

Haushaltskonsolidierung **Konsolidierung in der Doppik – geht jetzt alles leichter?** **Gunnar Schwarting***

Die Frage mag zunächst überraschen, ändert sich doch durch den Übergang auf einen anderen Rechnungsstil an der finanziellen und wirtschaftlichen Situation jeder Kommune nichts. Durch die Doppik werden ebenso wenig neue Geldquellen erschlossen wie bestehende finanzielle Belastungen genommen; dies hebt auch der Deutsche Städtetag in seinen Stellungnahmen zum neuen kommunalen Haushaltsrecht stets hervor. Gleichwohl ergibt sich eine vollkommen neue Situation, weil der finanzielle Status einer Kommune in wesentlich veränderter Form dargestellt wird und damit auch andere Einsichten und finanzwirtschaftliche Schlussfolgerungen, aber auch erhebliche Fehleinschätzungen verbunden sein können.

Ich will mich im folgenden auf wenige Grundzusammenhänge konzentrieren und bewusst darauf verzichten, spezifische haushaltsrechtliche Regelungen zu präsentieren. Ich halte das auch aus dem Grunde für geboten, weil noch kein Bundesland ein neues Haushaltsrecht, das eine solche Schwerpunktsetzung erlaubte, erlassen hat, wengleich erste Entwürfe – so z.B. in Nordrhein-Westfalen und Hessen – in der Diskussion sind.

Am Beginn meiner Ausführungen steht die Frage, inwieweit sich die Anforderungen an den Haushaltsausgleich mit der Doppik verändern könnten. Führen Abschreibungen und Rückstellungen unter dem Strich zu höheren Aufwendungen, so dass – wie vielfach vermutet – mehr Kommunen als heute nicht in der Lage sein werden, einen ausgeglichenen Haushalt aufzustellen? In einem zweiten Teil will ich mich dem für die kommunale Finanzpolitik neuen Begriff des Eigenkapitals zuwenden. Ist die Verringerung des Eigenkapitals der einfache Weg, um Altdefizite schlicht „verschwinden“ zu lassen? Zum Abschluss folgen einige sehr kurze Bemerkungen zu den denkbaren Auswirkungen einer neuen „Finanzphilosophie“ auf das politische und administrative Handeln.

1. Der Haushaltsausgleich

Derzeit ist ein kommunaler Haushalt dann ausgeglichen, wenn die laufenden Einnahmen ausreichen, die laufenden Ausgaben sowie die Pflichtzuführung an den Vermögenshaushalt zu decken. Unter Auslassung einiger haushaltsrechtlicher Einheiten entspricht dabei die Pflichtzuführung der planmäßigen Tilgung noch ausstehender Kreditverpflichtungen.

Die kommunale Doppik verlangt einen Ausgleich der laufenden Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung.¹ Ob eine Ausgleichsverpflichtung für den Finanzhaushalt verlangt wird, ist bisher noch offen²; für die Vermögensrechnung ist sie – da sie analog zur kaufmännischen Bilanz auf Grund ihrer Natur stets ausgeglichen aufzustellen ist – nicht gesondert erforderlich.

Im Gegensatz zur Kameralistik zählt allerdings die Tilgung nicht zu den Aufwendungen, da sie nicht das Ergebnis, sondern allein die Vermögensrechnung verändert. Offen ausgewiesen wird sie in der Doppik nur in der dritten Säule, der Finanzrech-

nung. Dafür gehören zu den Aufwendungen der Ergebnisrechnung zwei Sachverhalte, die in der Kameralistik nicht oder nur eingeschränkt erscheinen. Das sind zum einen die planmäßigen Abschreibungen auf die im Eigentum der Kommune befindlichen Anlagegüter, zum anderen die erforderlichen Zuführungen an Rückstellungen.³

An dieser Stelle sei angemerkt, dass Abschreibungen zwar auch bereits jetzt in der kameralistischen Haushaltsdarstellung erscheinen, allerdings dort eine ganz andere Funktion haben (Schaubild 1). Sie werden lediglich aus der Kostenrechnung in den Haushalt übernommen und haben ihre Bedeutung für die Gebührenkalkulation. Da sie nicht zahlungswirksam sind, werden sie deshalb durch eine summarische Gegenbuchung auf der Einnahmeseite „neutralisiert“; sie haben auf den Haushaltsausgleich keinen Einfluss. In der Doppik hingegen sind sie als Aufwand unmittelbar ergebnis- und damit auch ausgleichswirksam:

Schaubild 1: Abschreibungen in Kameralistik und Doppik

Kameralistik		Doppik	
<i>Einnahmen VWH</i>	<i>Ausgaben VWH</i>	<i>Erträge</i>	<i>Aufwendungen</i>
Summe Einnahmen	Summe Ausgaben	Summe Erträge	Summe Aufwendungen
Kalk. Einnahmen	Kalk. Abschreibungen		Abschreibungen

„Gegenbuchung“

Unter der vereinfachenden Annahme, dass die kameralen laufenden Einnahmen und die doppischen ordentlichen Erträge nahezu identisch sind,⁴ stellt sich für die Beurteilung des Haushaltsausgleichs die Frage wie sich die doppischen Aufwendungen zu den kameralen Ausgaben verhalten. Damit reduziert sich dies auf eine Gegenüberstellung der bisherigen planmäßigen Tilgungsbeträge (T) mit den künftigen Abschreibungen und den (Netto-)Zuführungen an Rückstellungen (AfA+R). Generell gilt dann: Sind die Tilgungsbeträge höher, wären die Anforderungen für den doppischen Haushaltsausgleich leichter, fallen die Tilgungen hingegen niedriger aus, würde der Ausgleich im doppischen System schwerer:

$$T \geq \text{oder} \leq (AfA+R)$$

Dabei wird oft unterstellt, das letztere sei der Fall; so vermutet Schmitz: „Viele Kommunen, die die Vorgaben des geltenden Haushaltsrechts noch erfüllen, werden sich nach der Reform einem Minus in der Laufenden Rechnung gegenüber sehen. Erst recht werden jene, die mit den Vorgaben schon jetzt ihre Schwierigkeiten haben, künftig hochdefizitäre laufende Rechnung ausweisen.“⁵

Die Frage lässt sich jedoch nicht einfach, insbesondere aber auch nicht generell für alle Kommunen beantworten. Das Verhältnis zwischen den beiden Größen ist von einer Reihe von ganz unterschiedlichen Faktoren abhängig, vor allem

- von der Finanzierungsstruktur (FS_v) kommunaler Einrichtungen und Anlagen
- von der Restlaufzeit (RL_k) der aufgenommenen Kredite
- vom Anteil des abzuschreibenden Vermögens (V_{Afa})
- vom durchschnittlichen Abschreibungssatz für kommunales Vermögen (AfA_d)
- von Umfang und Veränderung der notwendigen Rückstellungen (R)

oder, in einer mathematischen Beziehung ausgedrückt:

$$\frac{T}{(AfA+R)} = f (FS_v, RL_k, V_{Afa}, AfA_d, R)$$

Lassen Sie mich auf diese fünf Bedingungen kurz eingehen (Schaubild 2):

1. Zunächst ist anzunehmen, dass das vorhandene kommunale Vermögen nur zu einem Teil mit Krediten finanziert worden ist, die Tilgungsbeträge gedanklich mithin auch nur einem Teil des Vermögens zuzurechnen sind. Je höher der Kreditfinanzierungsanteil ausfällt, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass der doppelte Haushaltsausgleich leichter wird.
2. Die Höhe der Pflichtzuführung hängt bei der in den Kommunen üblichen Form des Annuitätendarlehens von der Restlaufzeit der Kredite ab. Der Tilgungsbetrag steigt mit der Kreditlaufzeit, so dass neue Kredite niedrige, alte hingegen hohe Tilgungsanteile aufweisen. Je höher mithin der Anteil älterer Kredite ausfällt, umso weniger problematisch dürfte bei sonst gleichen Bedingungen dann der doppelte Ausgleich zu zusätzlichen Problemen führen.
3. Abzuschreiben sind alle der Abnutzung unterliegenden Anlagegüter, dazu zählt das Grundvermögen ausdrücklich nicht. Grundstücke stellen jedoch einen beträchtlichen Teil des gesamten kommunalen Vermögens dar. Andererseits kann der Grundstückserwerb mit Krediten finanziert werden. Insofern ist nicht auszuschließen, dass der kreditfinanzierte über dem abschreibungsfähigen Teil des Vermögens liegt. In dem Fall wäre der doppelte Ausgleich tendenziell einfacher.
4. Der durchschnittliche Abschreibungssatz für kommunales Vermögen richtet sich nach der Art der Einrichtungen und Anlagen. Er ist für Ausrüstungsgegenstände und technische Anlagen in der Regel höher als für Immobilien. Je höher der Anteil der Immobilien innerhalb des kommunalen Vermögens ist, umso niedriger liegt auch der durchschnittliche Abschreibungssatz. Dies erleichtert den Ausgleich im doppelten System
5. Schließlich ist noch zu berücksichtigen, ob und in welchem Umfang den Rückstellungen Mittel zugeführt werden müssen bzw. gebundene Mittel auch aufgelöst werden. Für die Rückstellungen gibt es bisher keine auch nur annähernd vergleichbare Größe im Kommunalhaushalt, so dass generell nur festzustellen ist, dass notwendige Zuführungen den doppelten Haushaltsausgleich erschweren, erforderliche Auflösungen ihn hingegen erleichtern.

Ein einfaches Beispiel:

Das Vermögen einer Kommune betrage 200 Mio. Euro, davon seien 150 Mio. Euro abschreibungsfähig. Das Vermögen bestehe überwiegend aus Immobilien, der durchschnittliche Abschreibungssatz betrage 3%. Daraus resultieren Abschreibungen p.a. von 4,5 Mio. Euro.

Dem Vermögen stehen gegenüber Schulden bei Kreditinstituten von 100 Mio. Euro. Die Anforderungen an den Haushaltsausgleich sind dann gleich, wenn der durchschnittliche Tilgungssatz 4,5% beträgt und keine Veränderungen der Rückstellungen erfolgen.

Allein diese Erwägungen zeigen, dass es schwer ist, generell eine Aussage darüber zu treffen, wie sich in Zukunft der Haushaltsausgleich in den Kommunen darstellen wird. Die Vermutung, die nunmehr erforderlichen Abschreibungen und die Dotation von Rückstellungen würden dazu führen, dass mehr Kommunen unausgeglichene Haushalte aufwiesen dürfte zwar im Durchschnitt zutreffen, lässt sich jedoch im Einzelfall nicht von vornherein belegen.

Schaubild 2: Der Einfluss der Vermögensstruktur auf den doppelischen Haushaltsausgleich

	Hoch	Niedrig
Kreditfinanzierung	+	-
Anteil älterer Kredite	+	-
Anteil Grundvermögen	+	-
Anteil technische Anlagen	-	+

Eine Besonderheit ergibt sich allerdings zum ersten Jahr der Umstellung. Dann sind erstmals Rückstellungen zu dotieren, die bisher nicht vorhanden waren. In diesem Jahr wird sich der Haushaltsausgleich daher besonders schwer gestalten. In einigen über den Leittext hinausgehenden Entwürfen zu einer doppelischen Gemeindehaushaltsverordnung sind dementsprechend auch besondere Übergangsfristen für diesen Fall vorgesehen.⁶

2. Das Eigenkapital als neue Ausgleichsgröße?

2.1 Das Ende der „Bugwelle“?

Gelingt der Haushaltsausgleich im kamerale System nicht, sind die Fehlbeträge spätestens im übernächsten Jahr abzudecken. Dabei können – ist ein Ausgleich anders nicht möglich – auch Rücklagen in Anspruch genommen oder (Netto-)Vermögenserlöse im Wege der Zuführung an den Verwaltungshaushalt eingesetzt werden. Reicht auch das nicht aus, wird der verbleibende Fehlbetrag als „Altdefizit“ immer weiter vorgetragen; daraus resultiert in vielen Kommunen die sog. „Bugwelle“, die oft veritable Ausmasse erreicht und sich zur Dauerbelastung entwickelt.

Das scheint in der Doppik ganz anders zu sein. Zunächst gilt zwar auch hier das Gebot, Fehlbeträge – vermutlich in etwas flexiblerer Form – auf neue Rechnung vorzutragen; zur Abdeckung sind, sofern vorhanden, ebenfalls Rücklagenbeträge einzusetzen.⁷ Danach indes ändert sich das Bild ganz entscheidend.

Mit der für das doppelische kommunale Haushaltsrecht konstitutiven Vermögensrechnung wird als neue Größe das Eigenkapital eingeführt (Schaubild 3). Es stellt die Differenz zwischen dem Vermögen (Aktiva) und den Schulden, d.h. den Verbindlichkeiten und den Rückstellungen dar. Zum Eigenkapital zählen zwar auch Rücklagen, die

aus Überschüssen früherer Haushaltsjahre oder aus Sonderbewegungen, wie z.B. Vermögensveräußerungen gebildet wurden. Im übrigen aber ist das in der kommunalen Vermögensrechnung ausgewiesene Eigenkapital eine fiktive Größe, der – anders als in einem privaten Unternehmen – keine Einzahlungen, z.B. in Form eines Stammkapitals gegenüberstehen.

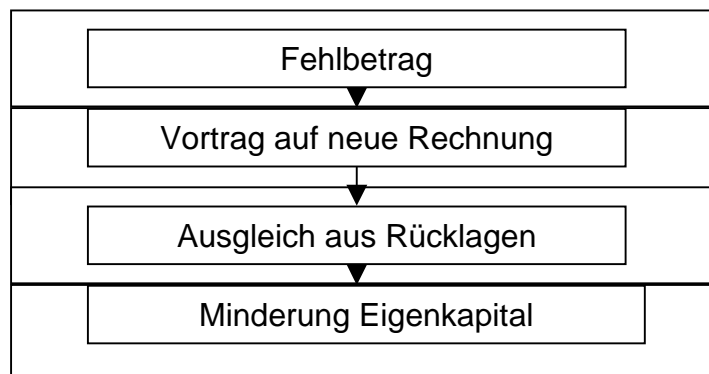
Schaubild 3: Das Eigenkapital

Aktiva	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="padding: 2px;">Eigenkapital</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">- Fiktives Eigenkapital</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">- Rücklagen</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">Rückstellungen, z.B. für</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">- Pensionsverpflichtungen</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">- Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren etc.</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">Verbindlichkeiten</td> </tr> </table>	Eigenkapital	- Fiktives Eigenkapital	- Rücklagen	Rückstellungen, z.B. für	- Pensionsverpflichtungen	- Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren etc.	Verbindlichkeiten
Eigenkapital								
- Fiktives Eigenkapital								
- Rücklagen								
Rückstellungen, z.B. für								
- Pensionsverpflichtungen								
- Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren etc.								
Verbindlichkeiten								

Die Höhe des Eigenkapitals ist entscheidend abhängig von den Wertfestsetzungen in der Eröffnungsbilanz. Auch wenn zu erwarten ist, dass in den Ländern Bewertungsregeln erlassen werden, bleibt doch ein nicht unbeträchtlicher Einschätzungsspielraum für die Erstbewertung. Dabei ist darauf zu achten, dass hohe Eingangswerte für abschreibungsfähiges Anlagevermögen wiederum zu höheren Abschreibungsbeträgen führen. Ein tendenziell hoch bewertetes Anlagevermögen kann daher den Haushaltsausgleich zunächst erleichtern, auf längere Sicht hingegen erschweren.⁸

Nach der Logik des neuen doppelten Rechnungswesens führen nicht abgedeckte Fehlbeträge der Ergebnisrechnung am Ende zu einer Minderung des Eigenkapitals (Schaubild 4). Anders als heute werden mithin Altdefizite schließlich „ausgebucht“; eine „Bugwelle“ mit ihren unangenehmen Begleiterscheinungen für das kommunale Handeln gibt es dann in der Form nicht mehr. Solange noch ein hinreichend hohes Eigenkapital vorhanden ist, könnte das – nicht zuletzt in der Kommunalpolitik – zu dem Schluss verleiten, dass auch unausgeglichene Haushalte de facto kein Problem darstellen, sofern nur die notwendige Liquidität sichergestellt ist.

Schaubild 4: Abdeckung von Fehlbeträgen im doppelten System (vereinfacht)



Das wiederum könnte die staatliche Politik zu der Annahme verleiten, ein Handlungsbedarf zur Sanierung der Kommunal финанzen sei nicht gegeben, da ja Eigenkapital zur Verfügung steht. Im Gegenteil: Eine Konsolidierung des Landeshaushalts zu Lasten der Kommunen könne vor dem Hintergrund sogar gerechtfertigt sein. Dieser

Aspekt darf in der Tat nicht unterschätzt werden, da die gemeinsame Sprachebene kommunaler und staatlicher Finanzpolitik bei derart stark voneinander differierenden Rechnungsstilen noch schwerer zu finden sein wird, als es bereits heute zu beobachten ist.⁹ Neue Auseinandersetzungen an dieser Stelle sind keineswegs auszuschließen.

2.2 Eigenkapital als Zielgröße?

Deshalb ist es notwendig, sich den Stellenwert des Eigenkapitals in der neuen dopplischen Rechnung vor Augen zu führen, um Fehlinterpretationen der genannten Art zu vermeiden. Die Innenministerkonferenz hat sich mit dem grundsätzlichen Gebot des Ausgleichs der Ergebnisrechnung im Grundsatz für den Erhalt des anfänglichen Eigenkapitals ausgesprochen; das ist auch mit dem Begriff der „inter-generativen Gerechtigkeit“ begründet worden.¹⁰ Indem das Vermögen der Kommune erhalten bleibt, wird der nächsten Generation das weitergereicht, was von der Vorgängergeneration übernommen wurde.

Doch das Eigenkapital ist im öffentlichen Bereich kein Wert an sich. Es kann sehr gute und plausible Gründe geben, das Eigenkapital zu reduzieren.¹¹ Vor dem Hintergrund gravierender Veränderungen von Zahl und Struktur der Bevölkerung mag es sogar geradezu geboten sein, Einrichtungen und Anlagen außer Betrieb zu nehmen, um damit z.B. hohe Unterhaltungsaufwendungen zu vermeiden. Das würde künftige Ergebnisrechnungen entlasten. Ein Zwang zum Erhalt oder gar zur Mehrung des in der erstmaligen Vermögensrechnung nachgewiesenen Eigenkapitals wäre in diesem Fall finanzwirtschaftlich mehr als problematisch.

Selbst bei konstanter Bevölkerungsgröße gibt es keine Notwendigkeit, stets mit dem gleichen kommunalen Vermögensbestand zu operieren. Die materielle Privatisierung kommunaler Aufgaben mag ebenso ein Grund sein, den Vermögensbestand zu reduzieren wie die Nutzung privater Einrichtungen für öffentliche Zwecke im Wege der public-private partnership. Langfristig kann es daher durchaus zu einer Verringerung des Vermögensbestandes und damit des kommunalen Eigenkapitals kommen.

Gibt es deshalb andere Gründe, die einen Erhalt des Eigenkapitals gebieten?¹² Aus betriebswirtschaftlicher Sicht dient das Eigenkapital zunächst der Innenfinanzierung des Unternehmens; der Aufbau weiteren Vermögens kann aus bereits vorhandenen Mitteln getätigt werden. Das setzte voraus, dass es sich bei dem in der kommunalen Vermögensrechnung ausgewiesenen Eigenkapital um Finanzmittel handelte; das genau ist jedoch nicht der Fall. Der betriebswirtschaftliche Zusammenhang spielt für die öffentliche Hand ohnedies keine Rolle, da das traditionelle Finanzierungsinstrument in der Steuerhoheit begründet ist. Der – wenn auch nur in Grenzen aus der Kameralistik zu übertragende – Ansatz, Investitionen durch Ansammlung von Rücklagen zu finanzieren, spielt dementsprechend in der kommunalen Finanzwirtschaft seit langem keine größere Rolle mehr.

Eigenkapital ist im privaten Unternehmen zum zweiten ein wichtiger Indikator für die Beurteilung der Kreditwürdigkeit. Eine niedrige Eigenkapitalquote und damit eng verknüpft ein hoher Fremdmittelbedarf machen ein Unternehmen wirtschaftlich anfälliger und daher für den Gläubiger im Regelfall zu einem größeren Risiko. Der Gedanke spielt – bislang – für die kommunale Haushaltswirtschaft allerdings keine prägende

Rolle, da der Kommunalkredit per se als von höchster Bonität gilt. Sollte es allerdings zu einem wie auch immer gearteten Rating der Kommunen kommen, dürften das Eigenkapital bzw. die Eigenkapitalquote bei der Bewertung der fiscal performance gegenüber anderen Indikatoren, wie der Ergebnisrechnung, weniger Beachtung finden; auch insoweit spricht wenig für eine an der Höhe des Eigenkapitals orientierte Finanzpolitik der Kommunen.

Schließlich gilt natürlich in der Privatwirtschaft, dass ein negatives Eigenkapital eine bilanzielle Überschuldung anzeigt und damit unmittelbar ein Insolvenzgrund ist. Der Zusammenhang gilt zwar im Prinzip auch für die Kommune; nach herrschender Rechtsauffassung ist indes der Konkurs einer Kommune ausgeschlossen, so dass auch bei negativem Eigenkapital keine wirtschaftlichen und juristischen Folgen unmittelbar eintreten.

Allerdings lässt sich in diesem Fall eine eklatante, und selbst bei weiter Auslegung der Gestaltungsrechte der Kommune nicht mehr hinzunehmende Verletzung des Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit feststellen: „In einer überschuldeten Kommune gibt es ... Vermögensgegenstände, die bereits abgeschrieben sind, die aber weder vollständig vor- noch nachfinanziert worden sind. Bürger haben Leistungen oder Vermögensgegenstände erhalten oder genutzt, für die noch niemand bezahlt hat.“¹³

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass sich zumindest für die kommunale Finanzwirtschaft ein Erhalt des zu Beginn der doppischen Rechnungslegung ja zufällig vorgefundenen Eigenkapitals keineswegs zwingend ergibt. Auch ein eindeutige Zielgröße für das nicht durch Rücklagen gebildete Eigenkapital gibt es ebensowenig wie eine „richtige“ Eigenkapitalquote.¹⁴ Nur so viel dürfte feststehen: Ein negatives Eigenkapital ist nicht hinnehmbar.

2.3 Eigenkapital und Aufsicht

Das Eigenkapital muss deshalb in engem Zusammenhang mit den aufsichtsbehördlichen Instrumenten gesehen werden. Im geltenden Haushaltsrecht setzen diese durchweg bereits mit der Vorlage eines unausgeglichenen Haushaltsplanes ein. Die Aufsichtsbehörde versieht in dem Fall die Genehmigung üblicherweise mit Bedingungen und Auflagen, wie z.B. einer Begrenzung der Kreditermächtigung. Das gilt im Prinzip bis zum vollständigen Abbau aller Defizite einschließlich der „Bugwelle“.

Im doppischen System ergibt sich mit Verminderung des Eigenkapitals indes eine weitere Option. Werden die vorgetragenen Fehlbeträge am Ende vom Eigenkapital in Abzug gebracht, kann der folgende Haushalt – sofern keine neuen originären Defizite entstehen – wieder ausgeglichen vorgelegt werden. Die im unausgeglichenen Haushalt geltenden Einschränkungen der finanzwirtschaftlichen Dispositionsfreiheit, z.B. hinsichtlich der Leistung freiwilliger Aufgaben, der Übertragung ersparter Mittel im Budget oder der Verwendung von Vermögenserlösen, sind dann aufgehoben.

Dieses Ergebnis vermag indessen nicht zu befriedigen, da die Gefahr einer Lockerung fiskalischer Disziplin mit langfristig kritischen Folgen nicht zu übersehen ist. Deshalb kann der Abbau von Eigenkapital nicht völlig in das Belieben der Kommune gestellt werden. Zu erwägen wäre die Einführung eines Genehmigungsvorbehalts

durch die Aufsichtsbehörde, der z.B. dann zu erteilen wäre, wenn der Abbau auf eine Anpassung an demographische Veränderungen zurückzuführen ist.

Dies ließe der Aufsichtsbehörde jedoch einen erheblichen Ermessensspielraum, der gewiss nicht unproblematisch ist. Daher ist der Vorschlag entwickelt worden, einen Teil des Eigenkapitals als freie – von der Kommune in eigener Verantwortung einzusetzende – Ausgleichsrücklage zu definieren.¹⁵ Bis zur Höhe dieses Betrages könnte die Kommune dann bestehende Fehlbeträge in eigener Verantwortung tatsächlich durch Abzug vom Eigenkapital „ausgleichen“. Folgerichtig sollte diese Rücklage stets auch wieder aufgefüllt werden, damit das Instrument nicht innerhalb kurzer Zeit aufgebraucht ist. Ob das tatsächlich in der Praxis gelingt, ist allerdings zu bezweifeln.

In dem Zusammenhang ist auch der Stellenwert des Haushaltssicherungskonzepts zu überprüfen. Gegenwärtig wird es in einer Reihe von Bundesländern generell bei der Vorlage eines unausgeglichene Haushalts, im übrigen im Einzelfall im Rahmen des Genehmigungsverfahrens verlangt. Die Erfahrungen haben gezeigt, dass das Instrument mit seinem sehr umfassenden Anspruch einen hohen administrativen Aufwand verursacht und Zweifel an seiner Wirkung verursacht.¹⁶ Es ließe sich daher vertreten, künftig ein Haushaltssicherungskonzept nicht schon dann zu verlangen, wenn der Ergebnisplan nicht ausgeglichen werden kann, zum Ausgleich jedoch noch in den Rücklagen hinreichend Mittel vorhanden sind.

Eine Konzeption, die dann besser mit dem Begriff des „Finanzperspektivkonzepts“ umschrieben wäre, könnte jedoch für den Fall geboten sein, wenn die Kommune das Eigenkapital zu reduzieren beabsichtigt. Damit sollte deutlich gemacht werden, welche Faktoren für den Eigenkapitalabbau ursächlich sind. Auf diese Weise wird transparent, ob es sich um das Ergebnis einer bewussten finanzpolitischen Strategie oder einer finanzwirtschaftlichen Notlage handelt. Sehr, vermutlich auch zu weitgehend ist allerdings der Vorschlag, ein Haushaltssicherungskonzept erst für den Fall der Überschuldung, d.h. eines negativen Eigenkapitals vorzusehen.¹⁷

Das doppelte Rechnungssystem stellt insoweit neue Anforderungen auch an das Genehmigungsverfahren. Es gilt die Balance zu finden zwischen dem Ausgleich der Ergebnisrechnung einerseits und dem möglicherweise gebotenen oder unausweichlichen Einsatz von Eigenkapital. Hierfür müssen bei der Formulierung des jeweils landesspezifischen Haushaltsrechts sachgerechte Lösungen gefunden werden. Dass hier noch viel Arbeit zu leisten ist, zeigt die Tatsache, dass der Leittext für eine doppelte Gemeindehaushaltsverordnung in diesem Punkt bisher noch sehr offen formuliert ist.

3. Führt die Doppik zu besserem finanzwirtschaftlichen Verständnis?

Das künftige doppelte Haushaltsrecht wird zwei Elemente enthalten, die einen sorgsameren Umgang mit den kommunalen Ressourcen fördern sollen. Das ist zum einen eine flächendeckende Kosten- und Leistungsrechnung (KLR), die es im kammalistischen Haushalt durchweg nur im Zusammenhang mit sog. kostenrechnenden Einrichtungen gibt.¹⁸ Die Kosten- und Leistungsrechnung schafft Transparenz über den Ressourcenverbrauch und die Menge bzw. Qualität der von der Kommune zur Verfügung gestellten Leistungen; bereits jetzt haben viele Kommunen entsprechende Systeme aufgebaut oder in Angriff genommen. Wenn und soweit es gelingt, diese

Informationen für die kommunale Entscheidungsfindung zu nutzen, könnte das durchaus zu einem verbesserten finanzwirtschaftlichen Verständnis führen.

Das ist aber nicht allein vom Übergang auf ein neues Rechnungswesen, das den Einsatz der KLR fordert, abhängig. Entscheidend ist die konsequente Implementation der KLR in die Controlling-Strukturen der Kommune. Dabei kommt es vor allem darauf an, innerhalb der Verwaltung, aber auch in der Politik das Verständnis für den Stellenwert dieser Betrachtung zu wecken. Das gilt insbesondere im Hinblick auf die nicht nur in der kommunalen Praxis besonders streitanfällige Frage der Verteilung von Gemeinkosten auf Produkt- oder Leistungsbereiche. Die Nutzung der KLR für die Entscheidungsprozesse ist eine Aufgabe, der sich das strategische Management in der Kommune stellen muss. Ein Blick in die Praxis zeigt indes, dass diese Aufgabe keineswegs überall bereits befriedigend gelöst ist.

Das zweite Instrument sind die geforderten Rückstellungen, die der Kameralistik als zahlungsorientierter Betrachtung fremd sind. Rückstellungen sind für künftige Verbindlichkeiten zu bilden, die dem Grunde nach bestehen, deren Höhe und Fälligkeit jedoch nicht genau vorher zu bestimmen ist (Schaubild 5).¹⁹ Damit wird für bestimmte Risiken, z.B. für künftige Pensionszahlungen, Vorsorge getroffen. Auf diese Weise wird deutlich, dass in späteren Haushaltsjahren mit Belastungen zu rechnen sein kann, die Vorsicht beim Eingehen neuer Verpflichtungen gebieten. In diesem Sinne sind Rückstellungen Teil eines umfassenderen risk-managements, das in der Finanzwirtschaft der öffentlichen Verwaltung bisher nur einen geringen Stellenwert besitzt.²⁰

Schaubild 5: Rückstellungen im doppelischen Haushaltsrecht

Rückstellungen sind zu bilden für

- Pensionsverpflichtungen
- Altersteilzeit u.ä.
- Unterlassene Instandhaltung
- Rekultivierung von Deponien
- Sanierung von Altlasten
- Ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen
- Drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren
- Sonstige, soweit durch Gesetz oder Verordnung zugelassen.

Allerdings ist vorgesehen, den Umfang der Rückstellungen auf einen begrenzten Kreis von Sachverhalten zu beschränken. Dies mag darin begründet sein, dass Rückstellungen in der Vermögensrechnung gebundene Mittel sind und für den Haushaltsausgleich nicht in Anspruch genommen werden können. Sie können erst dann aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist und sie nicht mehr benötigt werden. Gleichwohl wäre es erwägenswert, den Umfang der Tatbestände, die eine Bildung von Rückstellungen erfordern, zu überprüfen. Dabei wären an erster Stelle Bürgschaftsverpflichtungen oder vergleichbare Sachverhalte, aber auch Nachzahlungsvereinbarungen in Grundstückskaufverträgen u.ä. zu nennen.

4. Fazit

Der Übergang auf ein doppelisches Rechnungswesen, wie er sich nun in einer Reihe von Bundesländern definitiv abzeichnet,²¹ wirft im Hinblick auf den Haushaltsausgleich zahlreiche Fragen auf. So ist es keinesfalls sicher, dass der Ausgleich in jedem Fall schwerer zu erreichen sein wird, da eine ganze Reihe von Zusammenhängen zu beachten ist. Ganz besonderer Aufmerksamkeit bedarf es bei der Festlegung, wann, bei Vorliegen welcher Voraussetzungen und unter welchen Auflagen ein Einsatz von nicht in der Rücklage angesammeltem Eigenkapital zur Abdeckung von Fehlbeträgen in Betracht kommt. Diese Frage kann nicht allein finanzwirtschaftlich beantwortet werden. Schließlich kommt es darauf an, neuen Instrumenten, wie der Kosten- und Leistungsrechnung oder der Bildung von Rückstellungen die notwendige Aufmerksamkeit zu sichern. Denn nur dann können sie auch die erwünschten Wirkungen im finanzpolitischen Verhalten zeigen.

^{*} Prof. Dr. Gunnar Schwarting, Geschäftsführer des Städtetages Rheinland-Pfalz. Vortrag anlässlich der Fachkonferenz „Haushaltskonsolidierung – Strategisches Management oder Rasenmäher“ der KGSt am 29./30.4.2004; der Vortragsstil ist weitgehend beibehalten

¹ Dies sieht der Leittext für eine „doppelische“ Gemeindehaushaltsverordnung in § 24 vor. Sofern im folgenden Bestimmungen eines künftigen Haushaltsrechts angesprochen werden, beziehen sie sich stets auf diesen Leittext

² Zumindest der Arbeitsentwurf des Landes Baden-Württemberg für eine Novellierung der Gemeindeordnung enthält einen solchen Passus.

³ Die Auflösung von Rückstellungen erhöht demgegenüber die Ertragsseite.

⁴ Sie unterscheiden sich vor allem hinsichtlich der aktivierten Eigenleistungen und der Bestandsveränderungen, Größen, die im kommunalen Geschehen von untergeordneter Bedeutung sein dürften.

⁵ H.G. Schmitz, Die Diskussion über ein neues Rechnungskonzept für die deutschen Kommunen, in: N.Andel (Hrsg.), Probleme der Kommunalfinanzen, Berlin 2001, S.166.

⁶ Vgl. den Entwurf des Landes Baden-Württemberg zu § 24 GemHVO (doppisch); dort ist in Abs.4 eine Verlängerung der Frist für den Ausgleich in einem Haushaltssicherungskonzept einmalig von normalerweise 5 auf 8 Jahre vorgesehen.

⁷ Sofern aus Nettovermögenserlösen eine eigenständige Rücklage gebildet werden soll, wird die Vermögensveräußerung de facto ebenfalls in den Haushaltsausgleich einbezogen.

⁸ Dies gilt auch unbeschadet der Frage, ob Anschaffungs- oder Zeitwerte zugrunde gelegt werden sollen. Nicht berücksichtigt ist allerdings der Vorschlag aus dem sog. Speyerer Verfahren, Bewertungsveränderungen regelmässig auszuweisen.

⁹ Derzeit verweisen staatliche Finanzpolitiker stets auf die Vergleichsgröße Finanzierungssaldo, die für die Beurteilung der kommunalen Finanzlage im allgemeinen, erst recht jedoch für die einzelne Kommune im besonderen nicht aussagekräftig ist.

¹⁰ So in den Erläuterungen zum Leittext für eine Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen, S.17 (Anlage 2 zum Beschluss der Innenministerkonferenz am 21.11.2003)

¹¹ Deshalb hat sich das Land Rheinland-Pfalz in einer Protokollnotiz zum Beschluss der Innenministerkonferenz auch sehr kritisch zu dem Begriff der inter-generativen Gerechtigkeit geäußert (Beschlussniederschrift der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003)

¹² Vgl. dazu sehr ausführlich Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.), Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF), 2. Aufl. Freiburg u.a.O., S.332ff.

¹³ NKF, S. 334

¹⁴ Das nordrhein-westfälische NKF-Projekt hat hierzu eine Reihe von Gedanken entwickelt, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Reduzierung des Eigenkapitals hingenommen werden könnte. S. dazu NKF, S.336ff.

¹⁵ So NKF, S.340ff.

¹⁶ So beabsichtigt das Land Rheinland-Pfalz, die generelle Verpflichtung zur Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten zu streichen.

¹⁷ Dies ist der – inzwischen allerdings nicht mehr aktuelle – Regelungsvorschlag bei NKF, S.346

¹⁸ Dabei handelt es sich genau genommen auch nur um den Teilbereich der Kostenrechnung

¹⁹ Vgl. Leittext § 41 Abs.1

²⁰ Vgl. dazu ausführlich G. Schwarting, Gedanken zum finanzwirtschaftlichen risk-management in öffentlichen Haushalten, Vortrag anlässlich der Tagung „Aufgabenkritik, Privatisierung und Neue Verwaltungssteuerung“ vom 2.-4.4.2003 an der DHV Speyer, erscheint demnächst.

²¹ Nach derzeitigem Kenntnisstand – April 2004 – haben 6 Bundesländer entschieden, ausschließlich auf die Doppik umzusteigen.