zu bilanzieren sind empfangene Zuschüsse und Beiträge für Investitionen, die analog zur jährlichen Abschreibung ratiertlich aufgelöst werden. Damit wird die Kongruenz zum Ressourcenverbrauch, der sich in den Abschreibungen als Aufwand im Ergebnishaushalt niederschlägt, auf der Ertragsseite hergestellt.

Der Betrag, um den die Aktiva die eben genannten Posten der Passivseite übersteigen, bildet dann das rechnerische Eigenkapital der Gemeinde. Dabei handelt es sich um eine fiktive Größe, denn das dem Eigenkapital gegenüber stehende Vermögen kann – zumindest soweit es der Aufgabenerfüllung dient – nicht realisiert, d.h. veräußert werden. Allerdings weist ein geringes oder gar negatives Eigenkapital in aller Regel auf gravierende haushaltswirtschaftliche Probleme hin.

Bilanz, Ergebnis- und Finanzhaushalt sind auf vielfältige Weise miteinander verknüpft. Der Saldo des Ergebnishaushalts wirkt sich mittelbar auf das Eigenkapital aus. Übersteigen die Aufwendungen die Erträge (Fehlbetrag), wird es gemindert, im umgekehrten Fall (Überschuss) erhöht. Der Saldo des Finanzhaushalts erhöht (sofern positiv) bzw. reduziert (sofern negativ) die liquiden Mittel. Sofern keine liquiden Mittel vorhanden sind, senkt ein positiver Saldo die kurzfristigen Verbindlichkeiten, während ein negativer Saldo sie erhöht.

Jede Investition schlägt sich in einer Erhöhung des Anlagevermögens nieder. Je nach Finanzierung stehen auf der Passivseite hierfür Sonderposten (falls Beiträge erhoben oder Zuschüsse gezahlt wurden) ggf. auch Kreditverbindlichkeiten. Wird die Investition ganz oder teilweise aus Eigenmitteln (aus vorhandenen liquiden Mitteln oder aus Veräußerungserlösen) bestritten, mindern sich die entsprechenden Positionen auf der Aktivseite (Aktivtausch). In den Folgejahren sind dann die Abschreibungen sowie die Auflösung von Sonderposten auf der einen, die Tilgungszahlungen für Kredite aus dem Finanzhaushalt auf der anderen Seite für die Veränderungen in der Bilanz maßgeblich.

2.3 Haushaltsgliederung

Der Haushalt ist in Teilhaushalte zu untergliedern (§ 4 Abs. 1 GemHVO); jeder Teilhaushalt besteht aus einem Teilergebnis- und einem Teilfinanzhaushalt (§ 4 Abs. 7 GemHVO). Die Zahl dieser Teilhaushalte ist – anders als bei der festen Zahl von 10 Einzelplänen in der Kameralistik – nicht vorgegeben. Sie soll angemessen sein, d.h. sich an Aufgaben- und Haushaltsumfang Gemeinde orientieren. Die Struktur der Teilhaushalte kann dabei entweder

- produktorientiert, d.h. nach Produktbereichen/Produktgruppen oder
- organisationsorientiert nach den örtlichen Verantwortlichkeiten

erfolgen (§ 4 Abs. 2 GemHVO). Wird die organisationsorientierte Darstellung gewählt, ist innerhalb des einzelnen Teilhaushalts aber wieder die Produktgliederung maßgeblich. Mit der Strukturierung des Haushalts nach Produkten wählt das neue Haushaltsrecht einen anderen Blick auf die kommunalen Aktivitäten als bisher. Im Mittelpunkt steht mit dem Produkt das Ergebnis (Output) kommunalen Handelns, während die Kameralistik lediglich den Einsatz von Finanzmitteln (Input) auswies. Folgerichtig gehört nunmehr zu den wesentlichen Produkten eine Beschreibung; an Hand von Kennzahlen soll zugleich erkennbar werden, ob die (ebenfalls in den Haushaltsplan aufzunehmenden) Produktziele der Gemeinde erreicht werden (§ 4 Abs. 6 GemHVO). Damit wird insb. der Kommunalpolitik ein deutlich erweitertes Instrumentarium zum Verständnis der kommunalen Finanzwirtschaft an die Hand gegeben.

Produktrahmenplan (Auszug)

Hauptproduktbereich					Bezeichnung
	Produktbereich				
		Produktgruppe			
			Produkt		
				Leistung	
1					Zentrale Verwaltung
2					Schule und Kultur
	20				Schulträgeraufgaben, allgemeine Schulverwaltung
	21				Schulträgeraufgaben, allgemeinbildende Schulen
		211			Grundschulen
		212			Hauptschulen
		213			Kombinierte Grund- und Hauptschulen
		215			Realschulen
		216			Regionale Schulen, kombinierte Haupt- und Realschulen
		217			Gymnasien, Abendgymnasien, Kollegs
		218			Integrierte Gesamtschulen
		219			Schulzentren
	22				Schulträgeraufgaben - Förderschulen
	23				Schulträgeraufgaben - berufliche Schulen
	24				Schulträgeraufgaben – Schülerbeförderung, Sonstiges
	25				Wissenschaft, Museen, Zoologische/Botanische Gärten
	26				Theater, Musikpflege, Musikschulen
	27				Volkshochschulen, Büchereien u.ä.
	28				Heimat- und sonstige Kul-

					turpflege
	29				Förderung von Kirchengemeinden und sonstigen Religionsgemeinschaften
3					Soziales und Jugend
4					Gesundheit und Sport
5					Gestaltung Umwelt
6					Zentrale Finanzleistungen

Für die Produktgliederung hat das Land Rheinland-Pfalz einen Produktrahmenplan entwickelt, der Hauptproduktbereiche (einstellig), Produktbereiche (zweistellig) und Produktgruppen (dreistellig) unterscheidet. Es gibt 6 Hauptproduktbereiche, die sich in 28 Produktbereiche und weiter in 102 Produktgruppen untergliedern. Dabei zeigen sich im Einzelfall durchaus Parallelen zu verschiedenen Unterabschnitten im bisherigen Haushalt. Bis zur Ebene der Produktgruppen ist die Gliederung verbindlich; eine weitergehende Differenzierung in Produkte bzw. noch tiefer in einzelne Leistungen ist der Gemeinde überlassen.

Damit hat das neue Haushaltsrecht die sehr strikten Vorgaben für den Gliederungsplan der Kameralistik verlassen und den Kommunen mehr Möglichkeiten eingeräumt, die Haushaltsgliederung ihren Bedürfnissen anzupassen. Mit der Wahl zwischen produkt- und organisationsorientierter Struktur der Teilhaushalte und der örtlichen Gestaltung unterhalb der Ebene der Produktgruppen kommt es indes zu einer größeren Vielfalt kommunaler Haushalte. Dies gilt über die Landesgrenzen hinweg noch vermehrt, da andere Bundesländer zumindest in Teilen abweichende Produktrahmenpläne verwenden. Die Vergleichbarkeit zwischen Kommunen (benchmarking) wird dadurch eher erschwert.

Auch der bisher gültige Gruppierungsplan, der Einnahmen und Ausgaben in der Kameralistik sortierte, entfällt. An seine Stelle tritt der Kontenrahmenplan, der sich in 10 Kontenklassen gliedert. Sie umfassen die Bilanz (0-3), die Ergebnisrechnung (4-5) sowie die Finanzrechnung (6-7). Die Kontenklassen 8 und 9 sind der Kosten- und Leistungsrechnung vorbehalten.

Kontenklassen

Bilanz				Ergebnisrechnung		Finanzrechnung	
Aktiva		Passiva					
Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	Verbindlichkeiten, und passive Rechnungsabgrenzung	Erträge	Aufwendungen	Einzahlungen	Auszahlungen
0	1	2	3	4	5	6	7

2.4 Bestandteile und Anlagen

Bestandteile des Haushaltes sind (§ 96 Abs. 3 GemO)

- der Ergebnishaushalt
- der Finanzhaushalt
- die Teilhaushalte
- der Stellenplan

Auf den bisherigen Gesamtplan wird insoweit verzichtet; dies ist insoweit folgerichtig, als der Ergebnishaushalt Erträge und Aufwendungen nach ihrer Art darstellt und damit in gewisser Weise die Gruppierungsübersicht ersetzt. Die Zusammenfassung und der Querschnitt erschienen schon zuvor entbehrlich. Ob und inwieweit eine der bisherigen Finanzierungsübersicht vergleichbare Darstellung für die Finanzstatistik erforderlich wird, ist noch offen. Eine besondere Stellung nimmt der Stellenplan ein (§ 96 Abs. 4 GemO sowie § 5 GemHVO). Er ist die Basis für die Personalwirtschaft der Gemeinde. Angesichts der besonderen Bedeutung des Stellenplans kann eine Änderung nur durch Nachtragssatzung vorgenommen werden. Ausgenommen hiervon sind lediglich Änderungen, die auf Grund des Besoldungsrechts oder der Tarifverträge notwendig werden (§ 98 Abs. 3 GemO).

Deutlich erweitert wird der Katalog der Anlagen; damit wird die Informationsfunktion des Haushaltes hervorgehoben. Zusammen mit den Anlagen zum Jahresabschluss werden künftig zahlreiche Angaben gefordert, die bisher nicht erforderlich waren. So gehören zu den Anlagen des Haushaltsplans (§ 1 Abs. 1 GemHVO):

- der Vorbericht
- die Bilanz des letzten Haushaltsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt (in der Regel das Vorvorjahr)
- der Gesamtabschluss des letzten Haushaltsjahres, für das ein Gesamtabschluss vorliegt, ohne Gesamtanhang und Anlagen
- eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen
- eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zum Ende des Haushaltsjahres
- die Wirtschaftspläne der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden
- eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung
- a) der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist
- b) der Zweckverbände, bei denen die Gemeinde Mitglied ist
- c) der rechtsfähigen Anstalten des öffentlichen Rechts, für die die Gemeinde Gewährträger ist
 - eine Übersicht über die Teilhaushalte
 - eine Übersicht über die produktbezogenen Finanzdaten

Der Vorbericht (§ 6 GemHVO) soll einen Überblick über die Haushaltswirtschaft ermöglichen. Er ist daher informativ zu fassen und zugleich auf das Wesentliche zu konzentrieren. In den ersten Jahren nach der Umstellung auf die Doppik wird er sicher auch zur Erläuterung der neuen Haushaltssystematik genutzt werden. Mit dem Gesamtabschluss ist ein Verweis auf die spätestens zum 31.12.2013 abzuschließende Konsolidierung des Kernhaushalts der Gemeinde mit den Jahresabschlüssen der von ihr beherrschten Unternehmen, Betrieben und Einrichtungen gegeben. Diese Verknüpfung kommt auch in der Verpflichtung zum Ausdruck, eine Übersicht über die Wirtschaftslage und voraussichtliche Entwicklung von der Gemeinde beherrschten Unternehmen, Zweckverbänden, an denen die Gemeinde beteiligt ist sowie von ihr getragenen Anstalten des öffentlichen Rechts zu geben. Dies ist deshalb bedeutsam, weil der letzte vorliegende Gesamtabschluss mehr als 1 Jahr zurückliegen dürfte und inzwischen gravierende Veränderungen eingetreten sein können. Mit den Übersichten zu den Teilhaushalten und zur Produktstruktur soll das Verständnis der Haushaltssystematik erleichtert werden.

Nicht mehr aufgeführt sind die Finanzplanung und das mittelfristige Investitionsprogramm, beides noch wichtige Anlagen zum kameralistischen Haushalt. Diese Darstellung ist mittlerweile in den Haushalt integriert, so dass auf gesonderte Übersichten verzichtet werden kann.

3. Grundsätze der Haushaltswirtschaft

3.1 Allgemeine Haushaltsgrundsätze

An erster Stelle nennt die Kommunalverfassung allgemeine Haushaltsgrundsätze (§ 93 GemO), die einen Rahmen für die kommunale Haushaltsführung bilden. Es sind dies in der Reihenfolge des Gesetzes

- Stetige Aufgabenerfüllung (Abs.1, Satz1)
- Berücksichtigung der Erfordernisse des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts (Abs.1, Satz 2)
- Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (Abs. 2)
- Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit (Abs. 3)
- Haushaltsausgleich (Abs. 4)
- Sicherung der Zahlungsfähigkeit (Abs. 5)
- Verbot der Überschuldung (Abs. 6)

Das kommunale Haushaltsrecht verpflichtet die Gemeinden zur stetigen Aufgabenerfüllung. Die Gemeinden haben danach ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu gestalten, dass sie ihre Aufgaben dauerhaft wahrnehmen können. Kommunale Leistungen sind wichtige Bestandteile der Daseinsvorsorge; mit der Bestimmung soll gewährleistet werden, dass die Versorgung mit kommunalen Leistungen überall und stets gesichert ist. Dies setzt allerdings entsprechende finanzielle Mittel voraus und stellt somit auch hohe Anforderungen an das kommunale Steuersystem und den kommunalen Finanzausgleich.

Die Grundsätze der Verwaltungsbuchführung im Rahmen der Kameralistik waren in der Gemeindehaushalts- bzw. in der Gemeindekassenverordnung niedergelegt. Die Gemeindekassenverordnung besteht nicht mehr, Grundanforderungen an die Buch- und Kassenführung sind nun in der (neuen) Gemeindehaushaltsverordnung verankert. Mit dem Verweis auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB), die im Wesentlichen im Handelsrecht kodifiziert sind, wird nunmehr die enge Verknüpfung zum kaufmännischen Rechnungswesen unterstrichen. Soweit nicht für die Gemeinden durch gesonderte Rechtsvorschriften bestimmt, gelten die kaufmännischen Buchführungs- und Bilanzierungsregeln. Mit diesem Verweis auf ein anderes Regelwerk erhält das neue kommunale Haushaltsrecht eine gewisse Dynamik: Änderungen der GoB sind dementsprechend unmittelbar auch für die Gemeinden gültig.

Der Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit spielt im gesamten öffentlichen Haushaltswesen traditionell eine gewichtige Rolle. Dabei sind beide Prinzipien keineswegs deckungsgleich. Während der Grundsatz der Sparsamkeit ausschließlich auf ein möglichst geringes Ausgabevolumen abstellt, bezieht sich das Wirtschaftlichkeitsprinzip auf das Verhältnis von Aufwand und Ertrag. Als wirtschaftlich gilt jene Maßnahme, bei der mit dem geringsten Aufwand ein vorgegebenes Ziel (Minimalprinzip) oder bei gegebenem Aufwand das beste Ergebnis (Maximalprinzip) erreicht wird.

Die Sicherung von Stabilität und Wachstum ist nicht nur eine Aufgabe des Bundes und der Länder. Der Bundesgesetzgeber hat in § 16 StabWG die Gemeinden in die gesamtsstaatliche Konjunkturpolitik einbezogen; das kommunale Haushaltsrecht greift insoweit diese Vorschrift nur auf. Eine antizyklische Haushaltsführung wäre mit dem Grundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung nur sehr bedingt vereinbar. Insofern darf als konjunkturpolitisch wünschenswert unterstellt werden, dass die Gemeinden in der Rezession ihre Ausgaben nicht drosseln und in der Hochkonjunktur nicht überproportional ausweiten.

In jüngster Zeit ist an die Stelle einer antizyklischen Haushaltsführung die Beachtung der Stabilitätskriterien des Maastricht-Vertrages getreten. Die Gemeinden sollen ihre Haushalte so gestalten, dass das öffentliche Gesamtdefizit 3% des Bruttoinlandsproduktes nicht übersteigt. Über den Finanzplanungsrat soll die kommunale Ebene angehalten werden, insb. ihre Ausgaben nicht über ein bestimmtes Maß hinaus steigen zu lassen. Rechtliche Verpflichtungen ergeben sich für die einzelne Gemeinde daraus nicht, allerdings zeigt sich verstärkt die Tendenz zur „moral suasion“. Dass sich die Kommunalhaushalte oft prozyklisch entwickelt haben, hat seine Ursachen vor allem in der Abhängigkeit von konjunkturell stark schwankenden Einnahmen wie der Gewerbesteuer.

Das Prinzip der Öffentlichkeit ist zwar in den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen nicht erwähnt, es ist gleichwohl eine der tragenden Säulen der öffentlichen Haushaltswirtschaft. Die breite und möglichst umfassende Information über das Budget ist ein elementarer Bestandteil des demokratischen Gemeinwesens. Da staatliches und kommunales Handeln ganz überwiegend mit finanziellen Auswirkungen verbunden ist, gibt erst die Öffentlichkeit des Budgetprozesses dem Bürger die notwendigen Voraussetzungen für seine Mitwirkungsmöglichkeiten. Folgerichtig sieht die Kommunalverfassung vor, dass die Beratung und Beschlussfassung über den Haushalt in öffentlicher Sitzung der Gemeindever-

tretung erfolgt (§ 32 Abs. 2 Nr.2 i.V.m. § 35 Abs.1 GemO). Im Anschluss daran hat die Öffentlichkeit - wenn auch zeitlich eng begrenzt auf 7 Werktage - Gelegenheit, den beschlossenen Haushaltsplan einzusehen (§ 97 Abs.2 GemO).

Einige Kommunen in Deutschland haben mit dem Konzept des Bürgerhaushalts das Prinzip der Öffentlichkeit deutlich erweitert. Dabei geht es zum einen um eine bessere Information der Öffentlichkeit zum gemeindlichen Haushalt. Das kann auf verschiedenen Wegen – Internetpräsentation, Broschüren, Informationsveranstaltungen – geschehen. In einem weiteren Schritt wird die Bürgerschaft bisweilen auch in konkrete Haushaltsplanungen einbezogen. Allerdings ändert diese Bürgerbeteiligung nichts an der Letztverantwortung des Rates/Kreistages für den zu verabschiedenden Haushalt.

3.2 Haushaltsausgleich und Konsolidierung

3.2.1 Anforderungen an den Haushaltsausgleich

Die stetige Aufgabenerfüllung findet eine wesentliche Ergänzung durch das Postulat des Haushaltsausgleichs. Dieser Grundsatz ist für die Haushaltswirtschaft von zentraler Bedeutung. Der Haushaltsausgleich ist dabei nicht in rein formellem, buchhalterischem Sinne zu verstehen. Vielmehr wird ein materieller Haushaltsausgleich verlangt, der nur dann erfüllt ist, wenn die Gemeinde neben ihren Aufwendungen auch die Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen aus ihren Erträgen erwirtschaften kann.

Gelingt dies nicht, erfolgt ein Vermögensverzehr, der dazu führen kann, dass das gemeindliche Vermögen zur Aufgabenerfüllung nicht ausreicht. Das Haushaltsrecht verlangt daher zum einen den Ausgleich des Ergebnishaushalts (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO). Gleichzeitig soll aber auch die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde gesichert sein; dazu bedarf es – das ist die zweite Anforderung - zumindest eines ausgeglichenen Finanzhaushalts (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO). Eine Unterdeckung im Finanzhaushalt führt dazu, dass Kredite zur Liquiditätssicherung (die bisherigen Kassenkredite) aufgenommen werden müssen, die über den Zinsaufwand wieder den Ergebnishaushalt belasten. Beide Anforderungen gelten selbstverständlich dann auch für die Rechnung (§ 18 Abs. 2 Nrn. 1 und 2). Schließlich darf die Bilanz kein negatives Eigenkapital („nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“) ausweisen (§ 18 Abs. 2 Nr. 3). Dieses Verbot der Überschuldung, die für ein privates Unternehmen die Insolvenz bedeuten würde, hat im Gegensatz dazu allerdings keine materiellen Auswirkungen gegenüber Dritten. Die Insolvenz einer Gemeinde ist nach wie vor ausgeschlossen.

Der Haushaltsausgleich ist deshalb nunmehr durch drei Elemente definiert:

Plan	Rechnung
Ausgleich des Ergebnishaushalts	Ausgleich der Ergebnisrechnung
Ausgleich des Finanzhaushalts	Ausgleich der Finanzrechnung
	Kein negatives Eigenkapital

Kann ein im Haushaltsplan ausgewiesener Fehlbedarf im Lauf des Haushaltsjahres auch durch sparsame Mittelbewirtschaftung nicht ausgeglichen werden, entsteht ein Fehlbetrag in der Rechnung. Im Grundsatz führt ein Fehlbetrag im Ergebnishaushalt zu einer Reduzierung des Eigenkapitals. Allerdings sieht das Haushaltsrecht dazu ein schrittweises Vorgehen vor:

1. Ein Fehlbetrag kann mit Überschüssen aus Vorjahren verrechnet werden;
2. Ein verbleibender Fehlbetrag kann mit Überschüssen in den nächsten 5 Folgejahren verrechnet werden
3. Gelingt dies nicht, ist der verbleibende Fehlbetrag mit der Kapitalrücklage (Eigenkapital) zu verrechnen
4. Gelingt auch das nicht, ist der Fehlbetrag vorzutragen, bis er mit Überschüssen verrechnet werden kann

Die beiden ersten Möglichkeiten können als zyklischer Haushaltsausgleich, typisch für Gemeinden mit stark schwankenden Steuereinnahmen, bezeichnet werden. Sie sind – solange der zyklische Ausgleich gelingt – haushaltswirtschaftlich weniger bedenklich. Der dritte Fall ist kritisch, weil er schrittweise zu einer Reduzierung des Eigenkapitals führt. Der letzte Fall ist besonders dramatisch, da es

sich um den Ausweis negativen Eigenkapitals handelt – der Hinweis auf spätere Überschüsse kann in der Regel nur als das „Prinzip Hoffnung“ angesehen werden.

Die Behandlung von Fehlbeträgen in der Bilanz

Aktiva	Passiva
	Reduzierung des Eigenkapitals ③
	Verrechnung mit Überschüssen aus Vorjahren ①
	Vortrag Fehlbetrag und Verrechnung mit Überschüssen in Folgejahren ②
Ausweis eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages ④	

Die Ursachen für einen unausgeglichene Haushalt können vielfältiger Natur sein. In vielen Jahren waren es vor allem rückläufige Steuereinnahmen bei gleichbleibend hohen, z.T. steigenden Belastungen im Sozialbereich, aber auch die Übertragung neuer Aufgaben durch Bund und Land ohne (vollen) Kostenersatz. Hinzu treten besondere Probleme in strukturschwachen Gebieten, z.B. die Konversion, oft verbunden mit überdurchschnittlicher Arbeitslosigkeit; hier ist vor allem der Finanzausgleich des Landes gefordert. Schließlich darf nicht übersehen werden, dass auch manche kommunalen Fehlentscheidungen – z.B. die mangelnde Berücksichtigung von Folgekosten kommunaler Einrichtungen oder unrealistische Erwartungen zur Vermarktung von Wohn- und Gewerbegebieten – zu einem unausgeglichene Haushalt führen können.

Bis 2005 enthielt die Gemeindeordnung die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts bei unausgeglichene Haushalt. Darin sollte dargestellt werden, in welchem Zeitraum und mit welchen Maßnahmen der Haushaltsausgleich wieder erreicht werden kann; in der Regel sollte dies innerhalb des Finanzplanungszeitraums gelingen. Angesichts des hohen bürokratischen Aufwands hat das Land die gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts aufgehoben. Das enthebt die Kommunen selbstverständlich nicht der Aufgabe, im Fall eines unausgeglichene Haushalts alle Anstrengungen zur Haushaltskonsolidierung zu unternehmen.

3.2.2 Konsolidierungsstrategien

Vorschläge zur Konsolidierung kommunaler Haushalte gibt es in großer Zahl und Vielfalt. Sie reichen von der Kürzung freiwilliger Zuschüsse über den Abbau von Stellen bis zum Verkauf kommunaler Unternehmen. Dies darf indes nicht darüber hinwegtäuschen, dass solche Maßnahmen oft nicht ausreichen, um gravierende Haushaltsprobleme dauerhaft zu beheben. So bringt die Kürzung von Zuschüssen nur einen geringen Entlastungsbetrag, der Stellenabbau findet spätestens dann eine Grenze, wenn die Aufgabenwahrnehmung nicht mehr gewährleistet ist, und die Veräußerung eines kommunalen Unternehmens bleibt ein einmaliger Vorgang.

Übersicht über Beispiele für kurzfristige Konsolidierungsmaßnahmen

<u>Auf der Ausgabenseite</u>	<u>Auf der Einnahmeseite</u>
<p>Pauschalkürzungen („Rasenmäher“)</p> <p>Kürzung freiwilliger Zuschüsse</p> <p>Personalkostenreduzierung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stellenabbau • Befristete Wiederbesetzungssperre • Umwandlung von Stellen • Reduzierung der Ausbildungsplätze • Vorruhestand <p>Reduzierung laufender Sachaufwand</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bauunterhaltung • Aus- und Fortbildung <p>Reduzierung von Transferleistungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bedarfsprüfung bei der Sozialhilfe • Pflegefamilien statt Heimunterbringung • Beschäftigungsprogramm für Hilfeempfänger <p>Finanzmanagement</p> <ul style="list-style-type: none"> • Liquiditätsplanung • Derivative Finanzgeschäfte • Tilgungsstreckung • Optimierung (Versicherungs-)Verträge <p>Kürzung der Investitionen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zeitliche Streckung • Verzicht auf Investitionen 	<p>Erhöhung/Einführung von Steuern</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hebesatz Gewerbesteuer • Hebesatz Grundsteuer • Anhebung/Einführung „Bagatellsteuern“ <p>Gebühren</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anhebung nicht-kostendeckender Gebühren • Neue gebührenpflichtige Tatbestände <p>Sonstige Einnahmen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Noch nicht veranlagte Beiträge • Heranziehung Unterhaltspflichtiger • Mieten und Pachten <p>Gewinnabführung/Verlustabdeckung kommunaler Unternehmen</p> <p>Einsatz von Vermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auflösung von Rücklagen • Grundvermögen • Beteiligungen <p>Antrag auf Bedarfszuweisungen</p>

Übersicht über Beispiele für längerfristige Konsolidierungsmaßnahmen

1. Effizienzsteigernde Maßnahmen
 - Straffung von Verwaltungsabläufen
 - Kostentransparenz
 - Einsatz von Informationstechnologien
 - e-government
 - Energiesparende Maßnahmen
2. Privatisierung
 - Formale + materielle Privatisierung
 - Eigenbetrieb/Anstalt des öffentlichen Rechts
 - Privatwirtschaftliche Organisation
 - Facility Management
 - Betriebsführungsmodelle
 - Steuersparmodelle
 - Public-Private-Partnership
 - Betreiber-/Konzessionsmodell
 - Kooperationsmodell/Strategische Beteiligungen
 - Wahrnehmung kommunaler Aufgaben durch die Bürgerschaft
3. Aufgabenkritik
 - Schliessung von Einrichtungen
 - Verzicht auf Aufgaben
4. Finanzierungsalternativen
 - Leasingmodelle
 - Sale-and-lease-back-Verfahren
 - Cross-border-leasing
 - Sponsoring
 - Stiftungen
5. Strategien der Kommunalentwicklung
 - Ausweisung von Gewerbegebieten
 - Gewinnung zusätzlicher Einwohner
 - Regionale Kooperation

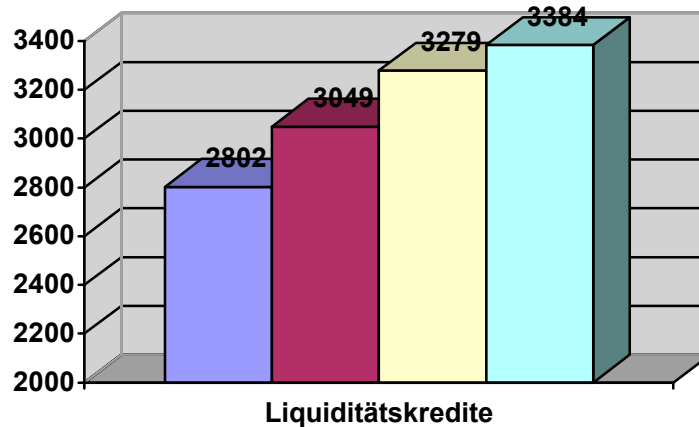
Insofern haben sich auch die in das Haushaltssicherungskonzept gesetzten Erwartungen nicht erfüllt. Eine dauerhafte Sanierung der kommunalen Haushalte ist auf diesem Wege nicht gelungen. Ohne eine angemessene Finanzausstattung ist eine nachhaltige Sanierung der kommunalen Finanzen in Rheinland-Pfalz nicht möglich. Eine Verbesserung und Verstetigung der kommunalen Einnahmen ist daher ebenso unabdingbar wie eine nennenswerte Ausgabenentlastung. Zwar gibt es seit 2004 in der rheinland-pfälzischen Landesverfassung das Konnexitätsprinzip, das den Kommunen einen Ausgleich für Belastungen aus der Übertragung von Aufgaben sichern soll. Allerdings gilt das Prinzip nur für neue Aufgaben und erfasst z.B. nicht die Ausweitung der Kosten in bereits bestehenden Aufgabenfeldern (insb. Sozial- und Jugendhilfe). Darüber hinaus unterliegen neue Anforderungen unmittelbar an die kommunale Ebene aus der Rechtsetzung Dritter, vor allem der EU, nicht dem Konnexitätsprinzip.

Im bisherigen kameralistischen System wurden Fehlbeträge, die nicht abgedeckt werden konnten, zu sog. Altfehlbeträgen. Jeder neue (originäre) Fehlbetrag eines Jahres erhöhte diese Altfehlbeträge, die in vielen Kommunen zu einer „Bugwelle“ anwachsen. Die aufgelaufenen Fehlbeträge galten als ein besonders aussagekräftiger Indikator für eine Haushaltsnotlage. In der Doppik gibt es diesen Wert indes in dieser Form nicht, da Fehlbeträge spätestens nach 5 Jahren mit dem Eigenkapital verrechnet werden. Allerdings korrespondierten hohe (Alt-)Fehlbeträge in der Regel mit hohen Kassenkrediten, um die Liquiditätslücke zwischen Einnahmen und Ausgaben zu schließen. Daran hat sich im doppelten System nichts geändert. Insofern wird die (relative) Höhe der Kredite zur Liquiditätssicherung künftig die Rolle des Indikators für besondere Haushaltsprobleme übernehmen.

Das Volumen dieser Kredite ist in Rheinland-Pfalz außerordentlich hoch. Mit 3,38 Mrd. Euro oder fast 840 Euro je Einwohner (30.6.2008) haben sie den zweithöchsten Wert im Bundesgebiet. Auch die gute Steuerentwicklung der letzten Jahre hat daran nichts geändert – die Kredite zur Liquiditätssicherung sind weiter angestiegen. Angesichts dessen ist Konsolidierung in vielen, wenn nicht in der Mehr-

heit der rheinland-pfälzischen Kommunen ein dominierendes Thema der Kommunalpolitik. Das gilt umso mehr, als die Jahre mit hohen (Gewerbe-)Steuereinnahmen vorerst vorbei sein dürften.

**Die Entwicklung der Liquiditätskredite in Rheinland-Pfalz 2005 – 2008
(in Mio. Euro)**



4. Der Haushaltskreislauf

4.1 Die Phasen des Haushalts

Jeder Haushalt durchläuft verschiedene Stadien, die mit der Aufstellung beginnen und mit der abschließenden Entlastung enden. Insgesamt beträgt die Dauer dieses Zeitraums etwa 2 1/2 Jahre; der Kreislauf des Haushalts z.B. des Jahres 2011 beginnt im Frühjahr 2010 und endet im Herbst 2012.

Der Haushaltskreislauf lässt sich in verschiedene Phasen gliedern, die jeweils eine in sich abgeschlossene Einheit bilden. Es beginnt mit der Phase der Aufstellung und Beratung, in der die Verwaltung ihren Bedarf darlegt und in einem Haushaltsplanentwurf einbringt, über den der Gemeinderat entscheidet. Ihm folgt die Phase der Ausführung des Haushaltsplans - dies ist in der Regel das Haushaltsjahr. Nach Abschluss des Haushaltsjahres folgt die Phase der Rechnungslegung und Kontrolle, in der vor allem die Rechnungsprüfung tätig wird.

Der Entwurf des Haushalts wird vom Bürgermeister dem Rat vorgelegt. Innerhalb des Gemeinderats wird der Entwurf zunächst in den einzelnen Gremien, d.h. - sofern gebildet - insb. den Fachausschüssen erörtert. Über die dort gefundenen Veränderungsvorschläge wird im Rat - u.U. nach vorheriger Koordination im Haupt- oder Finanzausschuss - in öffentlicher Sitzung beraten und entschieden. Der vom Gemeinderat beschlossene Haushalt wird - sofern er genehmigungspflichtige Teile enthält - anschließend der Aufsichtsbehörde zur Genehmigung vorgelegt. Damit der Haushalt rechtzeitig zum Jahresbeginn Gültigkeit erlangen kann, soll der Haushalt spätestens einen Monat vorher der Aufsichtsbehörde vorliegen; die Entscheidung des Gemeinderats sollte mithin bis zum 30.11. erfolgen.

Im Rahmen des von der Kommunalen Gemeinschaftsstelle entwickelten Neuen Steuerungsmodells waren einige Kommunen dazu übergegangen, an den Anfang des Haushaltsverfahrens einen sog. Eckwertebeschluss zu setzen, der vom Gemeinderat gefasst wird. Darin sollte der finanzwirtschaftliche Rahmen für das kommende Haushaltsjahr abgesteckt und erst danach durch Einzelveranschlagung der Fachverwaltung ausgefüllt werden. Am Ende wurde der gesamte Haushalt jedoch durch den Rat beschlossen. Ob und inwieweit dieses Verfahren auch im neuen Haushaltsrecht fortgeführt wird, lässt sich derzeit noch nicht absehen.

Dem Genehmigungsvorbehalt unterliegen nur bestimmte Teile der Haushaltssatzung (§ 95 Abs. 4 GemO). Zentrale Bedeutung besitzt die Genehmigung der vorgesehenen Kreditaufnahme (§ 103 Abs. 2 GemO) und der Höhe der Verpflichtungsermächtigungen, da diese Größen die künftige Entwicklung der Haushaltswirtschaft und damit die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde nachhaltig beeinflussen können. Die Genehmigungspflicht für den Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen

entfällt allerdings dann, wenn in den Jahren, in denen sie voraussichtlich wirksam werden, keine Kreditaufnahmen vorgesehen sind (§ 95 Abs. 4 Nr. 1 GemO).

Die Genehmigung kann, sofern der Haushaltsausgleich nicht erreicht oder die dauerhafte Leistungsfähigkeit aus anderem Grunde gefährdet ist - versagt oder mit Bedingungen und Auflagen versehen werden. Typische Auflagen sind die Begrenzung der Kreditaufnahme auf einen geringeren als den vorgesehenen Betrag oder die Pflicht zur Erstellung einer Nachtragshaushaltssatzung, möglicherweise auch die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts. Das dürfte vor allem für den Fall nicht abgedeckter Fehlbeträge in der Ergebnisrechnung gelten. Die Gemeinde ist dann verpflichtet nachzuweisen, wie innerhalb von 5 Jahren der Ausgleich dieser Fehlbeträge erreicht werden kann (§ 18 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO).

Ist die Haushaltssatzung genehmigt, kann sie bekannt gemacht werden. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die Bürger den Haushalt für einen bestimmten Zeitraum (7 Werktage) einsehen können (§ 97 Abs.2 GemO). Mit der Bekanntmachung ist die erste Phase des Haushaltskreislaufs abgeschlossen, der Haushalt erlangt für die Gemeinde Gültigkeit.

In der zweiten Phase ist vor allem die Verwaltung mit dem Haushalt befasst. Er ist die Grundlage des finanzwirksamen Handelns der Verwaltung im Haushaltsjahr. Dabei sind Bewirtschaftungs- (§§ 19 ff. GemHVO) und Buchführungsgrundsätze (§§ 27 ff. GemHVO) zu beachten, die für die Ausführung des Haushalts maßgeblich sind. Nicht auszuschließen ist der Fall, dass der Haushalt zu Beginn des Haushaltsjahres noch nicht genehmigt und bekannt gemacht ist. Um die Handlungsfähigkeit der Gemeinde dennoch zu gewährleisten, gibt es spezielle Vorschriften für die vorläufige Haushaltsführung. Darüber hinaus kann es während des Haushaltsjahres erforderlich werden, Aufwands- oder Auszahlungspositionen zu verändern bzw. den Haushalt an veränderte Ertrags- oder Einzahlungserwartungen anzupassen. Diesem Zweck dienen die Instrumente der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen bzw. Auszahlungen und des Nachtragshaushalts. Mit dem Abschluss des Haushaltsjahres endet auch die zweite Phase des Haushaltskreislaufs.

Bis zum 30.6. des Folgejahres (§ 108 Abs. 4 GemO) ist der Jahresabschluss aufzustellen und dem Rat vorzulegen. Er ist Grundlage für die anschließende Rechnungsprüfung durch die örtliche und gegebenenfalls eine überörtliche Prüfinstanz. Das Ergebnis der Rechnungsprüfung bildet die Grundlage für die Entscheidung des Gemeinderats über die Entlastung der Verwaltungsführung. Mit der Entlastung ist der Haushaltskreislauf abgeschlossen.

4.2 Veranschlagungsgrundsätze

Nur wenn alle finanzwirksamen Tatbestände im Haushaltsplan ihren Niederschlag finden, kann er ein verlässliches Bild der gemeindlichen Finanzsituation geben. Deshalb sind alle für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben voraussichtlich anfallenden Erträge bzw. eingehenden Einzahlungen sowie die entstehenden Aufwendungen bzw. zu leistenden Auszahlungen einschließlich der notwendigen Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan zu veranschlagen. (Grundsatz der Vollständigkeit: § 96 Abs. 3 GemO). Ergänzt wird dieser Grundsatz durch die Verpflichtung, alle Vorgänge in voller Höhe und getrennt voneinander auszuweisen, Erträge/Einzahlungen und Aufwendungen/Auszahlungen für den gleichen Zweck mithin nicht zu saldieren (Bruttoprinzip: § 9 Abs. 1 GemHVO). Dieses Prinzip korrespondiert für die Bilanz mit dem Grundsatz der Einzelbewertung aus den GoB, wonach alle Vermögensgegenstände und Schulden unabhängig voneinander zu bewerten sind.

Die gewichtigste Ausnahme vom Bruttoprinzip betrifft die Sondervermögen mit Sonderrechnung, insb. die Eigenbetriebe. Diese erscheinen nur mit ihrem Nettoergebnis, d.h. dem an den Haushalt abgeführten Überschuss bzw. der aus dem Haushalt zu leistenden Verlustabdeckung. Alle Finanzvorgänge in einer Gemeinde sollen zudem in einem Haushaltsplan erfasst werden, Neben- oder Schattenhaushalte sind nicht zulässig (Grundsatz der Einheit: § 96 Abs. 3 GemO). Auch hier gilt für die Sondervermögen mit Sonderrechnung, insb. die Eigenbetriebe, eine Ausnahme, da diese eigene Wirtschaftspläne aufstellen. Mit dem Gesamtabschluss allerdings soll die Gesamtheit aller für die Finanzwirtschaft einer Gemeinde maßgeblichen Vorgänge dargestellt werden.

Es zählt zu den Grundsätzen jeder Planung, mithin auch der Haushaltsplanung, daß sie korrekt erstellt werden und insbesondere Scheinansätze vermeiden muss (Grundsatz der Wahrheit: § 9 Abs.4 GemHVO). Dies verlangt ein hohes Maß an Genauigkeit der Schätzung von Erträgen bzw. Einzahlungen und Veranschlagung von Aufwendungen bzw. Auszahlungen (Grundsatz der Genauigkeit: § 9

Abs. 2 GemHVO). Nur dann kann der Haushaltsplan eine verlässliche Grundlage für die Haushaltswirtschaft bilden; ein Haushalt, der diesen Anforderungen nicht genügt, wäre ständigen Korrekturnotwendigkeiten unterworfen.

Die im Haushaltsrecht verankerten Veranschlagungsgrundsätze entsprechen weitgehend auch den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Das dort zusätzlich niedergelegte Vorsichtsprinzip, das in privaten Unternehmen vor allem dem Gläubigerschutz dient, spielt im öffentlichen Bereich angesichts der fehlenden Insolvenzfähigkeit eine andere Rolle. Mit dem Ausweis erwarteter oder potentieller Risiken für die Haushaltswirtschaft, die die stetige Aufgabenerfüllung gefährden können, in der Bilanz, dem Anhang und dem Rechenschaftsbericht wird dem Vorsichtsprinzip in einer für die spezifischen Bedürfnisse der öffentlichen Hand konzipierten Ausprägung Rechnung getragen. Der Grundsatz der Kontinuität, der sicherstellen soll, dass Jahresabschlüsse im Unternehmen formell und materiell im Zeitablauf miteinander verglichen werden können, gilt selbstverständlich auch für das kommunale Rechnungswesen.

Das bisherige Haushaltsrecht verlangte eine differenzierte Veranschlagung von Einnahmen und Ausgaben (sachliche Spezialität); dies ist in das neue Haushaltsrecht nicht übernommen worden. Damit ist die Möglichkeit gegeben, bisher getrennte Ansätze zusammenzufassen; gleichwohl gilt auch weiterhin, dass der Entstehungsgrund von Erträgen und Einzahlungen sowie der Verwendungszweck von Aufwendungen und Auszahlungen aus der Veranschlagung deutlich hervorgehen müssen. Hierzu dienen zum einen Produktbeschreibungen (§ 4 Abs. 6 GemHVO) sowie zusätzliche Erläuterungen (§ 4 Abs. 14 GemHVO). Einer maßnahmebezogenen Veranschlagung bedürfen hingegen die Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (§ 4 Abs. 12) sowie die Verpflichtungsermächtigungen (§ 4 Abs. 13).

Alle Haushaltsansätze besitzen im Prinzip Gültigkeit nur innerhalb des Haushaltsjahres bzw. im Falle des Doppelhaushalts innerhalb zweier Jahre (Grundsatz der zeitlichen Bindung: § 95 Abs.6 GemO). Mittel, die bis zum Ablauf des Haushaltsjahres nicht in Anspruch genommen werden, verfallen und können - von Ausnahmen abgesehen - nicht mehr verausgabt werden. Sie werden als erspart in Abgang gestellt. Dabei ist hinsichtlich der zeitlichen Abgrenzung zwischen Ergebnis- und Finanzhaushalt zu unterscheiden. Erträge und Aufwendungen sind in dem Jahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (§ 9 Abs. 3 GemHVO); für Ein- und Auszahlungen gilt hingegen das aus der Kameralistik bekannte Kassenwirksamkeitsprinzip (§ 9 Abs. 4 GemHVO), d.h. sie sind in dem Jahr zu veranschlagen, in dem sie zu Zahlungsvorgängen führen.

Die wichtigste Ausnahme vom Grundsatz der zeitlichen Bindung ist die Übertragung von Haushaltsmitteln in das nächste Haushaltsjahr (§ 17 GemHVO). Die Übertragungsmöglichkeit gilt kraft Gesetzes für alle Aufwendungen und Auszahlungen, soweit im Haushaltsplan nichts anderes bestimmt wird. Da insb. bei größeren Investitionsvorhaben der Mittelabfluss nur schwer vorauszuschätzen ist, erweist sich die Übertragung von Mitteln gerade hier nicht selten als notwendig. Die übertragenen Mittel bilden die Haushaltsreste; sie finden allerdings keinen Niederschlag im neuen Haushaltsplan. Damit wird die Transparenz der Haushaltswirtschaft vor allem für die Kommunalpolitik erheblich erschwert. Um dem entgegenzuwirken, ist vor der Übertragung dem Gemeinderat eine Übersicht der zu übertragenden Mittel mit den Auswirkungen auf die Finanzwirtschaft der Folgejahre zur Beschlussfassung vorzulegen.

Haushaltsreste für Investitionen bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar, bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Gegenstand oder der Bau in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Für ordentlichen Aufwendungen und Auszahlungen ist die Übertragung auf das folgende Haushaltsjahr begrenzt. Zur Finanzierung können entsprechend Haushaltsreste für Erträge oder Einzahlungen gebildet werden. Diese beschränken sich jedoch im Wesentlichen auf die Übertragung einer nicht in Anspruch genommenen Kreditermächtigung und bewilligte aber noch nicht gezahlte Zuschüsse Dritter (§. 17 Abs. 4 GemHVO).

4.3 Deckungsgrundsätze

Das kommunale Haushaltsrecht geht weiterhin vom Prinzip der Gesamtdeckung aus (§ 14 GemHVO), d.h. alle Erträge dienen zur Deckung aller Aufwendungen. Für den Finanzhaushalt hingegen ist die Unterscheidung zwischen den ordentlichen und den mit der Investitionstätigkeit verbunde-

nen Zahlungen von Bedeutung. Die Gesamtdeckung gilt nur zwischen den ordentlichen Ein- und Auszahlungen einerseits und den Ein- und Auszahlungen im Rahmen der Investitionstätigkeit andererseits. Damit soll vermieden werden, dass Investitionskredite für ordentliche Zahlungen Verwendung finden.

Eine Zweckbindung von Erträgen für bestimmte Aufwendungen bzw. Einzahlungen für bestimmte Auszahlungen ist im Grundsatz nicht zulässig. Allerdings können im Haushaltsplan im Ausnahmefällen Zweckbindungen festgesetzt werden. Sie sind dann geboten, wenn sie durch rechtliche Verpflichtungen bindend sind oder sich aus der Herkunft oder der Natur des Vorgangs ergeben (§ 15 Abs.1 GemHVO). Derartige Zweckbindungen - u.a. für staatliche Zweckzuweisungen oder Spenden - sind durch Haushaltsvermerk kenntlich zu machen. Hierbei können - ebenfalls durch Haushaltsvermerk festzulegen - über die veranschlagte Summe hinausgehende Mittel für Mehraufwendungen oder -zahlungen verwendet werden (unechte Deckungsfähigkeit) (§ 15 Abs.2 GemHVO).

Zu den Deckungsgrundsätzen zählen auch die Vorschriften zur echten Deckungsfähigkeit (§ 16 GemHVO). Sie kann einseitig oder gegenseitig ausgestaltet werden, d.h. Minderaufwendungen/-auszahlungen bei einer Haushaltsstelle können zu Mehraufwendungen/-auszahlungen bei einer anderen Haushaltsstelle verwandt werden und - bei gegenseitiger Deckungsfähigkeit - umgekehrt. Das kommunale Haushaltsrecht sieht die gegenseitige Deckungsfähigkeit inwischen grundsätzlich innerhalb jedes Teilhaushalts für alle Aufwendungen vor (§ 16 Abs. 1 GemHVO) Im Übrigen ist die einseitige oder gegenseitige Deckungsfähigkeit durch entsprechenden Haushaltsvermerk zu erklären (§ 16 Abs. 2 GemHVO). Bei Auszahlungen für die Investitionstätigkeit bedarf es der gesonderten Erklärung der Deckungsfähigkeit im Teilhaushalt (§ 16 Abs. 3 GemHVO); sollen Mittel zwischen den Teilhaushalten umgeschichtet werden, ist dies nur im Wege einer über- oder außerplanmäßigen Mittelbereitstellung – bei größerem Umfang möglicherweise nur im Wege eines Nachtragshaushalts möglich. Hinzuweisen ist schließlich auch auf die Bestimmung, dass innerhalb eines Teilhaushalts auch die einseitige Deckungsfähigkeit von ordentlichen Auszahlungen zugunsten von Auszahlungen für die Investitionstätigkeit erklärt werden kann (§ 18 Abs. 4 GemHVO).

4.4 Vorläufige Haushaltsführung

Auch wenn der Haushalt zu Beginn des Haushaltsjahres noch nicht beschlossen, genehmigt und bekannt gemacht ist, muss die Gemeinde in der Lage sein, ihre Aufgaben zu erfüllen. Diesem Ziel dienen die Vorschriften zur vorläufigen Haushaltsführung, die im Grundsatz eine Fortführung der Haushaltswirtschaft auf der Basis des Vorjahres erlauben, hingegen den Beginn neuer Maßnahmen oder das Eingehen neuer Verpflichtungen im Regelfall untersagen (§ 99 GemO). Danach kann die Gemeinde Aufwendungen oder Auszahlungen, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist (z.B. Besoldung, Sozialhilfe, Schuldendienst) ebenso leisten wie Aufwendungen und Auszahlungen, die zur Erfüllung unaufschiebbarer Aufgaben erforderlich sind. Hierzu zählen nicht nur die Mittel, die zur Wahrnehmung von Aufgaben unerlässlich sind (z.B. die Bewirtschaftung von Gebäuden und Sachmittel für die Verwaltung), sondern auch die Fortführung bereits begonnener Investitionsmaßnahmen. Schließlich behalten die Verpflichtungsermächtigungen des Vorjahres - soweit sie noch nicht ausgeschöpft sind - bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung Gültigkeit (§ 102 Abs.3 GemO).

Neue Investitionsvorhaben dürfen jedoch erst nach Erlass der Haushaltssatzung in Angriff genommen werden. Problematisch in der kommunalpolitischen Praxis ist die Übergangswirtschaft insb. auch für die Leistung sog. freiwilliger Zahlungen (z.B. Zuschüsse an Vereine), die - da rechtlich oder vertraglich nicht verpflichtend - ebenfalls erst mit Erlass der neuen Haushaltssatzung gezahlt werden können.

Zur Finanzierung kann die Gemeinde im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung auf alle Erträge bzw. Einzahlungen zurückgreifen, die ihr kraft Gesetz oder anderer Vorschriften (insb. Satzungen) zustehen oder auf die sie auf Grund vertraglicher Vereinbarungen einen Anspruch hat. Darüber hinaus kann die Gemeinde Abgaben - das sind hier die Realsteuern - nach den Sätzen des Vorjahres erheben. Dabei muss die Gemeinde beachten, dass sie die Hebesätze rückwirkend zum Jahresanfang nur bis zum 30.6. des Haushaltsjahres erhöhen kann. Schließlich besteht im Rahmen der Übergangswirtschaft auch die - begrenzte - Möglichkeit zur Kreditaufnahme. Sofern Haushaltsreste aus dem Vorjahr übertragen sind, kann die Kreditermächtigung des Vorjahres in Höhe dieses Einnahmerestes ausgeschöpft werden. Zusätzlich können Kredite bis zu einem Vier-

tel der Kreditermächtigung des Vorjahres mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde aufgenommen werden. Für Kredite zur Liquiditätssicherung gilt bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung die Ermächtigung des Vorjahres (§ 105 GemO).

4.5 Kosten- und Leistungsrechnung, Berichtswesen

Die Kostenrechnung hat im kommunalen Finanzwesen seit langem einen festen Platz. Von besonderer Bedeutung ist sie für die Gebührenhaushalte; die Kalkulation und Überprüfung von Gebührensätzen ist nur möglich, wenn die anfallenden Kosten präzise ermittelt und den jeweiligen Gebührentatbeständen zugeordnet werden. Das zunächst darauf begrenzte Einsatzfeld der Kostenrechnung ist in der Vergangenheit in vielen Kommunen aus eigenem Antrieb erweitert worden, indem z.B. Bauhöfe, Büchereien, Begegnungsstätten o.ä. zu kostenrechnenden Einrichtungen gemacht worden sind.

Das (neue) Haushaltsrecht geht darüber aber deutlich hinaus. Für alle Bereiche der Verwaltung soll eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden (§ 12 Abs. 1 GemHVO); damit soll einerseits die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns besser beurteilt werden können, andererseits soll damit aber auch dokumentiert werden, welche Leistungen die Gemeinde für ihre Bürgerinnen und Bürger sowie andere Nutzer in einer Periode zur Verfügung gestellt hat. Die konkrete Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung ist der Gemeinde überlassen; sie wird vom Bürgermeister vorgenommen (§ 12 Abs. 3 GemHVO).

Die Betrachtung der Leistungen steht in engem Zusammenhang mit der Bildung produktbezogener Ziele (§ 4 Abs. 6 GemHVO). Zu den Zielen sollen Kennzahlen entwickelt werden, die in der Regel nur aus einer aussagefähigen Kosten- und Leistungsrechnung gewonnen werden können. Ziele und Kennzahlen sollen zur Steuerung dienen, um Output und Ressourceneinsatz zielgerichtet gestalten zu können. Damit wird die Kosten- und Leistungsrechnung als wichtiges Instrument des Controlling nunmehr auch rechtlich verankert. Über die Zielerreichung ist unterjährig zu berichten (§ 21 Abs. 2 GemHVO). Darüber hinaus sind die produktorientierten Ziele und Kennzahlen auch in den Rechenschaftsbericht zum Jahresabschluss aufzunehmen (§ 49 Abs. 2 GemHVO). Damit sollen der Gemeinderat und die Öffentlichkeit intensiver als bisher über die kommunalen Aktivitäten informiert werden.

Typische Kennzahlenformen sind

- die Veränderung eines Wertes um x% p.a. (Bsp.: Ausbau der U3-Betreuung)
- die Höhe eines Wertes je Einwohner (Bsp.: Sportfläche je Einwohner)
- der Anteil eines Wertes an einer Gesamtgröße (Bsp.: Grünflächen im Gemeindegebiet)

An Hand solcher Kennzahlen können Ziele operationalisiert werden. So kann zum einen eine Verbesserung im Zeitablauf angestrebt werden (Erhöhung der U3-Betreuungsquote); zum zweiten kann ein Normwert definiert werden, der nicht über- oder unterschritten werden soll (mindestens x qm Sportfläche je Einwohner). Während diese Bezugsgrößen innerhalb der Gemeinde selbst gesetzt werden, ist der dritte Vergleichswert – aus einem interkommunalen Vergleich – extern gewonnen. Dabei wird in der Regel angestrebt, mit dem eigenen Wert im oberen x-tel aller Vergleichskommunen zu liegen. Da sich die Werte der anderen Kommunen jährlich ändern, besitzt ein so definiertes Ziel eine besondere Dynamik. Allerdings setzt der interkommunale Vergleich voraus, dass in den Kommunen Produkte nach gleichen Kriterien gebildet und Kosten bzw. Leistungen in gleicher Systematik erfasst werden.

Die Kosten- und Leistungsrechnung schlägt sich wie in der Kameralistik auch im Haushalt in Inneren Verrechnungen nieder. Sie sind allerdings auf die Ebene der Teilhaushalte beschränkt. Insofern verändern sie im Gegensatz zur Kameralistik auch nicht mehr das Haushaltsvolumen.

5. Über- und außerplanmäßige Mittel, Nachtragshaushalt

Der Haushaltsplan ist zwar für die Haushaltsführung verbindlich - gleichwohl kann es erforderlich werden, Veränderungen im Verlauf des Haushaltsjahrs vorzunehmen, um unerwarteten Mehrbelastungen oder neuen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen Rechnung tragen zu können. Hierfür

enthält das Haushaltsrecht zum einen das Instrument der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen; zum anderen bietet es die Möglichkeit, den Haushalt durch eine Nachtragshaushaltssatzung umfassender zu korrigieren. Mit der über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen wird nur die einzelne Position (einschließlich der zur Deckung herangezogenen Haushaltsstellen) verändert, mit dem Nachtragshaushalt hingegen die gesamte Haushaltssatzung neu gefasst.

Bestehende Veranschlagungen können im Wege der überplanmäßigen Aufwendungen/Auszahlungen erhöht, neue Positionen durch außerplanmäßige Aufwendungen/Auszahlungen begründet werden (§ 100 GemO). Über- und außerplanmäßige Mittelbereitstellungen sind nur zulässig, wenn ein dringender Bedarf besteht und die Deckung gewährleistet ist. Gäbe es diesen Bedarf nicht, könnte die entsprechende Position ohne weiteres im Haushaltsplan des folgenden Jahres ordnungsgemäß veranschlagt werden. Als zweite Voraussetzung tritt die Deckungsnotwendigkeit hinzu. Über- oder außerplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen sind in der Regel nur zulässig, wenn ihre Deckung gewährleistet ist. Nur dadurch kann vermieden werden, dass das Gesamtergebnis des Haushalts und damit der Haushaltsausgleich tangiert werden. Als Deckungsmittel kommen in Betracht:

- Minderaufwendungen/-auszahlungen bei anderen Haushaltsstellen
- Mehrerträge/-einzahlungen - soweit nicht zweckgebunden
- ggf. Mittel einer Deckungsreserve, soweit veranschlagt

Besondere Probleme können dann auftreten, wenn die Bereitstellung zusätzlicher Mittel - z.B. auf Grund gesetzlicher Verpflichtung oder zur Sicherung der Aufgabenerfüllung - unabweisbar ist, hierfür jedoch keine Deckungsmöglichkeit besteht. Da die Gemeinde zu dem entsprechenden Aufwand bzw. den notwendigen Auszahlungen verpflichtet ist, muss sie diese in dem Fall auch leisten können. Üblicherweise würde dies allerdings den Erlass einer zeitlich aufwendigen Nachtragshaushaltssatzung erforderlich machen. Das kommunale Haushaltsrecht gibt daher die Möglichkeit, unabweisbare Mehraufwendungen/-auszahlungen auch ohne gleichzeitige Deckung zu leisten, wenn dadurch kein erheblicher Fehlbetrag entsteht (§ 100 Abs.1 GemO).

Darüber hinaus ist auch eine über- oder außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigung zulässig (§ 102 Abs. 1 GemO). Wie für den laufenden Haushalt auch sind der dringende Bedarf und die hinreichende Deckung Voraussetzung. Zur Deckung sind andere Verpflichtungsermächtigungen heranzuziehen; dabei darf insgesamt der in der Haushaltssatzung festgelegte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten werden.

Mit der Nachtragshaushaltssatzung wird die ursprüngliche Haushaltssatzung korrigiert; sie unterliegt dementsprechend auch den gleichen Verfahrensvorschriften und Genehmigungsvorbehalten. Der Zeitbedarf für den Erlass einer Nachtragshaushaltssatzung wird jedoch deshalb in der Praxis deutlich geringer ausfallen, weil die Beratungen innerhalb der Verwaltung sowie im Rat und seinen Gremien wesentlich kürzer sein dürften. Zeitliche Vorgaben für den Erlass einer Nachtragshaushaltssatzung enthält das kommunale Haushaltsrecht nur insoweit, als sie bis zum Ende des Haushaltsjahres erlassen sein muss (§ 98 Abs.1 GemO). Im übrigen ist die Gemeinde frei, ob und zu welchem Zeitpunkt sie eine Nachtragshaushaltssatzung aufstellt. Auch die Zahl der Nachträge ist nicht limitiert; mehrere Nachträge innerhalb eines Haushaltsjahres sind zumindest nicht ausgeschlossen, in der Praxis jedoch eher selten.

Die Nachtragssatzung und der Nachtragshaushaltsplan sind dadurch gekennzeichnet, dass sie lediglich die gegenüber den Ursprungsansätzen vorgenommenen Veränderungen ausweisen (Schaubild 38). Alle anderen Haushaltsstellen, die keiner Veränderung unterliegen, werden nicht erneut dargestellt. Ein umfassendes Bild der für die Haushaltswirtschaft maßgeblichen Ansätze lässt sich in dem Fall nur durch gleichzeitige Betrachtung des Haushaltes sowie des Nachtrags gewinnen. Dies erweist sich in der Praxis als wenig übersichtlich. Hinzu kommt, dass während des Haushaltsjahres durch über- und außerplanmäßige Vorgänge weitere Veränderungen vorgenommen werden, die je nach Zeitpunkt gar keinen Eingang in einen Nachtragshaushalt finden.

Darstellung der Veränderungen im Nachtragshaushalt

Haushaltsstelle	Ansatz neu	Ansatz alt	Mehr/Weniger
-----------------	------------	------------	--------------

Einnahmen			
.. (verändert)			
.. (verändert)			
Ausgaben			
.. (verändert)			
.. (verändert)			

Eine Nachtragshaushaltssatzung ist stets dann erforderlich, wenn trotz Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten ein erheblicher Fehlbetrag im Ergebnishaushalt oder eine erhebliche Unterdeckung im Finanzhaushalt zu erwarten ist, was ohne den Erlass einer Nachtragshaushaltssatzung nicht auszugleichen wäre. Darüber hinaus ist ein Nachtrag notwendig, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen bzw. Auszahlungen in einem im Verhältnis zum Gesamthaushalt erheblichen Umfang geleistet werden müssen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Haushaltsausgleich gefährdet ist. Wo die Grenze für den erheblichen Umfang zu ziehen ist, hängt im Wesentlichen vom Volumen des jeweiligen Haushalts, aber auch von der Art und Bedeutung der einzelnen Maßnahme ab.

Erforderlich ist die Nachtragshaushaltssatzung in jedem Fall, wenn bisher nicht veranschlagte Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen getätigt werden sollen. Ausgenommen sind lediglich geringfügige oder unabweisbare Maßnahmen. Schließlich sind auch Veränderungen des Stellenplans in der Regel nur im Wege der Nachtragshaushaltssatzung möglich. Seit mehreren Jahren wird die Aufstellung eines Nachtragshaushalts von der Aufsichtsbehörde im Rahmen des Genehmigungsverfahrens auch häufig gefordert, wenn ein unausgeglichener Haushalt vorgelegt wird.

6. Vermögen

Die Kommunen benötigen für ihre Aufgaben Grundstücke, Einrichtungen und Anlagen; sie bedienen sich bei ihrer Aufgabenerfüllung eigener Betriebe und Unternehmen, sie halten zur Sicherung kommunaler Interessen Anteile an bestimmten Unternehmen und sie haben Finanzmittel zur Bestreitung besonderen Ausgabenbedarfs zurückgelegt. Die Kommunen verfügen mithin über ein nicht unbeträchtliches Vermögen.

Nach der Zweckbindung lassen sich das Sondervermögen, das Treuhandvermögen und das "freie Gemeindevermögen" unterscheiden. Zum Sondervermögen (§ 80 GemO) zählen neben dem praktisch kaum bedeutsamen Gemeindegliedervermögen (§ 83 GemO) zunächst rechtlich unselbständige örtliche Stiftungen (§ 80 Abs.1 Nr.2 und 3 GemO Rh-Pf). Hierbei handelt es sich zumeist um testamentarisch der Gemeinde vermachte Beträge, Sachen oder Rechte, die für einen bestimmten gemeinnützigen Zweck einzusetzen sind. Stiftungen unterliegen der Aufsicht durch die Aufsichtsbehörde. Das Stiftungsvermögen ist strikt an den Stiftungszweck gebunden und entzieht sich insoweit einer Einbindung in die kommunale Haushaltswirtschaft. Rechtlich selbständige Stiftungen (§ 84 GemO) haben eigene Rechtspersönlichkeit und damit auch eigenes Vermögen, das dem kommunalen Sondervermögen nicht zugerechnet werden kann. Sie unterliegen dem Stiftungsgesetz. Mit der vor einigen Jahren vorgenommenen Vereinfachung des Stiftungsrechts hat der Stiftungsgedanke eine gewisse Renaissance erfahren.

Die wichtigste Form des Sondervermögens sind jedoch die Eigenbetriebe (§ 86 GemO), die keine eigene Rechtspersönlichkeit haben. Sie nehmen in Rheinland-Pfalz in der Abwasser- und Abfallbeseitigung eine herausgehobene Stellung ein (§ 86 Abs.2 Satz 2+3 GemO). Die seit einigen Jahren bestehende Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts (§§ 86a und 86b GemO) dagegen besitzt eigene Rechtspersönlichkeit und zählt daher nicht zum Sondervermögen. Treuhandvermögen (§ 81 GemO) steht zwar nicht im Eigentum der Gemeinde, wird aber von ihr treuhänderisch verwaltet. Den weit überwiegenden Teil des kommunalen Vermögens macht das sog. "freie" Gemeindevermögen aus, das keiner speziellen Zweckbindung unterliegt, sondern im Grundsatz für jede Aufgabenstellung eingesetzt werden kann.

Im doppelten Rechnungswesen gewinnt allerdings die Vermögensstruktur nach der Bilanz das größte Gewicht. Grundsätzlich sind das Anlage- und das Umlaufvermögen zu unterscheiden. Während

das Anlagevermögen in der Regel dauerhaften Charakter besitzt, zeichnet sich das Umlaufvermögen durch häufige Veränderungen aus, da die Vermögensgegenstände im Leistungsprozess eingesetzt, also nur vorübergehend gehalten werden.

Innerhalb des Anlagevermögens ist zwischen

- immateriellen Vermögensgegenständen
- Sachanlagen und
- Finanzanlagen

zu unterscheiden. Unter den immateriellen Vermögensgegenständen kommt vor allem den von der Gemeinde geleisteten Zuwendungen und Zuschüsse, mit denen eine bestimmte Einrichtung für öffentliche Zwecke geschaffen werden soll. (z.B. Zuschuss zum Bau einer Kindertagesstätte durch einen freien Träger), die größte Bedeutung zu. Das immaterielle Vermögen ist solange vorhanden, wie die jeweilige Nutzungsbindung aus der Zuschussgewährung besteht. Dies ist eine durch das doppelte Rechnungswesen bedingte neue Perspektive.

Zum Sachvermögen zählt vor allem der Immobilienbesitz der Gemeinde sowie die technische Ausstattung von Einrichtungen, Maschinen, Fahrzeuge oder auch Kunstgegenstände. Das Finanzvermögen umfasst insb. Beteiligungen, von der Gemeinde vergebene Kredite und Wertpapiere. Im Umlaufvermögen sind besonders die ausstehenden Forderungen der Gemeinde sowie der Bestand an liquiden Mitteln hervorzuheben. Die Darstellung dieser Sachverhalte in der Bilanz ist eine durch das doppelte Rechnungswesen gewonnene neue Perspektive in der kommunalen Haushaltswirtschaft.

Mit dem Ausweis des Vermögens wird ein grundlegender Mangel der Kameralistik behoben. Erstmals wird dargestellt und bewertet, welches Vermögen eine Gemeinde mit den ihr zustehenden Ressourcen im Lauf der Zeit geschaffen oder erworben hat. In einem zweiten Schritt wird spätestens ab 2014 das Vermögen des Kernhaushalts mit den in den Beteiligungen vorhandenen Vermögenswerten zusammengeführt (§ 109 GemO). Mit dem so gebildeten Gesamtabschluss kann dann ein umfassendes Bild der gesamten Finanzwirtschaft einer Gemeinde gegeben werden.

Kommunales Vermögen ist nicht Selbstzweck, es dient vielmehr der Aufgabenerfüllung. Insoweit ist die Gemeinde gehalten, Vermögen nur zu erwerben, wenn dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist (§ 78 Abs.1 GemO). Das kommunale Vermögen ist pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten (§ 78 Abs.2 GemO). Die Kommune hat darauf zu achten, dass die Substanz ihres Vermögens - soweit es nicht veräußert wird - erhalten bleibt. Die wirtschaftliche Verwaltung schließt auch die Erzielung von Erträgen ein. Vermögen, das nur vorübergehend nicht zur Aufgabenerfüllung eingesetzt wird, muss grundsätzlich verfügbar sein. Die Kommune kann daher dauerhafte Rechte oder Bindungen für das kommunale Vermögen nur im Ausnahmefall gewähren. Die Belastung kommunalen Vermögens als Sicherheitsleistung im Rahmen der Aufnahme von Krediten ist in aller Regel unzulässig (§§ 103 Abs.6 und 104 Abs.1 GemO). Kommunales Vermögen kann, soweit es auf Dauer nicht zur Aufgabenerfüllung benötigt wird, veräußert werden. Für die Veräußerung ist der volle Wert, das ist in der Regel der Verkehrswert, maßgeblich.

7. Die Kreditaufnahme

7.1 Grundlagen

Für die Finanzierung von Investitionen stehen der Gemeinde verschiedene Mittel zur Verfügung. Dies sind liquide Mittel, Zuschüsse oder Beiträge. Oft reichen diese Mittel jedoch nicht aus, um alle notwendigen Investitionsausgaben in der Kommune bestreiten zu können. Daher eröffnet das kommunale Haushaltsrecht die Möglichkeit, Investitionen auch im Wege des Kredits zu finanzieren. Die Kreditaufnahme ist insofern unter Beachtung bestimmter Voraussetzungen ein ergänzendes Instrument kommunaler Finanzwirtschaft.

Das Bruttoprinzip gilt auch für die Kreditwirtschaft, so dass im Finanzhaushalt auf der Einzahlungsseite die Bruttokreditaufnahme, auf der Ausgabeseite die Tilgungsvorgänge auszuweisen sind. Für die Beurteilung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sind jedoch der Schuldenstand und seine Veränderung maßgeblich. Die Entwicklung des Schuldenstandes beschreibt die Nettokreditaufnahme, d. h. die Bruttokreditaufnahme abzüglich der Tilgungen.

Hinsichtlich der Tilgung sind ordentliche und außerordentliche Vorgänge zu unterscheiden. Als ordentliche Tilgung werden Zahlungsvorgänge bezeichnet, die regelmäßig, aufgrund der Tilgungsverpflichtungen vertraglich zu leisten sind. Außerordentliche Tilgungsvorgänge sind Zahlungen, die über die ordentliche Tilgung hinausgehen; sie hängen üblicherweise mit der Umschuldung von Krediten zusammen. Eine Umschuldung liegt dann vor, wenn die Kommune einen Kredit durch einen anderen Kredit ersetzt. In der Regel ist dies der Fall, wenn Zinsbindungsfristen auslaufen. Umschuldungsvorgänge sind nicht in die Haushaltssatzung aufzunehmen (§ 95 Abs. 2 Nr. 1d GemO). Aus der dem Jahresabschluss beizufügenden Verbindlichkeitsübersicht (§ 52 GemHVO) ist allerdings der Umschuldungsbedarf in den Folgejahren zu erkennen. Kredite sind innerhalb der haushaltsrechtlichen Grenzen allgemeine Deckungsmittel, d. h. eine Zuordnung von bestimmten Krediten zu einzelnen Investitionsvorhaben ist nicht möglich.

Für die Kreditaufnahme ist eine besondere Ermächtigung in der Haushaltssatzung (§ 95 Abs. 2 Nr. 1d GemO) erforderlich. Die Kreditermächtigung bedarf der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde; sie kann im laufenden Haushaltsjahr nur im Wege einer Nachtragshaushaltssatzung, die wiederum der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde unterliegt, verändert werden. Die Kreditermächtigung erlischt nicht mit dem Ende des Haushaltsjahres, sie gilt zumindest bis zum Ende des folgenden Jahres, ggf. bis zum Erlass der Haushaltssatzung für das übernächste Jahr fort (§ 103 Abs. 3 GemO).

7.2 Kreditähnliche Rechtsgeschäfte

In den letzten Jahren sind zahlreiche Sonderformen kommunaler Investitionsfinanzierung entwickelt worden, die in der kommunalen Praxis einige Bedeutung gewonnen haben. Sie werden haushaltsrechtlich als kreditähnliche Rechtsgeschäfte bezeichnet. Hierzu zählen vor allem das Leasing bzw. leasingähnliche Rechtsgeschäfte, Bausparverträge, Verträge mit Unternehmern und Sanierungsträgern im Rahmen der Städtebauförderung und Leibrentenvereinbarungen. Im wirtschaftlichen Ergebnis kommen diese Rechtsgeschäfte einer Kreditaufnahme, insbesondere hinsichtlich der mit den Verträgen verbundenen Zahlungsverpflichtungen, gleich. Insoweit ist es nur konsequent, wenn auch die kreditähnlichen Rechtsgeschäfte der aufsichtsbehördlichen Genehmigung unterliegen. Während jedoch für die Kreditaufnahme nur eine Genehmigung des in der Haushaltssatzung vorgesehenen Gesamtbetrags erforderlich ist, bedürfen kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Einzelgenehmigung (§ 103 Abs. 5 GemO).

Das Leasing und das leasingähnliche Rechtsgeschäft haben ihre besondere Bedeutung in der Projektfinanzierung, sie gehen in der Regel über eine reine Finanzierungsvereinbarung hinaus. Mit der Finanzierung werden meist auch Planung und Ausführung einem Dritten übertragen. Insoweit ist es nur folgerichtig, wenn die Genehmigung derartiger Rechtsgeschäfte auch an die Wahrung des Wettbewerbs bei der Vergabe der Leistungen im Rahmen des Leasingvertrags knüpft. Ob und inwieweit diese Finanzierungsformen wirtschaftlich sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls - z. B. von der Möglichkeit der Nutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten - ab. Das reine Finanzierungsgeschäft wird dabei selten wesentliche Vorteile gegenüber dem Kommunalkredit aufweisen. Anders kann es sich in den Fällen verhalten, in denen neben der Finanzierung die Planung und die Ausführung, u.U. auch der Betrieb einer Einrichtung Privaten übertragen werden.

Derartige Modelle sind eine typische Form der „public-private-partnership“. Sie hat sich zu einer interessanten, in der Praxis auch genutzten Art der Kombination öffentlicher Aufgaben mit privatem Kapital und privatem Know-How entwickelt. Allerdings bedürfen solche Lösungen umfassender vertraglicher Regelungen, die die Rechte und Pflichten beider Seiten regeln. Von besonderer Bedeutung sind in dem Zusammenhang Vorkehrungen für das planmäßige, aber auch das vorzeitige (z.B. durch Insolvenz des privaten Partners) Ende einer Zusammenarbeit, wie sich gerade in der Finanzmarktkrise des Jahres 2008 gezeigt hat. Zu Recht verlangen daher die Aufsichtsbehörden von der Kommune eine umfassende Abwägung aller Vor- und Nachteile vor Vertragsabschluss.

7.3 Grenzen der Kreditaufnahme

Der enge Bezug zwischen Kreditaufnahme und Investitionstätigkeit findet auch im neuen kommunalen Haushaltsrecht seinen Niederschlag. Kredite sind nur für Investitionen, Investitionsförderungsmaßnahmen und zur Umschuldung von Investitionskrediten zulässig (§ 103 Abs. 1 GemO). Eine weitere Begrenzung erfährt die kommunale Kreditaufnahme durch die Rangfolge der

Deckungsmittel (§ 94 Abs.4 GemO). Es gilt, dass Kredite erst nach Ausschöpfung aller übrigen Einnahmequellen herangezogen werden dürfen (Subsidiarität der Kreditaufnahme).

Die in der Realität bedeutsamste Begrenzung der kommunalen Kreditaufnahme stellt die Sicherung der dauerhaften Leistungsfähigkeit dar. Die Gemeinden sind zur stetigen Aufgabenerfüllung verpflichtet, damit die kommunale Grundversorgung der Bürger kontinuierlich gewährleistet ist. Dabei bereitet die Kreditaufnahme besondere Probleme; denn die Kreditaufnahme begründet langfristige Zahlungsverpflichtungen, die die künftige Haushaltswirtschaft belasten. Vor einer Kreditfinanzierung ist daher zu prüfen, ob auch unter Berücksichtigung der zusätzlichen Verpflichtungen die Erträge ausreichen, alle von der Gemeinde wahrzunehmenden Aufgaben zu erfüllen. Die Verschuldung einer Gemeinde findet deshalb dort ihre Grenze, wo die Verpflichtungen aus dem Schuldendienst die notwendige Aufgabenerfüllung gefährden. Die Kreditemächtigung der Haushaltssatzung unterliegt daher dem Genehmigungsvorbehalt durch die Aufsichtsbehörde. Maßgeblich für die Genehmigung sind die Grundsätze einer geordneten Haushaltswirtschaft; die Genehmigung ist in der Regel ganz oder in Teilen zu versagen, wenn die Kreditaufnahme die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde beeinträchtigt (§ 103 Abs.2 GemO).

Die dauerhafte Leistungsfähigkeit dürfte dann als gefährdet gelten, wenn der Haushaltsausgleich nicht erreicht bzw. auf Grund der Kreditaufnahme verfehlt wird. Dabei sind sowohl die notwendige Liquidität für den Schuldendienst (Zins- und Tilgungszahlungen) im Finanzhaushalt als auch die Belastung durch Abschreibungen und Zinsaufwendungen im Ergebnishaushalt zu berücksichtigen.

Schließlich unterliegt die kommunale Kreditaufnahme konjunkturpolitischen Grenzen. So kann die kommunale Kreditaufnahme durch Rechtsverordnung begrenzt und der Einzelgenehmigung unterworfen werden (§ 103 Abs. 4 und 5 GemO). Derartige "Schuldendeckelverordnungen" sind nach § 19 StabWG möglich; sie sollen dazu dienen, sind allerdings nur 1971 für den Bund und die Länder sowie 1973 für Bund, Länder und Gemeinden erlassen worden. Inwieweit sich eine andere Situation durch die Defizitgrenzen des Europäischen Stabilitäts- und Wachstumspaktes ergeben kann, lässt sich derzeit noch nicht absehen, da entsprechende nationale rechtliche Regelungen nicht existieren.

8. Jahresabschluss und Rechnungsprüfung

8.1 Jahresabschluss

Der Jahresabschluss hat gegenüber der bisherigen Jahresrechnung der Kameralistik einen erheblichen Bedeutungszuwachs erfahren. Kernstück des Abschlusses ist die Bilanz, die per 31.12. aufzustellen ist. Neben der Bilanz gehören zum Abschluss die Ergebnis- und die Finanzrechnung sowie die Rechnungsabschlüsse der einzelnen Teilhaushalte (§ 109 Abs. 1 GemO). Hinzu kommt ein umfassender Anhang, der viele bislang nicht in der Form dokumentierte finanzwirtschaftliche Informationen enthält. So gehören in den Anhang (§ 48 GemHVO) u.a.:

- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Abweichungen von diesen
- Trägerschaften bei Sparkassen
- Vermögensgegenstände aus dem Anlagevermögen, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet wurden
- Nutzungseinschränkungen an Grundstücken und Gebäuden
- Drohende finanzielle Belastungen, Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften, Haftungsverhältnisse
- Noch nicht erhobene Beiträge
- Die Subsidiärhaftung aus der Zusatzversorgung
- Derivative Finanzinstrumente
- Beteiligungsverhältnisse
- Zahl der Beschäftigten

Dabei stehen insb. Sachverhalte im Vordergrund, die zu zukünftigen Belastungen führen könnten, allerdings nicht so konkret sind, dass sie bereits die Bildung einer Rückstellung erforderlich machen würden. Ergänzt wird der Jahresabschluss durch verschiedene Anlagen, unter denen der Rechenschaftsbericht, der dem Lagebericht von Unternehmen nachempfunden ist, eine besondere Stellung einnimmt. Der Rechenschaftsbericht soll (§ 49 GemHVO)

- den Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde so darstellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird;
- eine umfassende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde enthalten;
- die produktorientierten Ziele und Kennzahlen einbeziehen und die mit dem Jahresabschluss dazu vorliegenden Ergebnisse erläutern;
- Vorgänge von besonderer darstellen, die nach dem Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind;
- Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde darlegen.

Gegenüber der kameralistischen Jahresrechnung, die im Wesentlichen ein Plan-Ist-Vergleich war, enthält der doppische Jahresabschluss mit dem Anhang und dem Rechenschaftsbericht Informationen weit über das abgeschlossene Haushaltsgeschehen hinaus. Diese Informationen geben der Kommunalpolitik und der Verwaltungsführung ein umfassendes Bild zur Sicherung einer nachhaltigen Finanzwirtschaft der Gemeinde.

8.2 Gesamtabchluss

Mit dem spätestens zum 31.12.2013 vorzulegenden Gesamtabchluss findet die Umsetzung des neuen Haushaltsrechts ihr Ende. Der Gesamtabchluss erfasst neben dem Kernhaushalt der Gemeinde (§ 109 Abs. 4 GemO)

- die Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden
- die Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit (ohne Sparkassen), an denen die Gemeinde beteiligt ist
- die rechtsfähigen kommunalen Stiftungen
- die Zweckverbände, bei denen die Gemeinde Mitglied ist (ohne Sparkassenzweckverbände)
- sonstige rechtlich selbständige Aufgabenträger, deren finanzielle Grundlage durch die Gemeinde gesichert wird.

Für die Konsolidierung gelten die maßgeblichen Vorschriften des Handelsrechts. Bei Beteiligungen ist eine Vollkonsolidierung, d.h. eine Zusammenfassung des gesamten Rechnungswesens mit dem Kernhaushalt der Gemeinde, dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde einen beherrschenden Einfluss ausübt. Hält die Gemeinde lediglich eine (maßgebliche) Minderheitsbeteiligung, wird nur eine anteilmäßige Bewertung des Eigenkapitals des Beteiligungsunternehmens vorgenommen. Beteiligungen, die von untergeordneter Bedeutung für die Lage der Gemeinde sind, müssen in den Gesamtabschluss nicht übernommen werden:

Konsolidierungsmethode		
Vollkonsolidierung		„At Equity“
Öffentlich-rechtliche Beteiligungen >50%	Privatrechtliche Beteiligungen >50%	Beteiligungen <50%
↓	↓	↓
§§ 300 bis 309 HGB		§§ 311 und 312 HGB

Der Aufbau des Gesamtabschlusses folgt im Prinzip dem Jahresabschluss der Gemeinde. So besteht er aus (§ 109 Abs. 2 GemO)

- der Gesamtergebnisrechnung
- der Gesamtfinanzrechnung
- der Gesamtbilanz
- dem Gesamtanhang

Verzichtet wird lediglich auf die Teilrechnungen, die allein für den Kernhaushalt der Gemeinde von Bedeutung sind. Gleiches gilt für die Übersicht der ins neue Haushaltsjahr übertragenen Ermächtigungen und den Beteiligungsbericht, der ohnedies durch die mit dem Gesamtabschluss und den Informationen im Jahresabschluss der Gemeinde gegebene Darstellung mittelfristig unter finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten entbehrlich sein dürfte.

Die Aufstellung des Gesamtabschlusses erfordert – zumindest in Gemeinden mit mehreren Betrieben, Unternehmen und Beteiligungen einen erheblichen Koordinationsaufwand. Dies gilt umso mehr als der Gesamtabschluss bis zum 30.11. nach Ablauf des Haushaltsjahres und damit 5 Monate nach dem Abschluss des Kernhaushalts aufgestellt sein muss.

8.3 Die Rechnungsprüfung

Das kommunale Haushaltsrecht unterscheidet grundsätzlich zwischen der örtlichen und der überörtlichen Prüfung. Die örtliche Prüfung wird jährlich von der Gemeinde in eigener Verantwortung durchgeführt. Dabei sind bestimmte Prüfungen verpflichtend vorgeschrieben. Die Prüfung soll von einem Rechnungsprüfungsausschuss des Gemeinderats vorgenommen werden (§ 110 Abs.1 GemO). Besteht ein Rechnungsprüfungsamt, obliegt diesem zunächst die Prüfung (§ 110 Abs.3 GemO). Die überörtliche Prüfung erfolgt in größeren Zeitabständen durch den Rechnungshof und - in dessen Auftrag - die Gemeindeprüfungsämter (§ 110 Abs.5 GemO) Kreisfreie Städte, Landkreise sowie die großen kreisangehörigen Städte (§ 111 Abs.1 GemO) sind verpflichtet, ein eigenes Rechnungsprüfungsamt einzurichten. In anderen Gemeinden kann ebenfalls ein Rechnungsprüfungsamt eingerichtet werden, soweit dies notwendig und wirtschaftlich vertretbar ist.

Das Rechnungsprüfungsamt hat eine besondere Stellung innerhalb der Gemeindeverwaltung. Es ist dem Bürgermeister unmittelbar unterstellt und verantwortlich (§ 111 Abs.2 GemO). Der Leiter und die Prüfer des Rechnungsprüfungsamtes können nur mit Zustimmung des Gemeinderates (dabei ist eine 2/3 Mehrheit erforderlich) bestellt oder abberufen werden (§ 111 Abs.3 GemO). Der Leiter des Rechnungsprüfungsamtes muss darüber hinaus die erforderliche Erfahrung aufweisen und Beamter sein (§ 111 Abs.3 GemO). Für den Leiter und die Prüfer gelten weiterhin besondere Unvereinbarkeitsvorschriften im Hinblick auf verwandtschaftliche Verhältnisse; zudem dürfen sie andere Tätigkeiten nur ausüben, soweit dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist, sowie Zahlungen weder anordnen noch ausführen (§ 111 Abs.4 und 5 GemO).

Das kommunale Haushaltsrecht unterscheidet zwischen den Pflichtaufgaben sowie einem Katalog weiterer - nicht abschließend definierter - weiterer Aufgaben, die der Bürgermeister dem Rech-

nungsprüfungsamt übertragen kann. Zu den Pflichtaufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses bzw. des Rechnungsprüfungsamtes zählen insb. (§ 112 Abs. 1 GemO)

- die Prüfung des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen (§ 113 Abs. 1 und 2 GemO)
- die Prüfung des Gesamtabchlusses mit seinen Anlagen (§ 113 Abs. 1 und 2 GemO)
- die Prüfung der Finanzbuchhaltung
- die Prüfung der Vorschriftsmäßigkeit der Haushaltsführung
- die Überwachung der Zahlungsabwicklung sowie die Vornahme von Kassenprüfungen
- die Kontrolle, ob die in der Finanzbuchhaltung eingesetzten DV-Programme zuvor geprüft wurden

Darüber hinaus kann der Bürgermeister für den Fall, dass ein Rechnungsprüfungsamt eingerichtet ist, diesem u.a. die Prüfung

- auf Ordnungsmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltungstätigkeit
- der laufenden Wirtschaftsführung und des Rechnungswesens der Sondervermögen
- der Betätigung der Gemeinde im Rahmen ihrer Beteiligungsverwaltung
- der Vergabe von Aufträgen

übertragen.

In Anbetracht des deutlich erweiterten Umfangs der Rechnungslegung können sich der Rechnungsprüfungsausschuss bzw. das Rechnungsprüfungsamt mit Zustimmung des Gemeinderats sachverständiger Dritter als Prüfer bedienen (§ 112 Abs. 5 GemO).

Bei der Prüfung festgestellte Unstimmigkeiten werden – in Kommunen mit eigenem Prüfungsamt zuvor dem Rechnungsprüfungsausschuss – dem Gemeinderat in Form des Schlussberichts vorgelegt (§ 112 Abs. 7 GemO). Der Bericht ist dem Bürgermeister vor Zuleitung an den Ausschuss bzw. an den Gemeinderat zur Stellungnahme zu geben (§ 113 Abs. 4 GemO). Er ist verpflichtet, aus dem Prüfungsergebnis die notwendigen Folgerungen zu ziehen (§ 112 Abs. 6 GemO). Der Gemeinderat hat dann die Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters und der Beigeordneten mit eigenem Geschäftsbereich zu treffen (§ 114 Abs.1 GemO). Bei dieser Beratung haben der Bürgermeister und Beigeordnete mit eigenem Geschäftsbereich kein Stimmrecht.

Der Beschluss über die Entlastung des Bürgermeisters und - ggf. - der Beigeordneten ist spätestens bis zum 31.12. des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres zu fassen (§ 114 Abs.1 GemO). Der Beschluß über die Entlastung ist öffentlich bekannt zu machen. Daran anschließend sind die Jahresrechnung und die zugehörigen Erläuterungen öffentlich auszulegen (§ 114 Abs.2 GemO). Auch die Ergebnisse der örtlichen und überörtlichen Prüfung sind in geeigneter Form der Öffentlichkeit zugänglich zu machen (§ 110 Abs.5 und § 114 Abs.2 GemO).

Der Gemeinderat kann die Entlastung verweigern oder nur eingeschränkt erteilen; in dem Fall hat sie die dafür maßgeblichen Gründe anzugeben (§ 114 Abs.1 GemO). Eine unmittelbare rechtliche Folge für den Bürgermeister und - ggf. - die Beigeordneten ergibt sich daraus allerdings nicht. Der Bürgermeister ist aber auch bei Erteilung der Entlastung verpflichtet, noch nicht ausgeräumte Beanstandungen zu verfolgen und für ihre Ausräumung Sorge zu tragen. Mit der Entlastung findet der Haushaltskreislauf seinen Abschluss.