

Projekt Rechtsvergleich Doppik

Vorlage zur 5. Sitzung des Beirats am 21./22.04.2009

TOP 4: Passivpositionen der Bilanz

Ziel der Vorlage: Verwendung der Aussagen seitens der Projektträger im Rahmen der Kommentierung in der Datenbank und in unterschiedlichen thematischen Zusammenhängen bei der Verbreitung der Empfehlungen des Projekts gegenüber kommunalen und externen Ansprechpartnern, der allgemeinen Öffentlichkeit und im staatlichen Bereich unter Bezugnahme auf den Beirat bzw. dessen Mitglieder.

Der Projektbeirat zum Gemeinschaftsprojekt der Bertelsmann Stiftung und KGSt zum Vergleich des kommunalen doppelischen Haushaltsrechts hat für den Themenschwerpunkt **Passivpositionen der Bilanz** folgende Empfehlungen:

Empfehlung 1:

Es wird empfohlen, die derzeit in den Rechtsgrundlagen verwendeten Begriffe zu harmonisieren und für eine einheitliche Begriffsverwendung zu sorgen. Es wird darüber hinaus empfohlen, die in den Rechtsgrundlagen enthaltene Strukturierung des Eigenkapitals zu harmonisieren. Ein Diskussionsvorschlag dazu ist:

Oberbegriff:

Eigenkapital

Begriffe für Teile des Eigenkapitals:

- Basiskapital
- Ordentliche Rücklage
- Außerordentliche Rücklage
- Zweckgebundene Rücklage

Empfehlung 2:

Durch die länderspezifische Abweichung der Abzinsungsfaktoren werden extreme Unterschiede in der Höhe der Pensionsrückstellungen erzeugt. Das erschwert die Vergleichbarkeit und sollte daher durch einen einheitlichen Zinssatz, der länderübergreifend festgelegt werden muss, vermieden werden.

Diskussionsempfehlung:

Der Beirat geht davon aus, dass die Höhe und die Entwicklung des Eigenkapitals einer Kommune in Zukunft eine große - auch öffentliche - Aufmerksamkeit finden wird. Unter diesem Aspekt bietet der Beirat einen Diskussionsbeitrag für eine kommunaltypische Auseinandersetzung mit dem Konstrukt „Eigenkapital“. Der Beirat empfiehlt hier die Diskussion fortzuführen.

Weiterführende Hinweise zu den Empfehlungen

1. Allgemeines

Im Mittelpunkt der Betrachtung zu diesem Schwerpunktthema steht die erstmalige und alsdann regelmäßig vorzunehmende Bewertung und Ausweisung der Passivpositionen der kommunalen Bilanz. Dies geschieht aufbauend auf und analog zu den Ausführungen und Beschlüssen des Projektbeirates und der Projektträger zu den Wertansätzen bei der erstmaligen Bewertung des kommunalen Vermögens – (Aktiva) im Rahmen der Einführung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens.

Nach § 52 (4) Leittext für eine doppische GemHVO der IMK (Beschluss vom 21.11.2003) handelt es sich um folgende Positionen:

„(4) Passivseite:

1. Eigenkapital/Nettoposition,
2. Sonderposten,
3. Rückstellungen,
4. Verbindlichkeiten,
5. Passive Rechnungsabgrenzung.“

Praktischer Nutzen der Bilanz - Passiva

Die Innenministerkonferenz schreibt in den Erläuterungen zum Leittext der GemHVO – Doppik zur Bilanz: „Sie ist zudem als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Kommune zu einem Stichtag das zentrale Element des doppischen Rechnungssystems.“ Das Vermögen findet sich in der Bilanz auf der Aktivseite. Die Finanzierungsmittel, die Quellen der Finanzierung für die Bereithaltung des Vermögens für gemeindliche bzw. kommunale Zwecke werden auf der Passivseite abgebildet.

Die Zielsetzung der Bilanz lässt sich auf anhand zweier wesentliche Funktionen illustrieren: Zum einen muss sie Informationsquelle für Bürger¹, Politik und Verwaltung sein. Zum zweiten wird mit der Bilanz die Schutzfunktion² unterstrichen: Es soll erkennbar sein, ob eine Kommune im Sinne einer intergenerativen (interperiodischen) Gerechtigkeit wirtschaftet, oder nicht. Schutz bietet die Bilanz in diesem Sinne z. B. den Bürgerinnen und Bürgern der Kommune, die stichtagsbezogen und in einem Zeitvergleich erkennen können, wie generationengerecht³ eine Kommune entscheidet und handelt. Zum anderen sind auch die Interessen der Zuschussgeber staatlicherseits zu schützen. Das Interesse besteht darin, wie deren für kommunale Aufgaben zur Verfügung gestellte Mittel verwendet werden. Die Bilanz kann dazu einen Überblick und einen ersten Anhaltspunkt für eine Fehlleitung der Mittel geben - ob die Verwendung der Mittel für den vorgesehenen Zweck tatsächlich erfolgt. Dies ist mit Hilfe der Bilanz und des Anlagenspiegels möglich. Eine dezidierte Analyse kann aber nur mit Hilfe von genaueren Betrachtungen außerhalb der Bilanz z. B. im Rahmen von Teil-

¹ Der Terminus „Bürger“ ist hier weit gefasst zu interpretieren, z. B. sind auch Anspruchsgruppen wie Unternehmungen darunter zu verstehen.

² Zur Begrifflichkeit der Schutzfunktion Vgl. Arbeitskreis IVR (2005): Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 16/2005, S. 888. und vgl. Budäus, Dietrich (2006): Aktuelle Situation und Weiterentwicklung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, in: Proll, Uwe R. / Reckert, Klaus: Neues Kommunales Finanzmanagement – Rahmenbedingungen, Hintergründe, Potenziale und Fallstricke der Reform des Gemeindehaushalts, Köln (2006), S.146 f. und vgl. Budäus, Entwurf eines Manifestes zur Standardisierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen, 2009, These 3 - Zwecke des neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens

³ Siehe Schwerpunktthema Haushaltsausgleich – Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses

ergebnisplanungen und -rechnungen unter Berücksichtigung des Outputs und der Wirkungen der jeweiligen Leistungen erfolgen. Die Bilanz gilt jedoch im erwerbswirtschaftlichen Bereich als anerkanntes Instrument von Erstanalysen, insoweit ist es naheliegend, ihr im kommunalen Bereich diese Funktion ebenso zuzuweisen.

Weitere Informationen bietet die Bilanz auf der Passivseite für die „Mittelgeber“. Die „Mittelgeber“ im erwerbswirtschaftlichen Bereich haben zunächst Interesse daran, wie sich ihr Eigenkapital entwickelt.

Der Begriff „Gläubiger“ ist im bilanziellen Sinne lediglich auf die Bilanzpositionen der rückzahlungsorientierten Verpflichtungen gebräuchlich und ist für die Geber im Sinne der bilanziellen Mittelherkunft einer Kommune allgemein nicht angebracht, weil nicht umfassend genug.

Weiterhin sind hier die Sonderposten und Rückstellungen zu nennen, die überwiegend einen großen Anteil an der kommunalen Bilanzsumme darstellen. Mittelgeber können hier staatliche Ebenen, wie Bund, Länder oder andere Körperschaften (Sonderposten, dedizierte rückzahlbare Verbindlichkeiten), aber auch Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Kommunen (Pensionsrückstellungen) oder auch die Bürgerinnen und Bürger z. B. im Falle der Sonderposten für Gebühren selbst sein. Auch für diese Zielgruppen werden die Bilanzen und die Entwicklungen in der Mittelherkunftsstruktur auf der Passivseite Rückschlüsse zulassen.

2. Eigenkapital/Nettoposition⁴

2.1 Begriff

Die Darstellung des Eigenkapitals einer Kommune weicht in allen Ländern vom IMK-Leittext und in großem Maße voneinander ab. Allein die Begriffsvielfalt führt dazu, dass eine länderübergreifende Verständigung lediglich über den Saldo aus Vermögen minus Schulden gleich Eigenkapital besteht, wobei bereits die Benennung des übergreifenden Begriffs uneinheitlich gewählt wurde.

Die Innenministerkonferenz hat den Oberbegriff Eigenkapital/Nettoposition positioniert. Damit wurden bereits auf dieser Ebene zwei Begriffe für einen identischen Sachverhalt etabliert. Bei Betrachtung der Länder setzt sich die Begriffsvielfalt fort.

Folgende Begriffe werden in den jeweiligen Ländern verwendet:

- Kapitalposition (Baden-Württemberg, Sachsen),
- Eigenkapital (Bayern, Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen),
- Nettoposition (Niedersachsen).

Es muss dabei noch darauf aufmerksam gemacht werden, dass in Niedersachsen und in Baden-Württemberg anders als in allen anderen Ländern auch die Sonderposten zur Nettoposition gerechnet werden⁵. Dies allein reicht schon aus, um die länderübergreifende Verständigung zu Themen der Bilanz zu stören und Missverständnisse hervorzurufen. Allein aus diesem Grund muss eine Begriffsharmonisierung bezogen auf Begriffswahl und Inhalte angestrebt werden.

Im Folgenden wird allgemeingültig der Begriff „Eigenkapital“ verwendet. Das Eigenkapital umfasst die der Kommune von ihren Eigentümern – „Mittelgebern“ - ohne zeitliche Begrenzung zur Verfügung gestellten Mittel, die der Kommune durch Zuführung von außen

⁴ Verwendung der Begriffe in der Überschrift analog IMK-Leittext einer doppelten GmbH.

⁵ Siehe dazu www.doppikvergleich.de – Datenbank: Thema: Bilanz – Passiva – Mindeststruktur Passiva

oder durch Verzicht auf „Gewinnausschüttung“ - im kommunalen Bereich nicht praxisnah - von innen zufließt.⁶

2.2 Eigenkapital – wem gehört die Kommune?

Die Position „Eigenkapital“ richtet sich in erster Linie an die Eigentümer einer Unternehmung. In Anlehnung an das Standardwerk von Coenenberg soll im folgenden geklärt werden, wie der Begriff des Eigentümers im Sinne der Kommunen verstanden werden kann.

In der Gemeindeordnung Sachsen findet sich unter „Wesen der Gemeinde“ in § 1 Abs. 2 GemO Sachsen: „Die Gemeinde erfüllt ihre Aufgaben in bürgerschaftlicher Selbstverwaltung zum gemeinsamen Wohl aller Einwohner durch ihre von den Bürgern gewählten Organe sowie im Rahmen der Gesetze durch die Einwohner und Bürger unmittelbar.“ Ähnlich lautende und sinngemäße Formulierungen gibt es in den anderen Gemeindeordnungen ebenso. In Nordrhein-Westfalen (NRW) wird noch ausdrücklich auf das intergenerative Handeln der Gemeinden hingewiesen.⁷ Daraus lässt sich ableiten, dass im Falle Sachsens die Bürgerinnen und Bürger, im Falle NRW's die Einwohnerinnen und Einwohner⁸ Eigentümerfunktion haben sollten.

Wenn an exponierter Stelle der Gemeindeverfassungen die Handlungsmaxime für Gemeinden derartig beschrieben ist, fällt es schwer, einen anderen Eigentümer zu definieren. Aus der GemO Sachsen wird in der Formulierung „in bürgerschaftlicher Selbstverwaltung“ deutlich, dass der Rat nicht die Rolle des Eigentümers haben dürfte.

Unterstellt man der mit der Passivseite der Bilanz beabsichtigten Übersicht über die Mittelherkunft auch eine Schutzfunktion für die Eigentümer der Verwaltung, ist an der Position „Eigenkapital“ zu messen, inwieweit das in die Kommune eingebrachte Kapital durch Entscheidungen und Handlungen der Gemeinde bzw. ihrer Bevollmächtigten geschützt wird.

Zum Vergleich die Situation im erwerbswirtschaftlichen Bereich:

Sobald die Eigentümer, die Anteilseigner, eines Wirtschaftsunternehmens absehen können, dass sich die obligatorische Verzinsung durch Gewinne und deren Ausschüttung nicht realisieren lässt oder sich sogar ein Rückgang des Eigenkapitals anbahnt – es muss noch nicht einmal eingetreten sein - wird im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten alles versucht, das eingebrachte Kapital aus dem Unternehmen abzuziehen.⁹

Abzug ist im kommunalen Bereich selbstverständlich im Bezug auf die Beteiligung der Bürgerinnen und Bürger faktisch keine Handlungsalternative. Durch Verlassen der Kommune, durch Wegzug erhalten die Bürgerinnen oder Bürger natürlich keine Anteile an der Kommune zurück.

2.3 Historie des kommunalen Eigenkapitals

Analog zum Wegzug bestehen beim Zuzug in eine Kommune auch keine Verpflichtungen als Eigentümer eine Einlage in das kommunale Eigenkapital zu leisten. Allerdings werden die Neuankömmlinge im Rahmen der bestehenden Infrastruktur, den kommunalen Satzungen und auch im Rahmen von Anschluss- und Benutzungszwängen an die Leistungen der Kommune gebunden. Damit werden sie gleichfalls in die Finanzierung der kommunalen Leis-

⁶ Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Begriff des Eigenkapitals, hier wurde lediglich der Begriff Unternehmen mit Kommunen ersetzt, 2005, S. 283

⁷ § 1 Abs. 1 GO NRW – „(1) Die Gemeinden sind die Grundlage des demokratischen Staatsaufbaues. Sie fördern das Wohl der Einwohner in freier Selbstverwaltung durch ihre von der Bürgerschaft gewählten Organe. Sie handeln zugleich in Verantwortung für die zukünftigen Generationen.“

⁸ Die Diskussion dieser Unterschiede sollte an anderer Stelle geführt werden.

⁹ Vgl. Küting/Weber, Die Bilanzanalyse, Strukturanalyse des Eigenkapitals, 2006, S. 137

tungsvielfalt eingebunden. Über Steuern, Beiträge, Gebühren oder indirekt über kommunale Anteile an staatlichen Finanzierungsmassen tragen sie über die jeweiligen Erträge zur Eigenkapitalausstattung der eigenen Gemeinde bei.¹⁰ Gleichzeitig nehmen sie kommunale Leistungen ihrer neuen Heimatkommune in Anspruch. Dies ist jedoch lediglich auf die Periode bezogen, in der sie in der Gemeinde wohnen bzw. für die sie Abgaben leisten.

Der Ursprung des Eigenkapitals der Kommunen ist aus der Historie der Gründung der Kommunen herzuleiten. Vielfach wurden die deutschen Städte und Gemeinden von Kirche und Fürsten ab dem 10. Jahrhundert n. Chr. gegründet, um Einfluss und Territorien behaupten und ausbauen zu können.¹¹ Dabei stifteten Adel und Klerus die dazu benötigte Infrastruktur und verliehen den Städten eigene Rechte. Die wenigsten heute bestehenden Städte und größeren Gemeinden sind auf eigenen Wachstumsentwicklungen aus Hof, Hofschafft oder dörflicher Struktur zurückzuführen.

Im Laufe der Entwicklung bis heute erhielten die Bürgerschaften mehr und mehr Einfluss auf die Belange der Stadt. Historisch liegt in diesen „Stiftungen“ die Basis des heutigen Eigenkapitals der Städte, das sich im Laufe der Jahrhunderte natürlich laufend fortentwickelt, in anderer gebietskörperschaftlicher Zusammenstellung neu gegründet oder verändert hat.

Bei Betrachtung der Struktur auf der Aktivseite der kommunalen Bilanzen sind heute noch die Positionen der Grundstücke, die in den wenigsten Fällen real angeschafft worden sind, aus Gründungs- bzw. Stiftungszeiten zu erkennen. Ihre typische Langlebigkeit stellt auch heute noch eine Verbindung zur Erstbereitstellung her.

Historisches Eigenkapital ist somit in vielen Fällen zu erkennen. Die Bürgerinnen und Bürger wären für diesen Anteil des Eigenkapitals auch logischer Rechtsnachfolger und hätten zumindest Anspruch darauf, dass dieser Anteil generationengerecht erhalten bleibt.

2.4 Strukturierung des kommunalen Eigenkapitals

Das heißt, dass dieser Anteil des kommunalen Eigenkapitals aus den erläuterten historischen Erwägungen im Sinne eines Stifters nicht unterschritten werden darf. Daher ist es erforderlich, diesen konstanten Eigenkapitalanteil in einer separaten Position gesondert auszuweisen.

Dieser Anteil wäre vergleichbar mit einem konstanten Eigenkapital¹² in privatwirtschaftlichen Sektor, insbesondere bei Gesellschaften mit Haftungsbeschränkung wie handelsrechtliche GmbHs. Hier muss mindestens dieses Kapital ausgewiesen werden, um es als Haftungssumme auch in der Bilanz auszuweisen. Dieses konstante Eigenkapital kann nur durch eine Eigentümerentscheidung z. B. durch Erhöhung der Gesellschaftseinlage in einer GmbH (Stammkapitalerhöhung) oder durch Emission neuer Aktien (Erhöhung des Grundkapitals – Nennbeträge aller ausgegebenen Aktien) erfolgen.

Konstante Eigenkapitalbestandteile sind bereits auch für die doppisch buchenden Kommunen in Deutschland in den Mindeststandards der passiven Bilanzstrukturen festgelegt worden. Allerdings ist dabei zu unterscheiden, ob dieser Bestandteil auf Dauer statisch festgelegt wurde oder ob im Rahmen der nicht ausgeglichenen Haushalte Verringerungen der Bestandteile möglich sind. Im letzteren Fall, in dem ein Haushaltsausgleich nach Ausschöpfung aller anderen Möglichkeiten eines Ausgleiches nicht mehr darstellbar ist, kann

¹⁰ Interessant wäre es in diesem Zusammenhang - aber an anderer Stelle - zu diskutieren, ob unter diesem Aspekt und aus Sicht der Bürgerschaft der Ausweis von Sonderposten für Zuweisungen in Abgrenzung zum Eigenkapital (außer in Niedersachsen) von staatlichen Stellen an Gemeinden angebracht ist, wenn die Finanzierung der Zuweisungen auf staatlicher Ebene ebenfalls durch die Bürgerschaft sicher gestellt wird.

¹¹ Vgl. Ribhegge, Stadt und Nation in Deutschland, Die Entstehung der Zivilgesellschaft aus der Tradition der Städte, 2002, S. 13 f.

¹² Vgl. Coenenberg, S. 283 ff.

diese eigentlich statische Position des Eigenkapitals vermindert werden.¹³ Eine Übersicht der derzeit gültigen länderspezifischen Festlegungen aus den jeweiligen Haushaltsverordnungen zu Begriffen sowie Art und Weise statischer Festlegungen zeigt die nachfolgende Tabelle.

Statische Eigenkapitalbestandteile	Begriffsdefinition statisch, jedoch anpassbar	Begriffsdefinition statisch und unveränderbar
Baden-Württemberg	Basiskapital	
Bayern	Allgemeine Rücklage (Nettoposition)	
Brandenburg		Basis-Reinvermögen
Hessen		Netto-Position
Mecklenburg-Vorpommern		Kapitalrücklage
Niedersachsen		Reinvermögen
Nordrhein-Westfalen	Allgemeine Rücklage	
Rheinland-Pfalz	Kapitalrücklage	
Saarland	Allgemeine Rücklage	
Sachsen	Basiskapital	
Sachsen-Anhalt	Rücklagen	
Schleswig-Holstein	Allgemeine Rücklage	
Thüringen		Allgemeine Rücklage

Abbildung 1 - Übersicht über statische Eigenkapitalbestandteile in den länderspezifischen Regelungen (eigene Darstellung)

Abgesehen von der deutlich gewordenen mehrdimensional fehlenden Begriffshygiene¹⁴ haben sich demnach fünf Länder für einen konstanten Eigenkapitalbestandteil entschieden, der auf Dauer Bestand haben wird. Dies ist der Maßstab, an der intergenerative Gerechtigkeit anhand des Aufbaus und des Verbrauchs von Eigenkapital über die Jahresergebnisse gemessen wird. In den übrigen Ländern stellen die aufgeführten zunächst statischen Eigenkapitalpositionen ebenso die anzulegende Messskala für eine intergenerative Gerechtigkeit dar. Sie können jedoch im Laufe der Haushaltsjahre durch anhaltende Jahresfehlbeträge bis zum vollständigen Verlust von Eigenkapital und darüber hinaus vermindert werden. Auf die weiteren Bestandteile des Eigenkapitals wird später noch näher einzugehen sein.

2.5 Herleitung des kommunalen Eigenkapitals als Maßstab für den Haushaltsausgleich

Bedingt durch den Wechsel des Rechnungssystems von Kameralistik zur Doppik sind die einzelnen Kommunen dazu veranlasst, eine erstmalige Bilanz zu einer gesetzlich bestimmten Frist aufzustellen. Dieser gesetzliche, aber willkürliche Zeitpunkt erzeugt im Rahmen der Saldenbildung aus dem Wert des kommunalen Vermögens und dem Wert der stichtagsbezogenen Schulden ein Maß für eine Beurteilung von intergenerativer Gerechtigkeit. In fünf Ländern bleibt das Maß auf Dauer völlig unverändert, da sie in ihrem kommunalen Haushaltsrecht den absolut konstanten Eigenkapitalbegriff festlegen.

In der Beiratssitzung vom Oktober 2008 wurde festgehalten, dass Eigenkapital darüber hinaus auch eine Pufferfunktion haben sollte, um Krisenzeiten zu überbrücken, wobei Eigenkapitalausstattung auch dem Anspruch genügen muss, als Verschuldungsbremse zu dienen.

Es ist dabei die Frage zu beantworten, wie viel Eigenkapital eine Kommune besitzen darf oder muss, um die geforderten Funktionen ausfüllen zu können. Die folgenden Überlegungen sind als Diskussionsbeitrag zu verstehen.

¹³ Vgl. Mühlenkamp/Glückner – Rechtsvergleich Doppik, Kapitel 2 – Haushaltsausgleich, Gesamtübersicht Vorschriften zum Haushaltsausgleich – nach Bundesländern (Darstellung des Stufenkonzepts), S. 65 ff.

¹⁴ Unterschiedliche Begriffe für gleiche Inhalte und gleiche Begriffe für unterschiedliche Inhalte in Anlehnung an Mühlenkamp/Glückner, ebenda, S. 11

2.5.1 Die unterste Grenze des Eigenkapitals

Ausreichender Schutz, auch im Sinne einer Verschuldungsgrenze, könnte dann vorhanden sein, wenn langfristig an die Kommune gebundene Vermögenswerte durch Eigenkapital finanziert werden können. Analog zu den historischen Wurzeln der meisten Kommunen könnten Analogien zu frühen Stifterphasen gezogen werden, die durch die Bereitstellung von Boden, von Grundstücken für die Errichtung einer Stadt Eigenkapital durch den Sachwert begründet haben. Hinzu kommt, dass die Grundstücke nicht abgeschrieben werden und so eine konstante Grundlage der Beurteilung liefern. Auf den heutigen Stand bezogen würde der Wert der kommunalen Grundstücke die unterste Grenze des Eigenkapitals bedeuten. Selbst bei demografisch bedingten und notwendigen Schrumpfungsprozessen würde sich die Beurteilungsgrundlage für „gutes“ Eigenkapital an die örtlichen Gegebenheiten anpassen. Der eigentlich statische Eigenkapitalanteil könnte insofern vermindert werden. Anzusetzen wären die reinen Grundstückswerte ohne Aufwuchs und andere Einrichtungen wie Betriebsvorrichtungen auf den Grundstücken. Dies bedarf jedoch einer besonderen Willenserklärung, wie es auch im Bereich der Privatwirtschaft bei Änderung des konstanten Eigenkapitals notwendig ist. Ein Beispiel dafür könnte sein, dass durch den Rückgang der Schülerzahlen im Elementarbereich ein Schulgebäude inklusive des Grundstücksvermögens für kommunale Aufgaben nicht mehr benötigt wird. Die Veräußerung des Grundstücks würde dazu führen, dass der konstante Bestandteil des kommunalen Eigenkapitals sinkt. Der Korridor zu einem Haushaltsausgleich wäre nach unten erweitert worden, da der bilanzielle Wert des gesamten kommunalen Grundvermögens vermindert wurde.

Die Problematik dieses Ansatzes zeigt sich allerdings in den Fällen, in denen kommunaler Grundbesitz in PPP-Maßnahmen eingebracht wird oder bei denen Grundstücke in andere kommunal dominierte Rechtsformen ausgelagert werden. In wie weit dazu der Gesamtabschluss Hilfen bietet, muss überprüft werden. Problematisch bleibt es dennoch für den Abschluss der Kernverwaltung.

Mit der Festlegung der Eigenkapitalhöhe auf die Summe der Werte des kommunalen Grundvermögens wäre eine unterste Grenze formuliert, bei der die Messskala für intergenerative Gerechtigkeit auslegt.

2.5.2 Die oberste Grenze des Eigenkapital

Wenn Eigenkapital aus Sicht einer intergenerativen Gerechtigkeit eine Grenze nach unten haben soll, um beurteilen zu können, wie lange und in welcher Höhe eine Kommune ein negatives Ergebnis des Ergebnishaushalts haben darf, dann muss gleichzeitig festgestellt werden, wie lange eine Kommune zur Beurteilung der intergenerativen Gerechtigkeit ein positives Ergebnis haben kann, ohne die aktuelle Generation über Gebot zu belasten. Gleichwohl besteht hier ein Unterschied darin, dass die aktuelle Generation, sofern sie wahlberechtigt ist, demokratisch legitimierte Räte einsetzen kann. Handeln diese nicht nach den Präferenzen der aktuellen Wählergeneration, so können sie abgewählt werden. Diese Möglichkeit bietet sich für kommende Generationen nicht.

Im Sinne eines Puffers sollte es jedoch angebracht sein, wenn nicht gar eingefordert werden, einen Eigenkapitalanteil vorzuhalten, um ihn in wirtschaftlich schwierigeren Zeiten verbrauchen zu können ohne Einschränkungen im kommunalen Handeln.¹⁵ Es bietet sich auch hier an, sich an der Bindungsfrist des Vermögens an die Kommune zu orientieren. Langfristig an die Kommune gebundenes Vermögen stellen auch alle übrigen Immobilien wie Gebäude und Infrastrukturvermögen dar. Stellt man ausschließlich auf die Gebundenheit des Ver-

¹⁵ Nach dem immer noch gültigen Stabilitätsgesetz ist sogar antizyklisches Handeln auch für den kommunalen Bereich gesetzlich festgelegt. Nur wird oft das antizyklische Handeln in „guten“ Zeiten vergessen.

mögens ab, wäre hier nach den Grundstücken die Werte des Infrastrukturvermögens¹⁶ heranzuziehen. Diese sind noch stärker an die Kommune gebunden, als Gebäudebestand und Einrichtungen und Aufwuchs auf den sogenannten unbebauten Grundstücken.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass Infrastrukturvermögen häufig über Zuweisungen oder Beiträge finanziert sind, die bis auf zwei länderspezifische Ausnahmen nicht Bestandteil des Eigenkapitals sind. Im Hinblick auf diese gesonderte Finanzierung und zum Schutz der Mittelgeber sollte der „fremdfinanzierte“ Anteil für die Berechnung der Obergrenze des Eigenkapitals nicht herangezogen werden. Konkret heißt dies, dass zur Berechnung der Obergrenze der Wert eines Vermögensgegenstandes um den Wert des zugeordneten Sonderpostens vermindert wird. Ist eine infrastrukturelle Maßnahme mit Anschaffungs- und Herstellungskosten von 10 Mio. Euro durch eine staatliche Förderung von 5 Mio. Euro unterstützt worden, wird für die Berechnung der Obergrenze in diesem Fall lediglich ein Wert von 5 Mio. Euro zu Grunde gelegt. Analog dazu wären ebenso die Sonderposten aus Erschließungsgebühren zu berücksichtigen.¹⁷

Auch und gerade im Infrastrukturvermögen sind Auswirkungen von demografische Veränderungen auf die Grenzen des Eigenkapitals opportun. Die Obergrenze des Eigenkapitals würde bei sinkenden Vermögenswerten bedingt durch wesentlich angestrebten Rückbau des Infrastrukturvermögens fallen. Allerdings wäre der Effekt bei sinkendem Vermögen durch Abschreibung und Inkaufnahme von Abwertungen durch nicht durchgeführte Neubauten oder fehlende Instandhaltung der gleiche.

Ein anzulegender Puffer würde sich ständig verkleinern. Im extremsten Fall könnte ein vollständig fehlender Wert von Infrastrukturvermögen dazu führen, dass die Pufferfunktion des Eigenkapitals nicht mehr vorhanden wäre. Selbstverständlich wäre es bei einer Stadt mit einer vollständigen abgeschriebenen Infrastruktur angebracht, weit im Vorfeld dieses Szenarios Strategiewechsel zu betreiben oder durch externe Aufsicht dazu überzeugt zu werden

Bedenkenswert sind auch die Möglichkeiten der Fehlsteuerung über die regelungsbedingte Fokussierung von Investitionen auf Infrastrukturvermögen. Wer den Eigenkapitalpuffer erhöhen möchte, investiert in Infrastruktur, um die Obergrenze des Eigenkapitals zu erhöhen.

Die Vorschläge zu den Grenzen des Eigenkapitals aus Sicht einer intergenerativen Gerechtigkeit sollen, wie eingangs bereits erwähnt, Möglichkeiten aufzeigen, stellen jedoch noch keine ausgereifte und sofort umsetzbare Grundlage für weitere Schritte dar. Wichtig wäre es, die Umsetzung einer intergenerativen Gerechtigkeit im Hinblick auf eine Festlegung und die Höhe des Eigenkapitals im Rahmen der Doppikgesetze zum Haushalts- und Rechnungswesen für Kommunen weiterzuentwickeln.

2.6 Struktur des Eigenkapitals

Das gesamte Eigenkapital als Gesamtsumme könnte in der Position „Eigenkapital“ dargestellt werden. In den Untergliederungen – Basiskapital, Ordentliche Rücklagen, Außerordentliche Rücklagen und Zweckgebundene Rücklagen - ist der Gesamtbestand und die nach einem Haushaltsjahr eingetretenen Änderungen im Jahresabschluss aufzuführen.

Eine Aufteilung des Eigenkapitals in separate Positionen macht allein angesichts der Funktion als Messgröße für den Haushaltsausgleich Sinn. Hier ist auf die Trennung des ordentlichen vom außerordentlichen Ergebnis verwiesen, dass eine Darstellung zumindest einer

¹⁶ An dieser Stelle handelt es sich ausschließlich um die Aufbauten wie Trag- und Unterschichten der Straßen oder Einbauten von Kanalanlagen. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens werden für die Berechnung des konstanten Eigenkapitals herangezogen.

¹⁷ Sofern der Diskussionsansatz zur Eigentümerfunktion der Bürgerschaft vertieft werden sollte, muss hier über die Zuordnung dieser Position als Bestandteil des Eigenkapitals nachgedacht werden siehe auch Fußnote 10.

ordentlichen und außerordentlichen Rücklage notwendig macht. Die einzelnen diskutierten Positionen werden im folgenden dargestellt.

2.6.1 Basiskapital

In dieser Passivposition sollten die konstanten Anteile des kommunalen Eigenkapital abgebildet werden. Nach Gesetzeslage wären dies zur Zeit unveränderbaren Anteile, wie sie in verschiedenen Länderregelungen bereits existieren. Hierzu haben die Länder Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen und Thüringen bereits Regelungen eingeführt.

Folgt man den ersten Überlegungen in Kap. 2.5.1, wären hier das auf der Grundlage der Werte aus der Erstabibilanzierung der kommunalen Grundstücke¹⁸ ermittelte Basiskapital einer Kommune abzubilden. Dieser Wert würde somit die unterste Grenze des Eigenkapitals zur Betrachtung der intergenerativen Gerechtigkeit darstellen.

2.6.2 Ordentliche Rücklagen

In diesem Bestandteil des kommunalen Eigenkapitals werden Rücklagen dargestellt, die den Mindestwert des Eigenkapitals übersteigen. Kann nach einer erstmaligen Bewertung eine ordentliche Rücklage nicht gebildet werden, existiert keinerlei Ausgleichspuffer in den Ländern, in denen die Regelung einer konstanten Eigenkapitalhöhe existiert, so dass kommunalaufsichtsrechtlich direkt Einfluss genommen werden muss.

Die ordentlichen Rücklagen stellen den Anteil des Eigenkapitals dar, der antizyklischen Handlungsstrategie der Kommune dient. Er kann bei angespannter Ertragslage, z. B. im Falle einer notwendigen Konjunkturgegensteuerung, verbraucht werden. Eine Zeit lang wird trotz größerer periodischer Aufwendungen, die den Ertrag der gleichen Periode überschreiten, im Bezug auf die entsprechenden Erträge ein Haushaltsausgleich fiktiv angenommen – die ordentliche Rücklage macht es möglich. Ähnliche Modelle existieren ja bereits in den Regelungen der Länder Nordrhein-Westfalen und Saarland durch die Implementierung der Ausgleichsrücklage bereits zum Zeitpunkt der Erstabibilanzierung. In den anderen Ländern existiert lediglich ab dem Zeitpunkt der Einführung des doppelten Buchungssystems die Möglichkeit, diesen Puffer im Rahmen der Bildung der Ergebnissrücklagen jährlich aufzubauen. Eine Möglichkeit, bereits im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz einen Ausgleichsmasse zu bilden, wird dort nicht gegeben.

So lange sich die Höhe des Eigenkapitals zwischen der Mindest- und der Maximalgröße¹⁹ bewegt, wären keine Eingriffe durch die Kommunalaufsicht angezeigt. Möglich wäre es trotzdem mit Hilfe eines Frühwarnsystems, das Hineinrutschen von Kommunen unter die Mindestgröße so zeitig zu erkennen, dass noch Gegensteuerung möglich ist.²⁰

Auf der anderen Seite ist aber auch zu prüfen, inwieweit das Eigenkapital die Maximalgröße übersteigt. Auch in diesem Fall ist die intergenerative Gerechtigkeit in Frage gestellt. Spannend wäre es, sich in diesem Fall kommunalaufsichtsrechtliche Konsequenzen vorzustellen. Erzwungene Gebühren- und Steuersenkungen müssten die Folge sein.

Festzuhalten ist zur Passivposition „Ordentliche Rücklagen“ abschließend, dass innerhalb dieser Position, die einen Pufferbestand des Eigenkapitals darstellen kann, die Überprüfung

¹⁸ Hier ist auf die Empfehlungen des Projektbeirates zur Harmonisierung der Regelungen zur erstmaligen Bewertung von Grundstücken zu verweisen. Die Bewertungsunterschiede werden sich nicht auswachsen. S. auch Mühlkamp/Glöckner, Kapitel 1 – Bewertung in der Eröffnungsbilanzierung, S. 57

¹⁹ Beide Betragsdefinitionen müssen noch diskutiert werden, s. Kap. 2.5.1 und 2.5.2

²⁰ Dies wird in einigen Kommunen bereits von externen Gutachtern sowie durch die überörtliche Gemeindeprüfung nicht mehr für möglich gehalten

des Erreichens des Haushaltsausgleiches auf der Grundlage der jeweiligen ordentlichen Ergebnisse der Haushaltsjahre erfolgen kann. So lange es der Kommune gelingt, einen Bestand in der Position „Ordentliche Rücklage“ auszuweisen, ohne die Maximalgröße zu überschreiten, wäre ein Haushaltsausgleich erreicht.

2.6.3 Außerordentliche Rücklagen

Aufgrund der zeitpunktbezogenen Einführung der Doppik in den Kommunen ist in Kauf zu nehmen, dass dieser Bestandteil der Bilanz erst nach Umstieg auf den neuen Rechnungsstil Beachtung finden kann. Eine Herleitung des außerordentlichen Rücklage zum Eröffnungsbilanzierungszeitpunkt aus historischen Daten kommt aus Verhältnismäßigkeitserwägungen sowie faktisch nicht in Frage.

Hier werden die außerordentlichen Ergebnisse Berücksichtigung finden. Dabei sind sowohl Überschüsse wie auch Fehlbeträge aus der jährlichen Gegenüberstellung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen abzubilden. Dabei sollte die Definition, welche Geschäftsvorfälle als außerordentlich eingestuft werden, einheitlich für alle Länder gefasst werden. Insbesondere sind hier Veräußerungsgewinne und –verluste aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen zu nennen.²¹

Geprüft werden muss, wie diese Passivposition im Rahmen der Betrachtung des Haushaltsausgleiches zu behandeln ist. Ein dauerhafter Bestand dieser Eigenkapitalposition, möglicherweise in der Hoffnung, dass sich Überschüsse und Fehlbeträge im Laufe der Zeit ausgleichen, sollte vermieden werden. Möglich wäre es hierbei, die Außerordentlichen Rücklage über einen längeren Zeitraum im ordentlichen Ergebnis zu periodisieren.

Ist der Bestand der Außerordentlichen Rücklage negativ, wäre er analog einer Abschreibung auf einen längeren Zeitraum betrachtet über das ordentliche Ergebnis abzuschreiben. Ist der Bestand positiv, könnte er auch über das ordentliche Ergebnis analog zu Sonderposten ertragswirksam im ordentlichen Ergebnis kommender Jahre aufgelöst werden. Änderungen durch das außerordentliche Ergebnis sind dabei selbstverständlich zu berücksichtigen.

Dazu wäre noch ein einheitlicher Zeitraum festzulegen, in dem die Aufwendungen und Erträge aus der Auflösung der außerordentlichen Rücklage dem ordentlichen Ergebnis zugeführt werden müssen. Ein ähnlicher Mechanismus wirkt bei der Ausweisung des Sonderpostens für Gebührenausschlag, bei dem Überdeckungen als Sonderposten ausgewiesen werden müssen, die in den Folgejahren ertragswirksam aufgelöst werden müssen.²²

Beispiel: Bei einem Bestand in Höhe von minus 10 Mio. Euro zu Beginn eines Haushaltsjahres und einer beispielhaften Festlegung einer Auflösungsdauer des außerordentlichen Ergebnisses von 10 Jahren, wäre für den Haushaltsausgleich in dem betreffenden Jahr 1 Mio. Euro Aufwand zu berücksichtigen. Am Ende des Haushaltsjahres würde das Bestandskonto „Außerordentliche Rücklage lediglich noch 9 Mio. Euro betragen.

Sollte sich der Bestand durch einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 5 Mio. Euro vermindern, wären im der Eröffnungsbilanz des folgenden Haushaltsjahres lediglich noch 4 Mio. Euro im Bestand der außerordentlichen Rücklage. Demnach wären bei einer Auflösungsdauer von 10 Jahren nur noch 400.000 Euro im ordentlichen Ergebnis einzuplanen und im Laufe des Jahres zu buchen.

2.6.3 Zweckgebundene Rücklagen

Zweckgebundene Rücklagen sind wie bisher geregelt weiterhin zu bilden.

²¹ Siehe Projektempfehlungen zum Haushaltsausgleich

²² Z. B. § 43 Abs. 6 GemHVO i. V. m. § 6 KAG – ein gebildeter Sonderposten für Gebührenausschlag ist zum Ausgleich der Gebühren in den folgenden drei Jahren heranzuziehen.

3. Pensionsrückstellungen

Die Berechnung der Pensionsrückstellungen, sofern sie zu bilden sind, werden in den Gemeindehaushaltsverordnungen bzw. in den Bewertungsrichtlinien genau beschrieben.

Bis auf zwei Ausnahmen regeln die Ländern im jeweiligen kommunalen Haushaltsrecht, dass die Pensionsrückstellungen auf der Basis der tatsächlich für den Personenkreis in Zukunft zu erwartenden Pensionszahlungen errechnet wird. Auf dennoch verbleibende landesrechtlichen Unterschiede wird noch einzugehen sein. Die beiden Ausnahmen finden sich in den landesrechtlichen Regelungen von Baden-Württemberg und Thüringen.

In Baden-Württemberg sind die Pensionsrückstellungen in den Bilanzen der Kommunen nicht darzustellen. Über die vollständige Anbindung aller Kommunen an eine Versorgungskasse und die Verpflichtung derselben anstelle der Kommunen entsprechende Pensionsrückstellungen zu bilden, sind die Kommunen in Baden-Württemberg von der Verpflichtung der bilanziellen Darstellung befreit. Die Zahlungen an die Versorgungskassen gehen in den Finanzhaushalt und die Finanzrechnung ein, der betragsmäßig in der Regel identische Aufwand dafür in den Ergebnishaushalt bzw. die Ergebnisrechnung.

In Thüringen sind Pensionsrückstellungen zu bilden. Jedoch werden die Rückstellungen nach dem „Münchner Ansatz“ hergeleitet. In diesem Verfahren berechnen sich die abgezinsten Rückstellungsbeträge nicht nach den persönlichen Verhältnissen der aktiven Beamtinnen und Beamten, sondern nach dem voraussichtlich zu erbringenden Anteil der Kommune an Versorgungsumlagen in der Zukunft. In allen anderen Ländern erfolgt die Berechnung der Pensionsrückstellungen auf der Grundlage der tatsächlichen Besoldungs-umstände der aktiven Beamtinnen und Beamten.

Erhebliche Unterschiede gibt es dennoch in der Berechnung der Höhe der jeweiligen Pensionsrückstellungen. Im Bezug auf den zu Grunde zu legenden Zinssatz zur Abzinsung der Teilwerte gibt es folgende Festlegungen:

Zinssätze Abzinsung	Regelung	zur Zeit gültige Zinssätze
Baden-Württemberg	Darstellung lediglich bei Versorgungskasse	(6)
Bayern	Zinssatz nach Einkommensteuergesetz	6
Brandenburg	konkret im Haushaltsrecht geregelt	5
Hessen	konkret im Haushaltsrecht geregelt	6
Mecklenburg-Vorpommern	nach Einkommensteuergesetz	6
Niedersachsen	konkret im Haushaltsrecht geregelt	5
Nordrhein-Westfalen	konkret im Haushaltsrecht geregelt	5
Rheinland-Pfalz	nach Einkommensteuergesetz	6
Saarland	nach Einkommensteuergesetz	6
Sachsen	nach Einkommensteuergesetz	6
Sachsen-Anhalt	nach Einkommensteuergesetz	6
Schleswig-Holstein	konkret im Haushaltsrecht geregelt	5
Thüringen	Münchner Ansatz (Darstellung der zukünftigen Umlageverpflichtung), aber Zinssatz nach Einkommensteuergesetz	6

Abbildung 2 - Zinssätze Abzinsung Pensionsverpflichtungen

Eine Begründung für zwingend abweichende Zinssätze für die Kommunen in den einzelnen Ländern ist nicht zu erkennen. Die Auswirkungen auf die Bilanzpositionen, ob ein Zinssatz von 5% oder 6 % zu Grunde gelegt werden muss, sind enorm.

Ein reales Beispiel:

In einer kreisfreien Stadt sind 466 aktive Beamtinnen und Beamte geführt. Weiterhin erhalten 305 Versorgungsempfänger Versorgungsbezüge nach beamtenrechtlichen Regelungen. Die Vergleichsberechnung mit verschiedenen Abzinsungsfaktoren auf der Grundlage der konkret vorliegenden Beamtenverhältnisse ergibt folgende Ergebnisse:

Pensionsrückstellungen für	4%	5%	6%
aktive Beamte (Anz. 466)	88.454.622	72.529.837	59.885.153
Versorgungsempfänger (Anz. 305)	93.360.564	85.665.773	79.094.957
	181.815.186	158.195.610	138.980.110

Abbildung 3 - Beispiel Pensionsrückstellung mit alternativer Verzinsung

Durch die verschiedenen Verzinsungsfaktoren wird, wie durch das vorhergehende Beispiel drastisch dargestellt, ein ungleiches Bild der Pensionsrückstellungen zum gleichen Zeitraum geschaffen. Je niedriger der Zinssatz gewählt wird, desto höher sind die anzusetzenden Rückstellungen. D. h., dass Kommunen in Ländern mit hohen Abzinsungsfaktoren Vorteile im Haushaltsausgleich haben werden.

In der Diskussion sind unter anderem in der Arbeitsgruppe der KGSt zum Projekt Vergleich des doppelten Haushaltsrechts auch weitaus niedrigere Zinssätze, die möglicherweise die realen Verhältnisse der benötigten Rückstellungen besser darstellen werden. Zum Vergleich wird im Rahmen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes derzeit ein Zinssatz in Höhe von ca. 4,5 % mit fallender Tendenz angegeben.

Ein „richtiger“ Zinssatz für die realistische Darstellung der Pensionsverpflichtungen sollte ermittelt und länderübergreifend für alle Kommunen im Rahmen des länderspezifischen Haushaltsrechts festgelegt werden.