

Einführung und Weiterentwicklung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung des ethischen Leitbildes der intergenerativen Gerechtigkeit

Ein Gastbeitrag von Andreas Glöckner¹, Marc Gnädinger² und Thomas Grieger³ für das Onlineportal www.lexikon-finanzpolitik.de – erstellt am 21. November 2008

Auf Grundlage eines wegweisenden Beschlusses der Innenministerkonferenz entwickeln die deutschen Kommunen ihr Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Ressourcenverbrauchslogik fort. Die anvisierten Ziele sind klar gesteckt: Transparenz, verbesserte Haushaltssteuerung und Generationengerechtigkeit. Gleichzeitig stellen heterogene Rechtsgrundlagen in Kernbereichen den Nutzen der Doppik-Einführung permanent unterschwellig in Frage. Der vorliegende Beitrag analysiert – unter besonderer Berücksichtigung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit – die Notwendigkeiten zur Harmonisierung der doppelten Rechtsgrundlagen als Basis zur Sicherung der doppelten Potentiale.

In November 2003 hat die Innenministerkonferenz (IMK) den Weg zur Erneuerung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf Basis der Doppik⁴ freigemacht. Den Ländern wurde die Möglichkeit gegeben, das in ihrer Zuständigkeit befindliche Gemeindehaushaltsrecht grundlegend zu erneuern. Die Länder haben diese Offerte mehrheitlich genutzt, um die kommunale Haushaltswirtschaft auf ein neues – doppeltes – Fundament zu stellen. Die Kommunen können diesbezüglich als Vorreiter im föderalen System bezeichnet werden; der Bund und die Mehrzahl der Länder rechnen bis dato noch kameral, also mit Einnahmen und Ausgaben. Die Anzahl der Kommunen, die auf Basis der neuen Rechtsgegebenheiten ihr Haushalts- und Rechnungswesen „doppisch“ novellieren wächst permanent. Gleichwohl haben (noch) nicht alle Länder den Einstieg in ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen vollzogen. So gibt es in Hessen ein Optionsrecht zwischen

¹ Andreas Glöckner ist Forschungsreferent am Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer.

² Marc Gnädinger ist Project Manager im Programm Kommunen und Regionen der Bertelsmann Stiftung.

³ Thomas Grieger ist Referent im Programmbereich Finanzmanagement der KGSt.

⁴ Abkürzung für „Doppelte Buchführung in Konten“.

Doppik und der sog. erweiterten Kameralistik⁵ für die Kommunen. In Bayern hat der Landesgesetzgeber, entgegen den Empfehlungen der IMK, sogar ein Optionsrecht zwischen Doppik und traditioneller Verwaltungskameralistik etabliert. Die folgende Abbildung 1 zeigt den heterogenen Reformstand der Länder.

Abbildung 1: Nicht für alle Kommunen ist die Doppik beschlossene Sache

Land	Stand	Modell	früher	2	2	2	2	2	2	2	
				0	0	0	0	0	0	0	
				7	8	9	0	1	1	2	3
Baden-Württemberg	Im Beratungsverfahren	Doppik mit sehr langer Übergangsfrist									
Bayern	Beschlossen	Option Doppik - Kameralistik									
Berlin	-	-									
Brandenburg	Beschlossen	Doppik									
Bremen	Experimentierklausel	Doppik									
Hamburg	Experimentierklausel	Doppik									
Hessen	Beschlossen	Option Doppik – erweiterte Kameralistik									
Mecklenb.-Vorpommern	Beschlossen	Doppik									
Niedersachsen	Beschlossen	Doppik									
NRW	Beschlossen	Doppik									
Rheinland-Pfalz	Beschlossen	Doppik									
Saarland	Beschlossen	Doppik									
Sachsen	Beschlossen	Doppik									
Sachsen-Anhalt	Beschlossen	Doppik									
Schleswig-Holstein	Beschlossen	Option Doppik - Kameralistik (unbefristet)									
Thüringen	Im Beratungsverfahren	Option Doppik - Kameralistik (unbefristet)									

Quelle: KGSt (Stand: 07. Mai 2008)

Neben der Vielfalt der Systeme in Erscheinungsform von Doppik, erweiterter Kameralistik und traditioneller Kameralistik wird anhand obiger Abbildung noch ein weiteres Unterscheidungsmerkmal augenscheinlich: Nur ein Teil der Länder hat bereits einen finalen und kurzfristig anstehenden Umstellungstermin für die Aufstellung von konsolidierten Konzernbilanzen vorgegeben.⁶ Wie notwendig das jedoch wäre, hat die Bertelsmann Stiftung jüngst zum wiederholten Male mit dem kommunalen Finanz- und Schuldenreport Deutschland 2008⁷ anhand konkreter Haushaltszahlen illustriert. Dieser hat offengelegt, dass bei den Kommunen der Flächenländer deutschlandweit 53,1 % der Verschuldung auf öffentliche Fonds, Einrichtungen und Unternehmen entfallen (vgl. Abbildung 2). Bei den

⁵ Die erweiterte Kameralistik ist eine Weiterentwicklung der herkömmlichen Verwaltungskameralistik, die ebenfalls – wie die Doppik – auf dem Ressourcenverbrauchskonzept beruht.

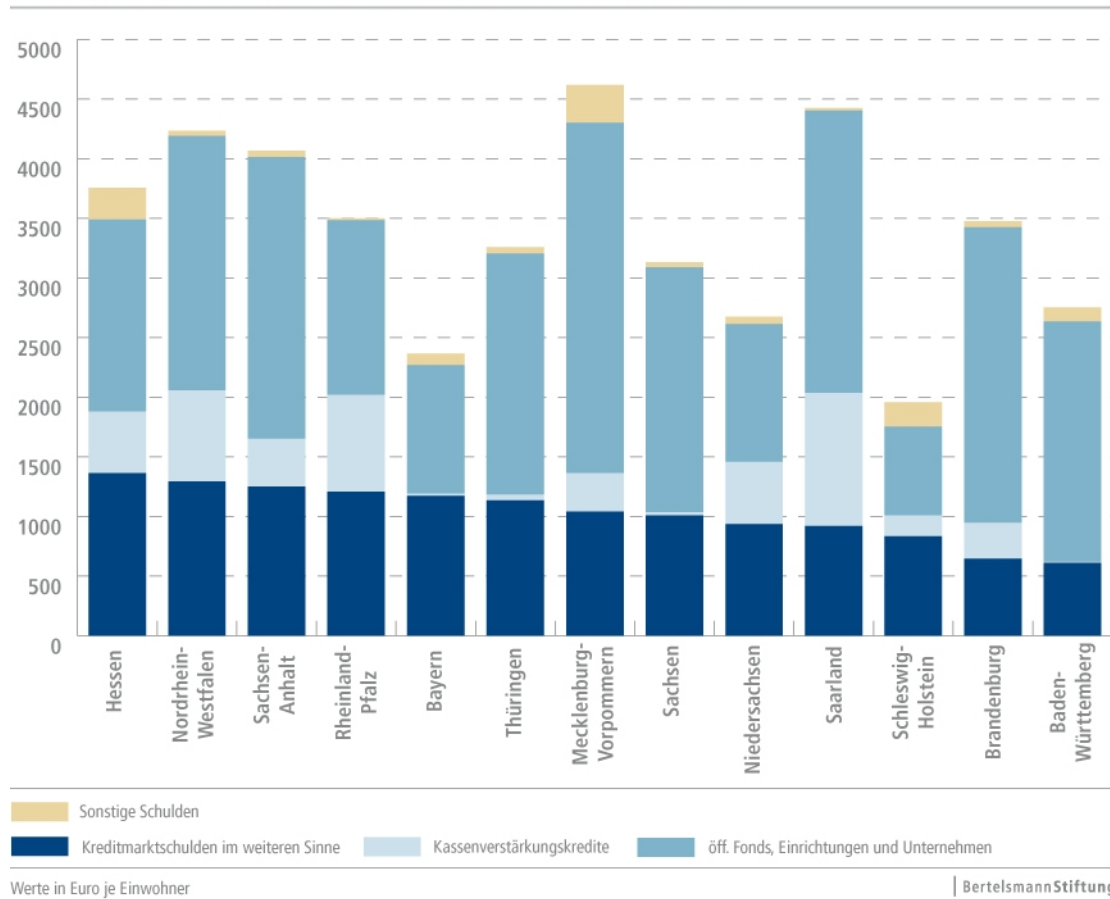
⁶ Eine Auflistung der Termine zur Erstellung der ersten konsolidierten Gesamtabschlüsse findet sich bei Marettke, Christian / Detemple, Peter (2008), S. 461.

⁷ Vgl. Junkernheinrich, Martin / Micosatt, Gerhard (2008).

Investitionen beträgt der Auslagerungsgrad 54,3 Prozent und beim Personal 50,3 Prozent. Die finanzielle Leistungsfähigkeit der Kommunen wird also entscheidend durch die Aktivitäten in ausgelagerten Organisationseinheiten determiniert.

Abbildung 2: Kommunalverschuldung der Kommunen der Flächenbundesländer

Höhe und Struktur der Schulden der Gemeinden (GV) und Zweckverbände am 31.12.2007 (sortiert nach Kreditmarktschulden der Kernhaushalte)



Quelle: Bertelsmann Stiftung, farblich überarbeitete Grafik aus dem kommunalen Finanz- und Schuldenreport Deutschland 2008, gefunden unter www.bertelsmann-stiftung.de [Zugriff am 28. Oktober 2008].

Kernhaushaltsdaten bilden nur einen Teil der kommunalen Wirklichkeit ab: Zeiten, in denen allein auf Basis von Kernhaushaltsdaten Vergleiche zwischen Kommunen vorgenommen oder Aussagen zur finanziellen Leistungsfähigkeit einzelner Kommunen getätigt werden konnten, sind vorbei. Die flächendeckende Aufstellung doppischer kommunaler Konzernbilanzen ist demnach die logische Konsequenz aus der gegenwärtigen Fragmentierung der Haushalte von Städten und Gemeinden – zumindest sollte es die logische Schlussfolgerung sein.⁸

⁸ Zum Fortentwicklungsbedarf des Rechnungswesens aufgrund der starken Fragmentierung der Haushalte vgl. Gnädinger, Marc / Junkernheinrich, Martin (2008), S. 30 ff. Vgl. ferner auch Gnädinger, Marc (2008), S. 5.

Das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit

Ein wichtiges Reformziel der Doppikeinführung war und ist die Implementierung einer auf dem Prinzip intergenerativer Gerechtigkeit fußenden Moralvorstellung. „Intergenerative Gerechtigkeit“ ist jedoch zunächst „nur“ ein abstrakter Terminus, der einer inhaltlichen Konkretisierung bedarf: Hierzu wird dieses Leitbild durch die Weiterentwicklung zur interperiodischen Gerechtigkeit auf die einzelne Haushaltsperiode transformiert. Die Maxime lautet dann wie folgt: Jede Generation soll für die von ihr verbrauchten Ressourcen aufkommen. Anders ließe es sich auch ausdrücken: In jedem Rechnungsjahr muss die Deckung von Aufwendungen durch Erträge im Ergebnishaushalt erreicht werden. Wenn die intergenerative Gerechtigkeit als Leitmotiv für die Reform anerkannt wird, sind die Regelungen zum kommunalen Haushaltsausgleich an eben dieser Maxime zu beurteilen.

Was sich trivial anhört, provoziert in den Reformkommunen große Anstrengungen. Das Vermögen muss erfasst und bewertet werden, damit der gesamte Aufwand einschließlich der Abschreibungen⁹ den Erträgen gegenübergestellt werden kann. Wie der Umstellungsaufwand in der Praxis minimiert werden kann, ist derzeit Anhaltspunkt einiger interessanter Projekte,¹⁰ kann an dieser Stelle aber nicht weiter vertieft werden.

Intergenerativ gerechte Haushaltsausgleichsregelungen

Aufbauend auf den obigen Erläuterungen, bezieht auch die Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK) den neuen doppischen Haushaltsausgleich auf die Größen des Ergebnishaushaltes: „Ertrag“ und „Aufwand“. Nach § 24 Haushaltsausgleich IMK Leittext (vgl. Tabelle 1) ist der Ausgleich erreicht, wenn der Ergebnishaushalt unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen ist. Die Formulierung lässt erkennen, dass es um die Betrachtung von Ressourcenverbrauch und -aufkommen und insbesondere um die Erwirtschaftung des Ressourcenverbrauchs geht: Jeder Ressourcenverbrauch ist in der gleichen Haushaltsperiode durch entsprechendes Ressourcenaufkommen auszugleichen.

⁹ Das Problem, dass sich unterschiedliche Bewertungsvorschriften für das Vermögen - wie sie gegenwärtig anzutreffen sind - über die Aufwandskomponente Abschreibungen auch auf den Haushaltsausgleich auswirken, sei an dieser Stelle hingewiesen.

¹⁰ Eine interessante studentische Initiative in diesem Bereich stellt ihr Projekt und ihre Ergebnisse online unter www.wir-stellen-um.de zu Verfügung [Zugriff am 18. November 2008].

Tabelle 1: Haushaltsausgleich nach Leittext Doppik IMK

<p>§ 24 Haushaltsausgleich (Leittext für eine Gemeindehaushaltsverordnung Doppik IMK)</p> <p>Es sollen folgende Grundsätze gelten: Der Haushaltsausgleich ist gegeben, wenn der Ergebnishaushalt unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen ist.</p> <p>Dazu können gestufte Ausgleichsregelungen zur Erreichung des Haushaltsausgleichs als mehrstufiges Verfahren vorgesehen werden:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Gesonderte Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses/Sonderergebnisses einschließlich Vermögenserlösen,2. Verwendung von Ergebnismöglichkeiten, wenn Sparmöglichkeiten und Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind,3. [...]
--

Quelle: Innenministerkonferenz der Länder (2003).

Darüber hinaus beschränkt die IMK den Ausgleichsgrundsatz auf das ordentliche Jahresergebnis. Erst wenn dieser Ausgleich unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren nicht möglich ist, tritt ein Stufenkonzept¹¹ in Kraft. Für diese Festlegung auf das ordentliche Ergebnis gibt es viele gute Gründe, wobei zwei besonders augenscheinlich sind: Zum einen ist das außerordentliche Ergebnis durch außergewöhnliche, unregelmäßig auftretende und nicht planbare Erträge und Aufwendungen bestimmt – ein Ausgleich ist also vom Zufall bestimmt. Noch wichtiger aber ist ein zweiter Grund, weil er für den Schutz künftiger Generationen steht: Durch Veräußerung von Vermögensgegenständen über Bilanzwert – von Ökonomen als „Realisierung stiller Reserven“ bezeichnet – kann der Grundsatz zum Ausgleich laufender Aufwendungen durch laufende Erträge unterminiert werden. Daher ist der separate Ausweis dieser Erträge zwangsläufig als verbindlich vorzusehen. Sie dürfen unter dem Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit nicht zu einem ordentlichen Haushaltsausgleich (d.h. einem Ausgleich der durch die gewöhnliche Tätigkeit der Gemeinde veranlassten Aufwendungen) herangezogen werden.

Intergenerative Gerechtigkeit – eine Frage der Länderzugehörigkeit

In Umsetzung des IMK-Beschlusses wurde der kommunale Haushaltsausgleich zwar in sämtlichen Ländern auf den Ergebnishaushalt bezogen, im Detail existieren jedoch erhebliche

¹¹ Zur intergenerativ gerechten Ausgestaltung der Stufenkonzepte siehe Beutel, Rainer Christian / Witte, Kirsten: (2008), S. 44 f.

Unterschiede.¹² Es herrscht Ländervielfalt, wo Generationengerechtigkeit angezeigt ist (vgl. die folgende Tabelle 2).

Tabelle 2: Kommunalen Haushaltsausgleich nach Ländern

Land	Ausgleich ordentliches Ergebnis	Ausgleich außerordentliches Ergebnis	Ausgleich Gesamtsaldo*	Ausgleich Finanzhaushalt
Baden-Württemberg, Sachsen	Vorgesehen	---	---	---
Brandenburg, Sachsen-Anhalt	Vorgesehen	Vorgesehen	---	---
Schleswig-Holstein	---	---	Vorgesehen	
Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Thüringen	---	---	Vorgesehen	Vorgesehen
Niedersachsen	Vorgesehen	Vorgesehen	---	Vorgesehen
Hessen	Vorgesehen	---	---	Vorgesehen

*Keine Unterscheidung in ordentliches und außerordentliches Ergebnis

Quelle: Glöckner, Andreas / Mühlkamp, Holger (2008), Kapitel Haushaltsausgleich.

Die Sonderregel einiger Länder zum Ausgleich des Finanzhaushaltes ist vor dem Hintergrund intergenerativer Gerechtigkeit unbedeutend – sie kann zur Sicherstellung von Liquidität (z. B. auch zur Steuerung der Kassenkredite) hilfreich sein. Brisanz liegt in denjenigen Regelungen zum Ergebnishaushalt, bei denen kein ausschließlicher Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses eingefordert wird. Vermögensveräußerungen aus dem Sachanlagevermögen über Buchwert wirken in diesen Fällen verfälschend auf den Ergebnishaushalt, weil Fehlbeträge des ordentlichen Ergebnisses z. B. mit Erträgen aus Vermögensveräußerungen saldiert werden können. Ein derartiger Ausgleich von Fehlbeträgen des ordentlichen Ergebnisses durch Überschüsse des außerordentlichen Ergebnisses ist aus dem Blickwinkel intergenerativer Gerechtigkeit abzulehnen. Ein Fazit aus der Perspektive intergenerativer Gerechtigkeit kann folglich nur lauten, dass eine Trennung von ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis zwingend sein sollte.

¹² Eine detaillierte Darstellung der unterschiedlichen Haushaltsausgleichskonzepte der Bundesländer findet sich bei Glöckner, Andreas / Mühlkamp, Holger (2008) – hier: Kapitel Haushaltsausgleich. Siehe ferner auch Gnädinger, Marc / Grieger, Thomas (2008a) und Gnädinger, Marc / Grieger, Thomas (2008b).

Vermögensveräußerungen erfolgen nicht im Rahmen der gewöhnlichen kommunalen Tätigkeit und sind daher dem außerordentlichen Ergebnis zuzuordnen. Doch leider wird dies nicht bundesweit einheitlich so verstanden; in NRW ist dies derzeit beispielsweise nicht der Fall. Nach Anlage 17 zur dortigen Gemeindehaushaltsverordnung¹³ gehören derartige Erträge heute noch zu den ordentlichen Positionen (Erträge aus Vermögensveräußerungen zu „45 Sonstige ordentliche Erträge“ und Aufwendungen zu „54 Sonstige ordentliche Aufwendungen“). Hier besteht nach unserem Ermessen Überarbeitungsbedarf.

Vokabeln rund um die intergenerative Gerechtigkeit

Aus drei Elementen des doppischen integrierten Haushalts- und Rechnungsverbundes lassen sich die Anstrengungen der Gebietskörperschaft bezüglich eines ausgeglichenen Haushalts und damit intergenerativer Gerechtigkeit ablesen: die einzelnen ordentliche Erträge und Aufwendungen, deren Summe als Gesamtergebnis (beides Elemente der Ergebnisrechnung) sowie das Eigenkapital (als reine Residualgröße der Vermögensrechnung, in die das Gesamtergebnis letztlich einfließt – siehe unten). Zum Teil werden diese Begrifflichkeiten allerdings zwischen den einzelnen Ländern unterschiedlich definiert (vgl. die folgenden Tabellen 3 bis 5) – daher ist eine Begriffsabgrenzung unbedingt notwendig. Grundsätzlich wäre es im Zuge der aktuellen Reform des Haushalts- und Rechnungswesens zweckmäßig, ein einheitliches, zwischen den Ländern abgestimmtes Begriffsglossar einzuführen. Dieses müsste in den entsprechenden Rechtsregelungen der Länder verankert werden, um so den (länderübergreifenden) Austausch zu erleichtern. Einige Länder haben bei der Erneuerung ihrer Haushaltswirtschaft bereits die Chance genutzt, um ein Begriffsglossar rechtlich zu fixieren – andere Länder sollten hier noch nachlegen.

Tabelle 3: Länder mit oder ohne Glossar in Texten, Gesetzen, Verordnungen, Erlassen oder Umsetzungshinweisen

Bundesland	Begriffsglossar vorhanden
Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen	Ja
Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz	nein

Quelle: Auswertung mit Hilfe des Portals www.doppikvergleich.de [Zugriff am 19. November 2008].

¹³ Hier: Zuordnungsvorschriften zum kommunalen haushaltsrechtlichen Kontenrahmen (Kommunaler Kontierungsplan)

Eine explizite Definition¹⁴ des Eigenkapitals haben ausschließlich die Länder Bayern, Brandenburg, Hessen, Saarland und Thüringen vorgenommen.

Tabelle 4: Definitionen für das Eigenkapital

Bundesland	Rechtsgrundlage	Definition des Eigenkapitals
Bayern	§ 98 Kommunalhaushaltsverordnung Doppik Bayern	Eigenkapital: Differenz zwischen Aktiva (Vermögen) und den Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz;
Brandenburg	§ 2 Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung Brandenburg	Eigenkapital Differenz zwischen Aktiva und der Summe aus den Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und passiven Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz
Hessen	§ 58 Gemeindehaushaltsverordnung Doppik Hessen	Eigenkapital Differenz zwischen Aktiva (Vermögen) und den Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz,
Saarland	§ 52 Kommunalhaushaltsverordnung Saarland	Eigenkapital Differenz zwischen Aktiva (Vermögen) und den Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Vermögensrechnung
Thüringen	§ 63 Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung - Doppik - Entwurf	Eigenkapital: Residualgröße, die sich durch Abzug der Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und passiven Rechnungsabgrenzungsposten von der Aktiva auf der Passiva der Bilanz ergibt.

Quelle: Auswertung mit Hilfe des Portals www.doppikvergleich.de [Zugriff am 27. Oktober 2008].

Die vorhandenen begrifflichen Festlegungen definieren das Eigenkapital als Residualgröße zwischen Vermögen und Schulden. Sie ähneln sich sprachlich. Inhaltlich sind sie identisch.

Ähnlich homogen definieren die Länder¹⁵ Erträge und Aufwendungen. Erstere werden als in Geldeinheiten ausgedrückter zahlungswirksamer und nichtzahlungswirksamer Wertezuwachs für Güter und Dienstleistungen (Ressourcenaufkommen) eines Haushaltsjahres definiert. Aufwendungen werden spiegelbildlich als Ressourcenverbrauch bezeichnet. Letztlich stimmen die Definitionen dem Sine nach überein.

¹⁴ Zum Teil wird das EK als Bestandteil der Passiva genannt, etc., was hier nicht als explizite Definition aufgeführt wird.

¹⁵ Mecklenburg-Vorpommern (Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung Mecklenburg Vorpommern § 8 Begriffserklärungen) und Sachsen Anhalt (Gemeindekassenverordnung Doppik

Tabelle 5: Definitionen für Erträge und Aufwendungen

Bundesland & Rechtsgrundlage	Definition für Erträge	Definition für Aufwendungen
<p>Baden-Württemberg Gemeindehaushaltsverordnung – Entwurf - Baden-Württemberg § 61 Begriffsbestimmungen</p> <p>Hessen Gemeindehaushaltsverordnung Doppik Hessen § 58 Begriffsbestimmungen</p> <p>Schleswig-Holstein Gemeindehaushaltsverordnung Doppik Schleswig-Holstein § 59 Begriffsbestimmungen</p>	<p>Zahlungswirksamer und nichtzahlungswirksamer Wertzuwachs (Ressourcenaufkommen) eines Haushaltsjahres.</p>	<p>Wertmäßiger, zahlungs- und nichtzahlungswirksamer Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen (Ressourcenverbrauch) eines Haushaltsjahres.</p>
<p>Bayern Kommunalhaushaltsverordnung Doppik Bayern § 98 Begriffsbestimmungen</p>	<p>(Gegensatz: Aufwand) zu unterscheiden von Einzahlung und Einnahme. Ertrag ist der in Geld ausgedrückte zahlungswirksame und nichtzahlungswirksame Wertzuwachs (Ressourcenaufkommen) eines Haushaltsjahres. Ein Ertrag liegt vor, wenn sich das Reinvermögen einer Kommune erhöht. Erträge sind entsprechend den Positionen der Ergebnisrechnung zu klassifizieren und zu verbuchen.</p>	<p>Der Begriff Aufwand (Gegenstück: Ertrag) ist von Auszahlung und Ausgabe zu unterscheiden; er umfasst den wertmäßigen zahlungs- und nichtzahlungswirksamen Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen (Ressourcenverbrauch) eines Haushaltsjahres.</p>
<p>Brandenburg Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung Brandenburg § 2 Begriffsbestimmungen</p>	<p>In Geld ausgedrückter, aber nicht unbedingt zahlungswirksamer Wertzuwachs (Ressourcenaufkommen) eines Haushaltsjahres.</p>	<p>In Geld ausgedrückter, aber nicht unbedingt zahlungswirksamer Werteverzehr von Gütern und Dienstleistungen (Ressourcenverbrauch) eines Haushaltsjahres.</p>
<p>Niedersachsen Gemeindehaushalts- und kassenverordnung Niedersachsen § 59 Begriffsbestimmungen</p> <p>Saarland Kommunalhaushaltsverordnung Saarland § 52 Begriffsbestimmungen</p>	<p>In Geld bewertete Wertezuwächse für Güter und Dienstleistungen in einem Haushaltsjahr.</p>	<p>In Geld bewerteter Werteverzehr durch Verbrauch oder Abnutzung von Gütern und Dienstleistungen in einem Haushaltsjahr.</p>
<p>Sachsen Kommunalhaushaltsverordnung - Doppik - Sachsen – Arbeitsentwurf § 59 Begriffsbestimmungen</p>	<p>Zahlungswirksamer und nichtzahlungswirksamer Wertzuwachs (Ressourcenaufkommen) eines Haushaltsjahres.</p>	<p>Keine Definition vorhanden; überplanmäßige Aufwendungen werden hingegen definiert.</p>
<p>Thüringen Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik – Entwurf § 63 Begriffsbestimmungen</p>	<p>In Geld bewerteter, aber nicht zwangsläufig zahlungswirksamer, Wertzuwachs bei Vermögensgegenständen oder durch die Schaffung von Gütern oder Dienstleistungen in einem Haushaltsjahr; es werden laufende Erträge und Finanzerträge - die in Summe die ordentlichen Erträge darstellen - und außerordentliche Erträge unterschieden.</p>	<p>In Geld bewerteter, aber nicht zwangsläufig zahlungswirksamer, Werteverzehr durch die Abnutzung von Vermögensgegenständen oder den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen in einem Haushaltsjahr; es werden laufende Aufwendungen und Finanzaufwendungen - die in Summe die ordentlichen Aufwendungen darstellen - und außerordentliche Aufwendungen unterschieden.</p>

Quelle: Auswertung mit Hilfe des Portals www.doppikvergleich.de [Zugriff am 19. November 2008].

Sachsen Anhalt § 46 Begriffsbestimmungen) haben zwar ein Begriffsglossar erstellt, dort aber keine Definition von Erträgen und Aufwendungen eingefügt.

Anders stellt sich die Situation allerdings bei der für die Generationengerechtigkeit entscheidenden Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Größen dar. Von den elf Ländern mit Begriffsglossar haben Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern und Sachsen-Anhalt keinerlei Hinweise auf eine Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Größen vorgenommen; die Hinweise der restlichen Bundesländer finden sich in Tabelle 6.

Tabelle 6: Hinweise auf ordentliche und außerordentliche Größen

Bundesland & Rechtsgrundlage	Hinweise auf ordentliche und außerordentliche Größen innerhalb des Glossars
Baden-Württemberg Gemeindehaushaltsverordnung - Entwurf - Baden-Württemberg § 61 Begriffsbestimmungen	<ul style="list-style-type: none"> - Bei der Definition von Fehlbeträgen und Überschüssen wird darauf hingewiesen, dass es ordentliche und außerordentliche Größen gibt - Eine Definition von ordentlichen und außerordentlichen Erträgen bzw. Aufwendungen wird nicht im Begriffsglossar vorgenommen
Sachsen Kommunalhaushaltsverordnung - Doppik - Sachsen – Arbeitsentwurf § 59 Begriffsbestimmungen	<ul style="list-style-type: none"> - Es gibt eine Definition: „Außerordentliche Aufwendungen und Erträge (§ 2 Abs. 3): Aufwendungen und Erträge, die regelmäßig oder unregelmäßig außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit anfallen;“ - Bei der Definition des Überschusses wird auf ordentliche und außerordentliche Größen hingewiesen
Bayern Kommunalhaushaltsverordnung Doppik Bayern § 98 Begriffsbestimmungen	<ul style="list-style-type: none"> - Es gibt eine Definition: „Außerordentliche Aufwendungen und Erträge: Aufwendungen und Erträge, die nicht dem Haushaltsjahr zuzuordnen sind; selten oder unregelmäßig anfallende Erträge und Aufwendungen; Erträge und Aufwendungen aus Veräußerungen von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die den Restbuchwert übersteigen beziehungsweise unterschreiten;“ - Im Zuge der Definition der Rücklage (Bestandteil des EK) wird zwischen Rücklagen aus ordentlichen und Rücklagen aus außerordentlichen Überschüssen unterschieden
Hessen Gemeindehaushaltsverordnung Doppik Hessen § 58 Begriffsbestimmungen	<ul style="list-style-type: none"> - Es gibt eine Definition: „Außerordentliche Aufwendungen und Erträge: ungewöhnliche, selten vorkommende oder periodenfremde Aufwendungen und Erträge, insbesondere Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerung sowie Erträge aus der Herabsetzung von Schulden und Rückstellungen, außer bei Abgaben, abgabeähnlichen Entgelten, allgemeinen Zuweisungen, bei außerplanmäßigen Abschreibungen wegen unterlassener Instandhaltung und bei Rückzahlungen;“
Niedersachsen Gemeindehaushalts- und kassenverordnung Niedersachsen § 59 Begriffsbestimmungen	<ul style="list-style-type: none"> - Es gibt eine Definition: „außerordentliche Aufwendungen und Erträge Aufwendungen und Erträge, die in ihrer Art ungewöhnlich sind, selten vorkommen und von erheblicher Bedeutung für die Gemeinde sind“ - Bei der Definition des Jahresüberschusses / Jahresfehlbetrages wird auf ordentliche und außerordentliche Größen hingewiesen
Saarland Kommunalhaushaltsverordnung Saarland § 52 Begriffsbestimmungen	<ul style="list-style-type: none"> - Es gibt eine Definition: „Außerordentliche Aufwendungen und Erträge: Aufwendungen und Erträge, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen, selten vorkommen und von einiger materieller Bedeutung sind;“
Schleswig-Holstein Gemeindehaushaltsverordnung Doppik Schleswig-Holstein § 59 Begriffsbestimmungen	<ul style="list-style-type: none"> - Es erfolgt bereits eine Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Größen im Zuge der Definition von Erträgen und Aufwendungen - Daneben gibt es eine weitergehende Definition: Außerordentliche Aufwendungen und Erträge: Aufwendungen und Erträge, die auf unvorhersehbaren, seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen von wesentlicher Bedeutung beruhen.
Thüringen Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik – Entwurf § 63 Begriffsbestimmungen	<ul style="list-style-type: none"> - Es erfolgt bereits eine Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Größen im Zuge der Definition von Erträgen und Aufwendungen - Daneben gibt es eine weitergehende Definition: Außerordentliche Aufwendungen und Erträge: Aufwendungen und Erträge, die auf unvorhersehbaren, seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen von wesentlicher Bedeutung beruhen.

Quelle: Auswertung mit Hilfe des Portals www.doppikvergleich.de [Zugriff am 19. November 2008].

Die Mehrzahl der Länder nimmt keine explizite Definition der außerordentlichen Größen innerhalb ihres Begriffsglossars vor, obgleich sich Hinweise darauf bei anderen Begriffen finden. Nur sechs Länder – namentlich Bayern, Hessen, Niedersachsen, Saarland, Schleswig-Holstein und Thüringen – machen detaillierte Angaben – auch hier herrscht allerdings eine begriffliche Vielfalt: In Bayern wird von „regelmäßigen oder unregelmäßigen“ Positionen gesprochen, die „außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit“ anfallen. Hessen verwendet den Terminus „seltenen oder unregelmäßige Positionen“. Daneben wird auf die Periodenfremdheit hingewiesen. Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen des Anlagevermögens werden ausdrücklich den außerordentlichen Positionen zugerechnet. Niedersachsen gebraucht den Ausdruck „seltenen und ungewöhnlichen“ Posten. Periodenfremde Erträge und Aufwendungen zählen auch in Niedersachsen zu den außerordentlichen Positionen. Vermögensveräußerungen werden zu den außerordentlichen Posten gezählt. Gleichzeitig wird in Niedersachsen auch auf den außerordentlichen Charakter von Erträgen aus der Herabsetzung von Schulden und Rückstellungen hingewiesen. Wie in Niedersachsen, ist im Begriffsglossar des Saarlandes von „ungewöhnlichen, selten vorkommenden“ Positionen die Rede – allerdings wird zusätzlich deren „erhebliche Bedeutung“ hervorgehoben. In Schleswig-Holstein wird hingegen von Positionen von „einiger materieller Bedeutung“ gesprochen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen und selten vorkommen. Mit der Betrachtung von Thüringen wird das Begriffsdurcheinander komplett: Hier ist „unvorhersehbaren, seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen von wesentlicher Bedeutung“ in Gebrauch. Die vorzufindende Heterogenität macht deutlich, wie wichtig eine begriffliche Hygiene wäre – zentral ist dabei, dass es eine zwischen den Ländern harmonisierte Abgrenzung von ordentlichen und außerordentlichen Positionen gibt. Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen sind länderübergreifend und unter dem Blickwinkel der intergenerativen Gerechtigkeit zu den außerordentlichen Positionen zu zählen.

Beurteilung der intergenerativen Gerechtigkeit nach Einführung und Weiterentwicklung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens

Die skizzierte Heterogenität bei den verwendeten Begrifflichkeiten macht deutlich, wie schwer derzeit länderübergreifende Aussagen sind. Zusammenfassend gilt, dass die wesentliche Kennzahl zur Bewertung der Frage nach intergenerativer Gerechtigkeit das ordentliche Ergebnis (vgl. Tabelle 7) ist – die ordentlichen Erträge müssen zur Deckung der ordentlichen Aufwendungen ausreichen. Wird dieses Ziel erreicht, kann von intergenerativ

gerechter oder nachhaltiger kommunaler Haushaltspolitik gesprochen werden. Dass nicht alle Länder ihren Kommunen die Maßgabe zum Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses vorschreiben, ist problematisch – gerade die Etablierung einer Ethik intergenerativer Gerechtigkeit war ein wesentliches Ziel bei Einführung der Doppik. Kommunen, deren Länder derartige Vorgaben derzeit (noch) nicht machen, sind aufgefordert, den Ausgleich trotzdem im ordentlichen Ergebnis zu suchen. Erträge aus Vermögensveräußerungen müssen dabei unberücksichtigt bleiben, obgleich auch dies nicht alle Länder ihren Kommunen vorgeben.

Tabelle 7: Kennzahl zur Beurteilung der intergenerativen Gerechtigkeit

Kennzahl	Ermittlung	Aussage	Hinweis auf:
Ordentliches Ergebnis	Ordentliche Erträge – ordentliche Aufwendungen (einschl. Finanzerträge und -aufwendungen) Das ordentliche Ergebnis in diesem Sinne enthält keine Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen.	Die Kommune konnte im Haushaltsjahr die Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit durch Erträge der laufenden Verwaltungstätigkeit (ohne die Veräußerung kommunalen Vermögens) decken.	Ein ausgeglichenes ordentliches Ergebnis gibt Hinweis auf die aktuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kommune im Geschäft der „laufenden Verwaltung“. Es zeigt an, dass die Kommune zum Ausgleich des Haushalts auf Vermögensveräußerungen verzichten konnte. Damit wird deutlich, dass die Kommune im Rechnungsjahr das vorhandene Nutzungspotential für zukünftige Generationen nicht verringert hat. Ein positives Ergebnis deutet auf die Erreichung des Ziels der „intergenerativen Gerechtigkeit“ in der betreffenden Periode hin.

Quelle: Ausschnitt einer Analyse durch Prof. Edmund Fischer (Hochschule für öffentliche Verwaltung Kehl) im Auftrag der Bertelsmann Stiftung (bislang unveröffentlicht, demnächst abrufbar unter www.wegweiser-kommune.de).

Literatur- und Quellenverzeichnis

- **Beutel, Rainer Christian / Witte, Kirsten:** Brisanz im Detail, in: Der Gemeinderat, Ausgabe 11/08, S. 44 bis S. 45.
- **Fischer, Edmund:** Doppisches Gemeindefinanzberichtswesen im Rahmen des Projekts „Doppischer Gemeindefinanzbericht“ der Bertelsmann Stiftung, bislang unveröffentlichte Arbeitsversion, die demnächst unter www.wegweiser-kommune.de eingestellt wird.
- **Glöckner, Andreas / Mühlenkamp, Holger:** Vergleich des neuen doppelischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer – Gutachten im Rahmen des KGSt-Bertelsmann-Projektes „Rechtsvergleich Doppik“, die demnächst unter www.doppikvergleich.de als Onlineversion eingestellt werden; zugleich bisher unveröffentlichter Forschungsbericht am Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer.
- **Gnädinger, Marc:** Kommunales Schuldenpuzzle, in: Der Neue Kämmerer, Ausgabe 04 / Oktober 2008, S. 5.
- **Gnädinger, Marc / Grieger, Thomas:** Gerechte Regelung, in: Kommune21, Ausgabe 10 / 2008a, S. 60 bis S. 61.
- **Gnädinger, Marc / Grieger, Thomas:** Haushaltsausgleich und Gesamtdeckungsgrundsatz – Zwei Blickwinkel, in: Behörden Spiegel, Ausgabe Oktober 2008b, S. 64.
- **Gnädinger, Marc / Junkernheinrich, Martin:** Fragmentierung der Haushalte behindert die Schuldenanalyse, in: Innovative Verwaltung, Ausgabe 11/2008, S. 30 bis S. 32. d
- **Innenministerkonferenz der Länder, Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ – Unterausschuss “Reform des Gemeindehaushaltsrechts”:** Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppelisches Haushalts- und Rechnungswesen – Erläuterungen und Leittext, Jena 2003
- **Junkernheinrich, Martin / Micosatt, Gerhard:** Kommunaler Finanz- und Schuldenreport Deutschland 2008, herausgegeben von der Bertelsmann Stiftung, Gütersloh (2008).
- **Marettke, Christian / Detemple, Peter:** Konsolidierter Gesamtabschluss, in: Henneke, Hans-Günter / Strobl, Heinz / Diemert, Dörte: Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, München (2008), S. 456 - 490.

.Weiterführende Internetseiten

- **Internetportal** www.bertelsmann-stiftung.de, inhaltlich verantwortet von der Bertelsmann Stiftung.
- **Internetportal** www.doppikvergleich.de, inhaltlich verantwortet von der Bertelsmann Stiftung und der KGSt.
- **Internetportal** www.wir-stellen-um.de, inhaltlich verantwortet von der Projektgruppe Benningen der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg.