Der Haushaltsplan – kein Buch mit sieben Siegeln Die kommunalen Haushaltsgrundsätze

Von Karl Reif*

Vorbemerkung: Das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen im Wandel

Das Haushalts- und Rechnungswesen sowohl der öffentlichen Hand als auch der privaten Unternehmen hat dienende Funktion. Es ist Steuerungswerkzeug, mit dem unterschiedliche Zielsetzungen verfolgt werden, denn auch die Wirtschaftsziele von privater Erwerbswirtschaft und der öffentlichen Hand sind unterschiedlich (Beteiligung an der Marktwirtschaft zur Gewinnerzielung auf der einen Seite, Erfüllung öffentlicher Gemeinschaftsaufgaben mit weitgehender Monopolstellung und überwiegender Finanzierung über Zwangseinnahmen [Steuern, Gebühren, Beiträge] unter Ausschluss der Gewinnerzielung auf der anderen Seite).

Jedes Werkzeug ist nur so gut, wie es der „Werkzeugmacher" bereitstellt. Dies gilt auch für das Haushalts- und Rechnungswesen sowie Bund, Länder, Europäische Union, „GoB", IASB[1], IFAC-PSC[2], ... als „Werkzeugmacher". Eine Weiterentwicklung ist keine Besonderheit nur des öffentlichen Sektors. Sogar international befindet sich die Rechnungslegung sowohl im Bereich des Privatsektors als auch im öffentlichen Sektor im Umbruch. Die aktuellen gesetzgeberischen Schritte um die Übernahme der IAS (International Accounting Standards) ins HGB und die damit verbundene Diskussion machen dies deutlich[3]. Mit den IPSAS[4] wird an internationalen Standards für das öffentliche Rechnungswesen gearbeitet.

Das kamerale (kommunale) Haushaltsrecht in seiner gegenwärtigen rechtlichen Ausgestaltung hat sich in inzwischen über dreißig Jahren in der Praxis bewährt. Es hat seine Grundlage in der **kommunalen Haushaltsreform von 1974**[5], die die Bundesländer mit weitgehend übereinstimmenden Regelungen und wesentlichen Inhalten durchgeführt hatten:

- Abweichend von den Regelungen des staatlichen Haushaltsrechts für Bund und Länder, deren Haushalte in den Einzelplänen und Kapiteln (nach wie vor) sowohl konsumtive als auch vermögenswirksame Ausgaben enthalten, wurde mit Blick auf das starke Gewicht der Investitionen die **Gliederung des Kommunalhaushalts in einen Verwaltungs- und einen Vermögenshaushalt eingeführt** und die frühere Aufteilung des Haushaltsplans in einen ordentlichen und einen außerordentlichen Haushalt aufgegeben.
- Verwaltungs- und Vermögenshaushalt wurden über ein Zuführungssystem verknüpft, das ein Betriebswirtschaftler oder privater Kaufmann als Cash Flow bezeichnen könnte. Die **Zuführungsrate vom Verwaltungs- an den Vermögenshaushalt** ist in den letzten 30 Jahren zu einem wichtigen **Indikator/Gradmesser für die Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinden** insbesondere mit Blick auf ihre Verschuldung geworden, denn die Höhe der Investitionsausgaben allein ist – das zeigt die Entwicklung der Haushalte von Bund und Ländern mehr als deutlich – als Obergrenze für neue Schuldenaufnahmen völlig unzureichend.
- Im Vermögenshaushalt wie im Verwaltungshaushalt wurde das **Gesamtdeckungsprinzip** eingeführt. Die Objektfinanzierung der Vorhaben des außerordentlichen Haushalts wurde aufgegeben.
- Kommunalkredite wurden von der früheren engen Bindung an einzelne Verwendungszwecke(Objektbindung) gelöst. Früher notwendige Einzelgenehmigungen für **Kreditaufnahmen** wurden durch die **Gesamtgenehmigung** ersetzt. Einzelgenehmigungen können aber im Sonderfall einer Kreditbeschränkung nach §§ 19 ff. des Stabilitätsgesetzes notwendig sein (§ 87 Abs. 4 GemO). Erstmals und bisher auch das einzige Mal durch die so genannte Schuldendeckelverordnung vom 1.6.1973, BGBl. I S. 504.
- Das frühere Rücklagenrecht, das vorsah, für jeden Einzelzweck eine besondere Rücklage anzusammeln, wurde abgelöst. Alle Rücklagen wurden in einer einzigen **allgemeinen Rücklage** zusammengefasst, die Möglichkeit, Sonderrücklagen zu bilden, auf bestimmte Ausnahmevorgänge des Verwaltungshaushalts beschränkt.
- Für **kostenrechnende Einrichtungen** wurden **betriebswirtschaftliche Instrumentarien** eingebaut und es wurde vorgeschrieben, dass kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen zu ermitteln sind.
- Das bisher auch für die Veranschlagung von Einnahmen und Ausgaben im Haushaltsplan geltende Fälligkeitsprinzip wurde durch das **Kassenwirksamkeitsprinzip** abgelöst und um das Instrument der **Verpflichtungsermächtigungen** ergänzt. Eingeführt wurde auch die Möglichkeit, **Doppelhaushalte** für zwei Haushaltsjahre zu erstellen.
- Auch für die Gemeinden wurde – dem Auftrag des Stabilitätsgesetzes entsprechend – eine fünfjährige **Finanzplanung** eingeführt.

In den folgenden zwanzig Jahren hat das Land nur kleinere Änderungen an den Regelungen für die Haushaltswirtschaft vorgenommen.[6]

Mit Beginn der 90er Jahre ist in den Kommunen[7] **bundesweit eine breit angelegte Reform der Kommunalverwaltung in Angriff genommen** worden mit dem Ziel, diese noch effizienter und leistungsfähiger zu machen und verstärkt auch betriebswirtschaftliche Methoden und Elemente einzuführen (Schlagwort „Neues Steuerungsmodell"). Recht schnell wurde deutlich, dass dabei auch das Haushaltsrecht als Basisinstrument berührt ist. Im Zuge dieser Diskussion haben auch die Vorschläge zur Reform bzw. Weiterentwicklung des kommunalen Haushaltsrechts als Steuerungsinstrument eine größere Breite erreicht. Forderungen, die

* Der Autor ist Finanzreferent beim Gemeindetag Baden-Württemberg

Kameralistik – Doppik

Der Begriff „Kameralistik" wird mehrdeutig verwendet.

Er bezeichnet zum einen die rein **formale Buchführungsmethode (Buchungsstil, Rechnungsstil) –** gekennzeichnet durch eine Einnahme-Ausgabe-Buchführung (Einnahmenüberschussrechnung) auf Einnahme- und Ausgabekonten – im Gegensatz zur Doppik (zum doppischen Buchungsstil) auf zweiseitigen Konten (Soll- und Habenseite) und der „doppelten Buchung" Soll an Haben. Allerdings sind die im kommunalen Rechnungswesen verwendeten Konten keine reinen Einnahme- und Ausgabekonten, sondern hoch qualifiziert angelegt: Mit ihrer Einteilung in vier Spalten (Reste v. Vorjahr – RS, Lfd. Soll, Ist, Neue Reste – kamerale 4-Spalten-Buchhaltung) ermöglichen sie nicht nur die Darstellung der im jeweiligen Rechnungsjahr erhaltenen Einzahlungen oder geleisteten Auszahlungen, sondern auch die periodengerechte Zuordnung noch nicht beglichener Einnahmeansprüche oder Ausgabeverpflichtungen (Forderungen und Verbindlichkeiten). Ferner lässt die 4-Spalten-Darstellung auch den Bestandsnachweis von Geldanlagen, Finanzanlagen (auch Sachanlagen), Schulden, Kassenkrediten, Rücklagen usw. zu. Das ebenfalls kamerale Ist-Rechnungssystem des Bundes und vieler Bundesländer hinkt dieser 4-Spalten-Systematik weit hinterher. Kameralistik ist selbst als Buchungsmethode nicht gleich Kameralistik!

Zum anderen bezeichnet der Begriff Kameralistik den **materiellen Inhalt** des Haushalts- und Rechnungssystems, nämlich den für die Aufgabenerfüllung einzusetzenden Ausgaben die notwendigen Einnahmen zur Verfügung und gegenüber zu stellen und nachzuweisen, inwieweit es gelungen ist, die Ausgaben durch Einnahmen zu finanzieren (Nachweis des finanzwirtschaftlichen Deckungserfolgs) **verbunden mit der Darstellung vorhandener Vorausdeckungsmittel für Zukunftsausgaben (Rücklagen) und von Nachdeckungsbelastungen (Schulden) im Sinne einer Deckungsbilanz** – vereinfachend, allerdings etwas abwertend, weil verkürzend – als sog. **Geldverbrauchskonzept** bezeichnet. In der Unternehmensrechnung (Erwerbswirtschaft) ist hingegen zentrales Rechnungsziel der Nachweis des betriebswirtschaftlichen **(unternehmerischen) Erfolgs (Gewinn, Verlust)** als Unterschied zwischen Erträgen (Ressourcenaufkommen) und Aufwendungen (Ressourcenverbrauch) – sog. **Ressourcenverbrauchskonzept**.

Ferner wird unter Kameralistik das **Wirtschaften (Handeln) der öffentlichen Hand nach Maßgabe von Haushaltsplänen** verstanden und der „planerischen Freiheit" der privaten Unternehmer gegenübergestellt. Der Haushaltsplan (ergänzt durch die mittelfristige Finanz- und Investitionsplanung) ist jedoch mehr als nur die Bereitstellung von Ausgabemitteln und der dafür notwendigen Einnahmen. Ihm kommt die Bedeutung eines demokratisch legitimierten Aufgabenerfüllungsprogramms mit dem Ziel zu, die dauerhafte Aufgabenerfüllung und dauernde Leistungsfähigkeit des öffentlichen Aufgabenträgers zu sichern.

Diese Mehrdeutigkeit des Begriffs Kameralistik, der Mangel an klarem Auseinanderhalten der genannten drei Betrachtungsweisen und auch die fehlende Bereitschaft, sich mit dem Wesen und der Eigenart der Kameralistik als Buchführungsmethode intensiver zu beschäftigen, sind bis heute die Hauptgründe für die in Praxis und (Fach-)Öffentlichkeit zu beobachtende „Herabsetzung" der Kameralistik und die weiterhin andauernde Auseinandersetzung **„Kameralistik versus Doppik"** in der Reform des kommunalen Haushaltsrechts. Hier haben auch die Beratungsfirmen (nicht nur die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, die hier – verständlich – nicht ganz selbstlos agieren, sondern auch Berater oder Institute mit kommunalen Wurzeln) in ihrem Modernisierungsdrang in der Diskussion um die Reform des kommunalen (bzw. des öffentlichen) Haushaltsrechts ganze Arbeit geleistet, und die kommunalen Praktiker, die es besser wissen (müssten), mit wenigen Ausnahmen zu lange zu wenig an Argumenten entgegengesetzt, v.a. zu der Frage, was an Steuerungsinstrumenten eigentlich benötigt und ob beabsichtigte Neuerungen nicht teilweise am Bedarf vorbeigehen. Um in diesem Zusammenhang nur auf eine Behauptung einzugehen, die bei diesem Systemvergleich beständig gemacht wird: Die Kosten- und Leistungsrechnung ist natürlich nicht in die Doppik (systemimmanent) integriert, sondern hier ebenso eine Nebenrechnung wie zur Kameralistik und aus beiden Finanzbuchhaltungen her bedienbar.

Plangebundenes Handeln hat nichts mit der Buchführungsmethode zu tun, und Planbindung bedeutet nicht automatisch fehlende oder geringe Flexibilität der Betriebs- bzw. Haushaltsführung. Die den Kommunen zur Verfügung stehenden Instrumente der Budgetierung, der Deckungsfähigkeit und Übertragbarkeit von Haushaltsmitteln usw. verdeutlichen dies; und auch bei den doppisch buchenden Eigenbetrieben wird geplant und flexibel gewirtschaftet. Der doppische Buchungsstil ist für die öffentliche Hand selbstverständlich auch im nichtunternehmerischen Bereich geeignet – dazu hätte es keiner Modellversuche bedurft –, wie umgekehrt die Kameralistik als Buchungsmethode keinesfalls nur den öffentlichen Haushalten vorbehalten ist. Auch private Unternehmen könnten sie einsetzen.

Und das führt wieder zurück zum materiellen Inhalt und den **Rechnungszielen:** Auch mit der kameralistischen Buchungsmethode lassen sich Erträge und Aufwendungen darstellen, Bestände von Vermögen, Schulden und Eigenkapital festhalten und kann ein betriebswirtschaftlicher Erfolg (Gewinn oder Verlust) ermittelt und ausgewiesen werden (Beispiele dafür: die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise bei kostenrechnenden Einrichtungen, aber auch die Betriebskameralistik für Eigenbetriebe). Und Gegenstand der Planung müssen nicht Einnahmen und Ausgaben, sondern können auch Erträge und Aufwendungen sein, die periodengerecht zugeordnet werden (so wie andererseits ein privater Unternehmer mit kaufmännischer doppelter Buchführung nicht ohne eine gewisse Liquiditätsplanung wirtschaften kann). Das materielle Haushaltsrecht muss dies nur vorschreiben, falls so vorzugehen als richtig angesehen wird.

Der inzwischen erreichte Stand im bundesweiten Reformprozess des kommunalen Haushaltsrechts (vereinfachend mit den Schlagwörtern „Vom Geldverbrauchskonzept zum Ressourcenverbrauchskonzept", zutreffender aber als **Übergang „Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen"** bezeichnet) mit (noch) zwei eröffneten Reformwegen zeigt: Die Gründe, die zu einer Veränderung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens führen, sind nicht primär formaler Art bzw. solcher des Buchungsstils. Ein materiell fortentwickeltes Haushaltsrecht, das die Deckungsregeln verändert, das heißt an die Stelle des finanzwirtschaftlichen Deckungserfolgs (Ausgleich von Einnahmen und Ausgaben im Sinne einer Sofortdeckung, Voraus- oder Nachdeckung) den Erfolg als Unterschied zwischen Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) und Ressourcenaufkommen (Erträgen) in den Mittelpunkt stellt – und das ist ja nur ein Aspekt der Neuerungen -, lässt sich sowohl im doppischen Buchungsstil als auch mit der kameralistischen Buchungsmethode (Erweiterte Kameralistik) darstellen. Hier hat bei den Doppik-Befürwortern durchaus ein Erkenntnisprozess stattgefunden. Und die Diskussion um die neuen Anforderungen zum **Haushaltsausgleich**, die eigentlich erst begonnen hat und noch lange nicht abgeschlossen sein wird, verdeutlicht den eigentlichen „Knackpunkt" der Haushaltsrechtsreform mit dem Systemwechsel in der Deckungsbeziehung von Einnahmen/Ausgaben (Zahlungen) auf Erträge/Aufwendungen (Ressourcen) unabhängig davon, ob dies doppisch oder kameralistisch gebucht und dargestellt wird: Müssen die Kommunen (bzw. die öffentliche Hand) Aufwendungen, die noch nicht zahlungswirksam sind bzw. früher zahlungswirksam waren (insbesondere die Abschreibungen außerhalb der entgeltfinanzierten Gebührenhaushalte und die Zuführungen zu Rückstellungen) periodengenau oder periodennah erwirtschaften, um der „intergenerativen Gerechtigkeit" zu genügen? Oder ist ihnen (bzw. der öffentlichen Hand) mit Blick auf ihre „Wirtschaftsziele" (dauerhafte Erfüllung öffentlicher Aufgaben) und ihre weitgehende Refinanzierung über allgemeine Deckungsmittel, insbesondere die Steuern (= Zwangseinnahmen), nicht ganz bewusst ein weiter gesteckter Ausgleichs- bzw. Finanzierungszeitraum zuzubilligen – verbunden auch mit der Erkenntnis, dass nicht nur Substanzerhaltung oder -mehrung, sondern auch ein bewusster (partieller) Substanzabbau (Eigenkapitalverzehr) die reale Entwicklung in einer Gemeinde kennzeichnen kann? Hat die jetzige kamerale Haushaltsausgleichsregel, die – vereinfacht ausgedrückt – einen Finanzmittelüberschuss aus laufender Geschäftstätigkeit (= des Verwaltungshaushalts, Cash flow) verlangt, der mindestens die ordentliche Kredittilgung aus laufenden Mitteln sicherstellt, künftig völlig ausgedient? Oder hat sie auch in einem neuen Haushaltsrecht ihre Berechtigung? Und am Rande, aber mit Blick auf die volkswirtschaftliche Dimension noch viel wichtiger: Was geschieht mit dem Haushaltsrecht von Bund und Ländern, dem bereits das „moderne" Haushaltsrecht der Kommunen von 1974 um Lichtjahre voraus ist? Wann machen Bund und Land sich auf den Weg, ihr Haushaltsrecht zu reformieren?

Doppik auch im Bereich der Haushaltswirtschaft einzuführen und die Kameralistik abzulösen, haben neuen Auftrieb erhalten.

Dieser Diskussion konnte sich auch der Gesetz- und Verordnungsgeber im Lande nicht entziehen. Die Gemeindeordnung, die Gemeindehaushaltsverordnung und die Gemeindekassenverordnung erhielten Experimentierklauseln[8], die es den Kommunen erlauben, neue Möglichkeiten der dezentralen Ressourcenverantwortung mit Abweichung vom gegenwärtigen Haushaltsrecht oder gar die Doppik als Rechnungsstil für die Kommune zu erproben. Mit der letzten Änderung der GemHVO wurden Dauerregelungen für die Budgetierung als Instrument der dezentralen Ressourcenverantwortung geschaffen[9].

Der fachliche Hintergrund dazu wurde seit 1992 wesentlich in der beim Innenministerium Baden-Württemberg eingerichteten Arbeitsgruppe „Umgestaltung des gemeindlichen Haushalts- und Rechnungswesens und des Gemeindewirtschaftsrechts“ gelegt[10]„ die die Reformentwicklung im Lande steuert. Bereits 1992 wurde im Lande mit den konzeptionellen Arbeiten für das neue Haushaltsrecht begonnen und in der Folge eine ganze Reihe von Modellprojekten aufgesetzt, in denen Musterlösungen für die modernisierte Steuerung erarbeitet wurden. Das bekannteste ist das Modellprojekt Doppik mit der Stadt Wiesloch, fachlich begleitet durch Prof. Lüder von der Hochschule Speyer. Die Stadt Wiesloch ist 1999 als bundesweit erste Kommune auf den Doppik-Solobetrieb umgestiegen.

Ferner sind zu nennen die Modellprojekte zum kommunalen Produktplan (1995/1996), zu Produktkennzahlen (1997 bis 2001) sowie die Erarbeitung von Leitlinien für die kommunale Kosten- und Leistungsrechnung (1996/1997, überarbeitet 2002). Der baden-württembergische Produktplan wird 2004/2005 zum einen an den nun vorliegenden bundesweiten Produktrahmen angepasst, zum anderen um die veränderten Aufgaben durch die Verwaltungsreform im Lande ergänzt. Alle Projekte sind durch Vorwegentnahmen aus der kommunalen Finanzausgleichsmasse finanziert worden. Über den sowohl im Lande als auch in der länderübergreifenden Abstimmung bis Ende 2002 erreichten Entwicklungsstand wurde in der BWGZ 7/2003 S. 268 ff. und in der BWGZ 8/2004 S. 225 ff. bereits ein ausführlicher Zwischenbericht gegeben. Darauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Arbeitsschwerpunkt der Arbeitsgruppe Umgestaltung war seit Anfang 2000 die Erarbeitung der Regelwerksentwürfe (GemO, GemHVO) für ein weiterentwickeltes kommunales Haushaltsrecht. Der Gemeindetag hat in dieser Arbeitsgruppe die Reformarbeiten kritisch v.a. unter dem Blickwinkel des Steuerungsbedarfs insbesondere kleinerer Städte und Gemeinden begleitet und Wert darauf gelegt, dass nicht nur ein Regelwerksentwurf für den doppischen Buchungsstil, sondern auch für ein fortentwickeltes Haushaltsrecht auf kameraler Grundlage (Erweiterte Kameralistik) erarbeitet wird[11]. Schließlich ist bei einer Reform (hier: der des Haushaltsrechts) primär zu untersuchen, ob die Veränderung des bestehenden Systems nicht leichter zu bewerkstelligen ist als ein kompletter Systemwechsel (hier: Wechsel des Rechnungsstils).[12] Dies zu tun und Ergebnisse gegenüberzustellen ist der Gesetz- und Verordnungsgeber den Kommunen schuldig. Inzwischen wurden die Arbeiten abgeschlossen.

Das inhaltlich weitgehend übereinstimmende Regelwerk für ein neues Haushaltsrecht auf doppischer Grundlage und in Form der Erweiterten Kameralistik zeigt: Doppik und Kameralistik sind rein äußerliche Varianten im Buchungsstil eines im übrigen inhaltlich praktisch identischen von der finanzwirtschaftlichen Deckung (Ausgleich von Einnahmen und Ausgaben) auf Erträge/Aufwendungen im Mittelpunkt der Planung und Rechnungslegung umgestellten Rechnungskonzepts.

Jedenfalls in Baden-Württemberg sollen die Kommunen nach einem Kabinettsbeschluss vom 15.10.1993 unbefristet zwischen der erweiterten Kameralistik und einem doppischen Haushalts- und Rechnungswesen auswählen können. Es besteht die zeitliche Vorstellung, noch in der laufenden Legislaturperiode des Landtags (2005) das Gesetzgebungsverfahren durchzuführen (In-Kraft-Treten 1.1.2006?) und für die Einführung eine Übergangszeit von drei bis vier Jahren vorzusehen. Ob es am Ende – soweit erforderlich – duale Regelungen in GemO, GemHVO und GemKVO für die Doppik einerseits und die Erweiterte Kameralistik andererseits geben wird oder ob sich die Kommunen aufgrund der weitgehend materiell identischen Regelungen für die Doppik und die Erweiterte Kameralistik noch vor Beginn oder im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens auf eine dieser Reformalternativen, das heißt auf einen Buchungsstil – und dies kann zwar nicht unbedingt fachlich überzeugend, so doch rein faktisch nur der Umstieg auf die Doppik sein – verständigen, bleibt abzuwarten. Denn ein den Kommunen eröffnetes Wahlrecht zwischen Erweiterter Kameralistik oder Doppik wird von vielen als teurer Kompromiss mit erheblichen Schwachpunkten gesehen.

Schließlich läuft der Reformprozess nicht isoliert nur in Baden-Württemberg ab. Auch wenn das kommunale Haushaltsrecht Landesrecht ist, besteht ein – völlig richtiger – Grundkonsens, dass das kommunale Haushaltsrecht länderübergreifend weitestmöglich einheitlich sein soll. Und hier zeichnet sich, obwohl die Innenministerkonferenz am 21.11.2003 an ihrem bisherigen „Doppelbeschluss“, das heißt der den Ländern offen stehenden Möglichkeit, den Kommunen in ihrem Land die Wahl zwischen Doppik und Erweiterter Kameralistik anzubieten, festgehalten hat, inzwischen ab, dass dem Vorbild des Landes Nordrhein-Westfalen weitere Bundesländer folgen werden. Nordrhein-Westfalen hat sich als erstes Bundesland dafür ausgesprochen, kein Wahlrecht zwischen Doppik und Erweiterter Kameralistik, sondern nur einen flächendeckenden Umstieg (ab 2005) auf die Doppik vorzusehen und bereits das Gesetzgebungsverfahren eingeleitet.

Auch in den Ländern Niedersachsen – dort hat das Gesetzgebungsverfahren ebenfalls begonnen – und Sachsen-Anhalt soll das doppische Haushaltsrecht flächendeckend verbindlich vorgeschrieben werden. In Rheinland-Pfalz haben sich die drei kommunalen Landesverbände gegenüber dem dortigen Innenministerium für einen flächendeckenden Umstieg auf die Doppik zum 1.1.2007 ausgesprochen. Dies ist ein nicht unwichtiges Signal für die anderen Bundesländer. Auch in Hessen wurde das Gesetzgebungsverfahren bereits eingeleitet; ob es bei dem im Gesetzentwurf vorgesehenen Wahlrecht zwischen Erweiterter Kameralistik und Doppik bleibt bzw. es nur übergangsweise besteht, ist offen. Soweit in den anderen Bundesländern bisher noch keine offiziellen Festlegungen

Übersicht über die beabsichtigte Grundrichtung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Baden-Württemberg				Wahlrecht				
Bayern				Wahlrecht				
Berlin		kein Umstieg geplant						
Brandenburg					Doppik, ÜZ bis 2012			
Bremen	Doppik, ÜZ bis 2008							
Hamburg	Doppik, ÜZ bis 2005							
Hessen			Wahlrecht, ÜZ 2006					
Mecklenburg-Vorpommern		Bisher diffuses Meinungsbild						
Nordrhein-Westfalen			Doppik, ÜZ bis 2007					
Niedersachsen			Doppik, ÜZ bis 2009					
Rheinland-Pfalz					Doppik ab 2007 (ohne ÜZ)			
Saarland		Tendenz Doppik, bisher keine Festlegungen						
Sachsen					Tendenz Doppik, ÜZ bis 2010			
Sachsen-Anhalt				Doppik, Übergangszeit bis 2009				
Schleswig-Holstein		Tendenz: Wahlrecht						
Thüringen					Tendenz: Doppik, ÜZ bis 2009			

Quelle: KGSt-Info v. 25.7.2004

durch das Land bzw. die kommunalen Verbände erfolgt sind, ist zu registrieren, dass mehrheitlich Tendenzen zum flächendeckenden Umstieg auf die Doppik bestehen, das heißt ein Wahlrecht zwischen Erweiterter Kameralistik und Doppik nicht im Raume steht.

Der nachfolgende Streifzug durch das kommunale Haushaltsrecht in dieser Ausgabe der BWGZ, das insbesondere für die neu gewählten Gemeinde-, Stadt- und Ortschaftsräte bestimmt ist, dürfte also letztmalig dem bisherigen **kameralen** Haushaltsrecht gewidmet sein. Denn für Planung, Vollzug und Rechnungslegung der Kommunalhaushalte gelten in den nächsten (fünf oder noch mehr) Jahren die jetzigen Rechtsvorschriften.

Im Anschluss an diese Beschreibung des bisherigen kameralen Rechts wird ein Überblick über das neue kommunale Haushaltsrecht, dessen Inhalt und Ziele, die Gemeinsamkeiten von bzw. Unterschiede zwischen den Reformwegen Doppik und Erweiterter Kameralistik sowie die praktischen Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinden gegeben. Die jetzt anstehende Reform des kommunalen Haushaltsrechts ist um einiges tiefergreifend als die Reform vor 30 Jahren.

In den Kommunen, die sich sofort oder frühzeitig nach Inkrafttreten des neuen Rechts in den Umstellungsprozess begeben, sind es die jetzt (neu) gewählten Gemeinde-, Stadt- und Ortschaftsräte, die sich übergangsweise noch mit dem jetzigen kameralen Haushaltsrecht, mit der Umstellung aber auch mit dem neuen Recht und seinen Steuerungsmöglichkeiten beschäftigen müssen. Und sie werden feststellen: Vieles „kamerale“ wird ihnen auch künftig begegnen, und manches Neue wird nicht nur den Verwaltungen, sondern auch den Gemeinde-, Stadt- und Ortschaftsräten überzogen erscheinen.

1. Gemeindewirtschaft – Haushaltswirtschaft

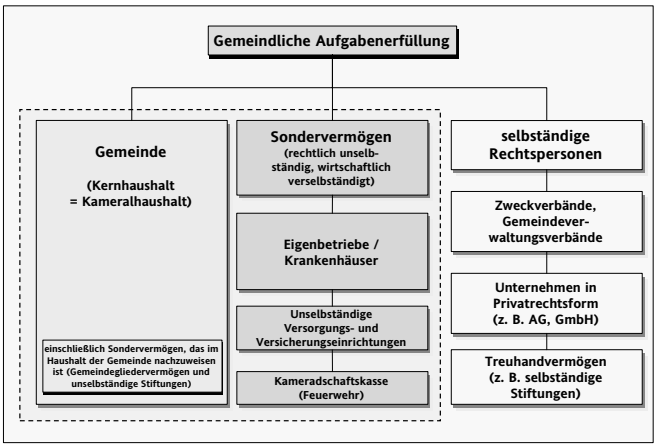
Die maßgeblichen Vorschriften über die Gemeindewirtschaft sind in den §§ 77 bis 117 GemO enthalten. Ergänzende Vorschriften hierzu sind neben dem Eigenbetriebsgesetz (EigBG) eine ganze Reihe von Verordnungen (v.a. Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO, Gemeindekassenverordnung – GemKVO, Gemeindeprüfungsordnung – GemPrO, Eigenbetriebsverordnung – EigBVO) und Verwaltungsvorschriften. Zentraler Begriff ist die **Haushaltswirtschaft** und damit verbunden der gemeindliche **Haushaltsplan und die Jahresrechnung** (§§ 77 bis 95 GemO). Der engere Begriff der Haushaltswirtschaft erfasst alles Handeln der Gemeinde für die Aufgabenerfüllung, soweit es nicht wirtschaftlich und/oder rechtlich ausgelagert stattfindet.

Die Gemeinde ist nicht verpflichtet, alle ihr obliegenden Aufgaben auch selbst zu erfüllen; sie kann sich zur Durchführung eigener Betriebe und Unternehmen ebenso bedienen wie privater Dritter. Schließlich gibt es noch die Möglichkeit, bestimmte Aufgaben in kommunaler Kooperation zu erfüllen. Dementsprechend stellt der Haushaltsplan der Gemeinde ihre Aufgabenerfüllung in finanzieller Hinsicht nur unvollständig dar. **Der Haushaltsplan (= “Kämmereihaushalt“) bildet nur einen „Kernhaushalt“**.

Die wesentlichsten kommunalen Aufgaben, die nicht im Kernhaushalt dargestellt sind, werden in den rechtlich unselbständigen, aber wirtschaftlich aus der Haushaltsplanung und der Jahresrechnung der Gemeinde ausgegliederten (und mehr oder weniger auch organisatorisch verselbständigten) **Eigenbetrieben** erledigt (insbesondere die Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung). Aufgrund dieser wirtschaftlichen Verselbständigung spricht man von **Sondervermögen** (§§ 96 Abs. 1 Nr. 3 GemO, 12 EigBG). Seit dem 1.1. 1992[13] ist die Eigenbetriebsform auch für nichtwirtschaftliche Unternehmen und Einrichtungen wie zum Beispiel die Abwasserbeseitigung zugelassen und eröffnet eine breite Palette von Möglichkeiten für die Ausgestaltung von Verfassung und Verwaltung des Eigenbetriebs durch Betriebssatzung. Drei Jahre später[14] wurde die Eigenbetriebsform auch für Hilfsbetriebe eröffnet. Voraussetzung ist, dass Art und Umfang des Unternehmens, der Einrichtung oder des Hilfsbetriebs eine selbstständige Wirtschaftsführung rechtfertigen.

Seit dem 1.1.1992 hat die Eigenbetriebsform erheblich an Bedeutung gewonnen. Zwar gibt es keine exakten Zahlen darüber, die den finanzmäßigen Umfang dessen, was aus dem kameralen Haushalt an Einnahmen und Ausgaben des Verwaltungs- und des Vermögenshaushalts ausgegliedert wurde, beschreiben[15]. Jedoch spricht allein die Tatsache, dass die Schulden der Eigenbetriebe inzwischen die Schulden der Kämmereihaushalte übersteigen, für sich. Bei den Landkreisen sind es ferner die **Krankenhäuser**, die in Sonderrechnungen neben dem Kreishaushalt geführt werden. Auch bei der Feuerwehr kann für die Kameradschaftspflege und die Durchführung von Veranstaltungen ein Sondervermögen gebildet und eine Sonderrechnung geführt werden (§§ 96 Abs. 1 Nr. 5 GemO, 18a FwG), ohne dass dadurch ein selbständiger Rechtsträger neben der Gemeinde entsteht.[16]

Die **interkommunale Zusammenarbeit** findet sich vorrangig in **Zweckverbänden** (zum Beispiel für die gemeinsame Was-



serversorgung, Abwasserbeseitigung, Abfallwirtschaft, interkommunale Gewerbegebiete usw.) und Gemeindeverwaltungsverbänden. Die Verbände sind rechtlich selbständige juristische Personen des öffentlichen Rechts mit eigener Planung und Wirtschaftsführung.

Teilweise erfüllen die Kommunen ihre Aufgaben (ihren „öffentlichen Zweck“) auch in **rechtlich selbständigen Unternehmen des privaten Rechts**, die ihnen ganz oder teilweise gehören. GmbHs, in größeren Städten auch AGs sind die klassische Betriebsform in der Versorgungs- und Verkehrswirtschaft. Im Jahr 1999 hat der Landtag die Voraussetzungen, unter denen die Gemeinde wirtschaftliche Unternehmen sowie nichtwirtschaftliche Unternehmen und Einrichtungen in Privatrechtsform führen darf, grundlegend neu gestaltet. Der bisher im Gesetz statuierte Vorrang des Eigenbetriebs vor privatrechtlichen Unternehmensformen, der in der Vergangenheit für heftige Diskussionen sorgte, **wurde beseitigt**. An dessen Stelle trat als Zulässigkeitsvoraussetzung für privatrechtliche Unternehmen eine nachhaltige Mindestdeckung der Aufwendungen durch Umsatzerlöse (mindestens 25 Prozent). Zur Sicherung und Stärkung des kommunalen Einflusses in privatrechtlichen Unternehmen sind die das Beteiligungsmanagement (Steuerung und Überwachung der Unternehmen) regelnden Vorschriften deutlich erweitert worden. Als mehr äußeres Zeichen davon sind künftig jährliche Beteiligungsberichte zu erstellen und zu veröffentlichen (§ 105 Abs. 2 GemO).

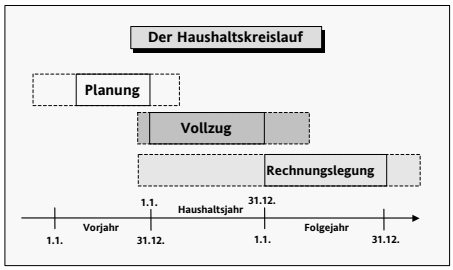
Ob und in welcher Form in die Gemeindeordnung ein Vorrang der Privatwirtschaft, das heißt ein Subsidiaritätsvorbehalt für die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen aufgenommen werden sollte, war zwischen den Regierungsfraktionen umstritten und blockierte das Gesetzgebungsverfahren geraume Zeit. Der Landtag hat im Sinne einer Kompromissformel gegen den ausdrücklichen Widerstand der Kommunen nur eine **einfache Subsidiaritätsklausel** aufgenommen, nach der eine kommunale Wirtschaftstätigkeit nur dann zulässig ist, wenn der Zweck nicht besser und wirtschaftlicher durch einen anderen erfüllt wird oder erfüllt werden kann. Ausgenommen von dieser Subsidiaritätsklausel ist das weite Feld der kommunalen Daseinsvorsorge (dazu zählen etwa der Wohnungsbau, das Krankenhauswesen, der öffentliche Personennahverkehr, die Wasser- und Energieversorgung sowie die Entsorgungswirschaft). Auch **rechtlich selbständige Stiftungen des öffentlichen oder privaten Rechts** sind Rechtsformen für die Erfüllung öffentlicher (kommunaler) Aufgaben.

Es liegt auf der Hand, dass jede wirtschaftliche oder rechtlich-wirtschaftliche Ausgliederung gemeindlicher Aufgabenerfüllung die Bedeutung und Aussagekraft des Kernhaushalts in Plan und Ergebnis (= Jahresrechnung) schwächt. Auch zwischengemeindliche Haushaltsvergleiche und Vergleiche in und mit landes- oder bundesweiten Kommunalstatistiken werden dadurch erschwert. Es seien nur die Stichworte Auslagerung von Schulden (s.o.) und Personalausgaben angeführt. Gleichwohl werden auch die wirtschaftlich (und rechtlich) ausgelagerten Bereiche ansatzweise von der Haushaltsplanung und Jahresrechnung erfasst: Der Lieferungs- und Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und ihren Sondervermögen oder den selbständigen Rechtsträgern muss in Haushaltsplan und Jahresrechnung dargestellt werden (zum Beispiel Wasserlieferungen des Eigenbetriebs an die Gemeinde, Personalgestellungsentgelte, gegenseitige Darlehensgewährung, Konzessionsabgabe, Umlagen an Zweckverbände...).

Letztlich findet auch die Ablieferung von Gewinnen und der Ausgleich von Verlusten der wirtschaftlichen Unternehmen ihren Niederschlag in Haushaltsplan und Jahresrechnung. Im Falle einer echten (= materiellen) Privatisierung einer kommunalen Aufgabe weist der Kernhaushalt die Förderzuschüsse der Kommune aus (zum Beispiel Personal- und Betriebskostenzuschüsse für kirchliche Kindergärten, Zuschüsse an einen Schwimmbad-Trägerverein, an eine Sozialstation, andere Vereinszuschüsse ....).

2. Haushaltskreislauf

Die Haushaltswirtschaft vollzieht sich in mehreren aufeinander folgenden Phasen. Dieser Haushaltskreislauf beginnt einige Zeit vor dem Haushaltsjahr und endet erst nach dessen Ablauf:



- Die **Haushaltsplanung** beginnt als Grobplanung schon sehr früh mit der Finanzplanung und dem Investitionsprogramm des Vorvorjahres und des Vorjahres. Etwa ab Sommer des Vorjahres erfolgt dann die Feinplanung mit der konkreten Aufstellung von Haushaltssatzung und Haushaltsplan. Die vom Gemeinderat beschlossene Haushaltssatzung mit Haushaltsplan **soll** der Rechtsaufsichtsbehörde sogar spätestens am 1.12. vor Beginn des Haushaltsjahres vorliegen (§ 81 Abs. 3 GemO, Grundsatz der Vorherigkeit). Parallel zur Haushaltsplanung erfolgt die Überprüfung und Neukalkulation von Gebühren und anderen Benutzungsentgelten, gegebenenfalls die Neufestlegung von Steuersätzen, soweit dies (bei der Grund- und Gewerbesteuer) nicht der Haushaltssatzung vorbehalten wird.

- Die zweite Phase im Haushaltskreislauf ist der **Haushaltsvollzug** im Haushaltsjahr. Haushaltsvollzug ist die Begründung von Ansprüchen für die Gemeinde und die Durchsetzung dieser Ansprüche (etwa die Veranlagung von Steuern und Abgaben), das Eingehen von Verpflichtungen für die

Gemeinde und die Erfüllung dieser Verpflichtungen (etwa die Verwirklichung eines Bauvorhabens). Zum Haushaltsvollzug gehört aber auch der kassenmäßige Vollzug durch die Gemeindekasse und die Buchführung.

- Die Dokumentation der Kassenvorgänge beginnt bereits mit den Buchungen und den ihr vorangehenden Schritten während des Haushaltsjahres (Belege/Kassenanordnungen mit begründenden Unterlagen und sachlicher und rechnerischer Feststellung). Nach Ablauf des Haushaltsjahres beginnt die eigentliche **Rechnungslegung**. Die **Jahresrechnung** (§ 95 GemO, §§ 39-44 GemHVO) muss bis zum 30.6. des Folgejahres vom Fachbediensteten für das Finanzwesen (§ 116 Abs. 1 GemO) aufgestellt werden. Im Anschluss hieran findet bei Gemeinden mit einem Rechnungsprüfungsamt oder Rechnungsprüfer die **örtliche Prüfung der Jahresrechnung** statt (§§ 109, 110 GemO). Bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres muss der **Gemeinderat die Jahresrechnung feststellen** (§ 95 Abs. 2 GemO). Hieran schließt sich die **überörtliche Prüfung der Jahresrechnung** durch das Landratsamt bzw. bei Gemeinden ab 4000 Einwohnern durch die Gemeindeprüfungsanstalt an (§§ 113, 114 GemO). Über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts ist der Gemeinderat zu unterrichten.

Die Kreisläufe für die einzelnen Haushaltsjahre müssen sich zwangsläufig überlagern. Während etwa für das Haushaltsjahr 2004 die Ausführungsphase läuft, muss bereits für das Jahr 2005 der neue Haushaltsplan aufgestellt werden. Zugleich ist die Rechnungslegung für das Haushaltsjahr 2003 mit der Feststellung der Jahresrechnung abzuschließen; evtl. sich hieraus ergebende Konsequenzen sind bereits im neuen Haushaltsplan zu berücksichtigen.

3. Die Haushaltssatzung

Das Budgetrecht (die Etathoheit), also die – immer wieder als vornehmstes Recht der Bürgervertretung bezeichnete – Zuständigkeit für die Haushaltsplanung und damit die finanzpolitischen Zielsetzungen, liegt beim Gemeinderat. Der Gesetzgeber hat dem Beschluss über den Haushalt der Gemeinde wegen seiner Bedeutung deshalb Ortsgesetzqualität beigemessen (Beschluss über die Haushaltssatzung). Auch bei Bund und Ländern wird der Haushalt durch Gesetz beschlossen.

3.1 Ortssatzung mit Besonderheiten

Die Haushaltssatzung ist wie jede andere Satzung ein Ortsgesetz nach § 4 GemO. Allerdings gelten für sie durch die §§ 79 ff. GemO einige vom übrigen Satzungsrecht abweichende Besonderheiten:

Die Haushaltssatzung ist eine Pflichtsatzung (Satzungszwang!). Sie gilt nur für ein Haushaltsjahr (auch bei Doppelhaushalten, § 79 Abs. 2 GemO), kann jedoch Nachwirkungen entfalten (s.u. 6.2). Sie tritt immer mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft, auch wenn sie erst später erlassen wird (§ 79 Abs. 3 GemO). Die Haushaltssatzung ist der Rechtsaufsichtsbehörde vorzulegen (§§ 81 Abs. 3, 121 Abs. 2 GemO); für andere Satzungen besteht nur eine Anzeigepflicht (§ 4 Abs. 3 GemO). Einzelne Teile der Haushaltssatzung bedürfen der Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde (siehe nachstehend 3.3.3). Die Haushaltssatzung entfaltet nur in Teilen eine unmittelbare Rechtswirkung nach außen, sie hat in der Regel nur Bindungswirkung nach innen (siehe nachstehend 3.2). Für die Publizität im Satzungsverfahren gelten gegenüber anderen Satzungen erhöhte Anforderungen (siehe nachstehend 3.3). Eine Änderung kann nur im Wege der Nachtragssatzung erfolgen (siehe unten 6.3.2).

3.2 Rechtswirkungen

Der Inhalt der Haushaltssatzung bindet als **„Binnensatzung“** nur die Verwaltung (und natürlich auch den Gemeinderat) und entfaltet **grundsätzlich keine Rechtswirkung nach außen**. Dies kommt auch in § 80 Abs. 3 GemO für den Haushaltsplan als Teil der Haushaltssatzung zum Ausdruck: Ansprüche und Verbindlichkeiten werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben. Ausgenommen von der rein internen Verbindlichkeit sind abgabenrechtliche Vorschriften wie die Festsetzung der Realsteuerhebesätze. Die Haushaltssatzung entfaltet insoweit Außenwirkung, als die Grund- und Gewerbesteuerhebesätze in der Haushaltssatzung festgesetzt werden. Falls – was zulässig ist – die Hebesätze für die Grund- und die Gewerbesteuer in einer besonderen Hebesatz-Satzung festgesetzt wurden, können die Hebesätze allenfalls nachrichtlich „am Ende“ der Haushaltssatzung aufgeführt werden.

3.3 Erlass der Haushaltssatzung

Beim Zustandekommen der Haushaltssatzung sind die folgenden Schritte (Stadien) zu unterscheiden:

3.3.1 Entwurf der Haushaltssatzung

Die Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit Haushaltsplan gehört zu den Aufgaben des Fachbediensteten für das Finanzwesen (§ 116 Abs. 1 GemO). In kleineren Gemeinden ohne einen speziellen Fachbediensteten für das Finanzwesen ist der fachlich vorgebildete Bürgermeister dafür zuständig. Bei kleineren Gemeinden in einer Verwaltungsgemeinschaft erledigt diese die Haushaltsplangeschäfte.

Am Zustandekommen des **Verwaltungsentwurfs** sind alle bewirtschaftenden Dienststellen („modern“: Fachbereiche) der Gemeindeverwaltung (Hauptamt, Personalamt, Schulverwaltung, Bauamt usw.) beteiligt. Die Ämter/Fachbereiche melden (im herkömmlichen Verfahren) ihren Mittelbedarf mit entsprechenden Schätzungs- und Berechnungsunterlagen an. Im Regelfall werden dafür aufgrund der bekannten oder erwarteten Haushaltsentwicklung bereits (grobe) Rahmen und Finanzziele vorgegeben. Im Einvernehmen mit den Dienststellenleitern und dem Bürgermeister (Abstimmung, das heißt Konsolidierung aller Anmeldungen, Streichung von Ausgabe-Wünschen, Setzen von Prioritäten) hat dann der Fachbedienstete für das Finanzwesen den Haushaltsentwurf aufzustellen.

Bei **Budgetierungsmodellen** läuft das Planaufstellungsverfahren etwas anders ab: Zunächst sind vom Fachbediensteten für das Finanzwesen (natürlich in Zusammenarbeit mit den Ämtern bzw. Fachbereichen) die voraussichtlichen Einnahmen (Steuern, Finanzzuweisungen) zu berechnen bzw. zu schätzen. In einem zweiten Schritt sind die Ausgaben zu ermitteln (und vorab zu dotieren), die weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Gemeinde beeinflusst werden können (zum Beispiel Gewerbesteuerumlage, Finanzausgleichsumlage, Kreisumlage ...). Aus

der verbleibenden Finanzmasse wird das Budget für die Fachbereiche abgeleitet und in einem Eckwertebeschluss des Gemeinderats festgehalten. Auf Grund des **Eckwertebeschlusses** erarbeiten die Fachbereiche die Entwürfe ihrer Teilhaushalte (= Mittelanmeldungen), die dann zum Haushaltsplanentwurf für den Gemeinderat zusammengefasst werden. Das herkömmliche **Bottom-up-Verfahren** wird also **überlagert durch ein Top-down-Verfahren** (Eckwertebeschluss des Gemeinderats für Budgets), das heißt die Haushaltsplanaufstellung erfolgt in einer Art **Gegenstromverfahren**.

Der Entwurf der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans ist dem Gemeinderat zur Beratung und Beschlussfassung zuzuleiten **(Einbringung des Haushaltsplans)**. In den Ausschüssen erfolgt eine Vorberatung. Soweit Ansätze berührt sind, welche Ortschaften berühren, sind auch die Ortschaftsräte zu hören (§ 70 Abs. 1 GemO).

Der Entwurf der Haushaltssatzung ist **nach ortsüblicher Bekanntgabe an 7 Tagen** (Einsichtsmöglichkeit muss an jedem Tag bestehen!) öffentlich auszulegen (§ 81 Abs. 1 S. 1 GemO). In der ortsüblichen Bekanntgabe ist auf Zeit und Ort der öffentlichen Auslegung sowie auf die Frist für mögliche Einwendungen hinzuweisen. Die Auslegung kann frühestens am Tag nach dem Hinweis durch ortsübliche Bekanntgabe beginnen. Gegen den Entwurf können Einwohner und Abgabepflichtige innerhalb einer **7-tägigen Ausschlussfrist Einwendungen** erheben (§ 81 Abs. 1 S. 2 GemO). Diese beginnt am Tag nach Ablauf der Auslegung. Die Gemeinde ist verpflichtet, die Einwendungen zu behandeln. Über die Einwendungen beschließt der Gemeinderat in öffentlicher Sitzung (§ 81 Abs. 1 S. 3 GemO), spätestens mit dem Beschluss über die Haushaltssatzung.

Außer diesem Einwendungsrecht ist eine förmliche Beteiligung der Einwohner und Bürger am Zustandekommen des Haushaltsplans bewusst nicht gesetzlich vorgesehen; schließlich wird der Haushalt durch die Gemeinderäte als gewählte Vertreter (§ 24 Abs. 1 GemO) beschlossen. Eine stärkere Bürgerbeteiligung ist aber nicht ausgeschlossen; sie wird auch in einer Reihe von Städten und Gemeinden in ganz Deutschland modellhaft durchgeführt (Stichworte: Bürgerhaushalt, Beteiligungshaushalt). Unabhängig davon informieren mehr und mehr Kommunen ihre Einwohner über die gesetzlichen Anforderungen hinaus mit Faltblättern, Broschüren, Darstellungen auf ihren Internetseiten usw. über die Entwicklung der Haushaltswirtschaft.

3.3.2 Beschluss über die Haushaltssatzung

Nach Abschluss der Beratungen beschließt der Gemeinderat in öffentlicher Sitzung über die Haushaltssatzung und stellt damit zugleich den Haushaltsplan in allen seinen Bestandteilen fest (§ 81 Abs. 2 GemO).

3.3.3 Vorlage an die Rechtsaufsichtsbehörde; genehmigungspflichtige Teile

Die vom Gemeinderat beschlossene Haushaltssatzung mit Haushaltsplan (und dessen Anlagen) ist der Rechtsaufsichtsbehörde vorzulegen. Sie soll ihr spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres vorliegen (§ 81 Abs. 3 GemO – im Zusammenhang damit steht die Monatsfrist des § 121 Abs. 2 GemO). Ziel dieser Sollvorschrift (Vorherigkeitsgrundsatz) ist, schon ab Jahresanfang die Haushaltswirtschaft auf der Grundlage einer rechtskräftigen Haushaltssatzung mit Haushaltsplan führen können.

Dieser Sollvorschrift konnten die Gemeinden in den letzten Jahren praktisch kaum nachkommen, denn regelmäßig klärten sich die steuerlichen Rahmenbedingungen für das kommende Jahr erst in den letzten Tagen des Jahres[17]. Auch in diesem Jahr werden die Orientierungsdaten des Innen- und Finanzministeriums für die kommunale Haushaltsplanung mit den voraussichtlichen Eckdaten des kommunalen Finanzausgleichs im Haushaltserlass 2005 erst nach der Sommerpause vorliegen.

Für die haushaltslose Zeit (sog. Interimszeit) gilt § 83 GemO (vorläufige Haushaltsführung, s.u. 6.2).

Die **Vorlage der Haushaltssatzung** hat zum Ziel, der Rechtsaufsichtsbehörde Gelegenheit zur Gesetzmäßigkeitsprüfung zu geben. Die Rechtsaufsichtsbehörde kann den Beschluss über die Haushaltssatzung insgesamt beanstanden oder (punktuell) einzelne Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorschriften rügen (§ 121 Abs. 1 GemO). Die Gesetzmäßigkeit gilt als bestätigt, wenn die Rechtsaufsichtsbehörde den Beschluss über die Haushaltssatzung nicht innerhalb eines Monats nach Vorlage beanstandet hat (§ 121 Abs. 2 GemO).

Folgende Festsetzungen der Haushaltssatzung bedürfen nach der Gemeindeordnung der **Genehmigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde:**

- Der Gesamtbetrag der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen – **Kreditermächtigung** (§ 87 Abs. 2 GemO);

Kreditaufnahmevoraussetzungen (§ 87 GemO)

Materielle Voraussetzungen:

- **Finanzierungsgegenstand:**
  - Investitionen
  - Investitionsförderungsmaßnahmen
  - Umschuldungen
- **Nachrangigkeit**
  - Unmöglichkeit einer anderen Finanzierung, d.h. sonstige Einnahmequellen ausgeschöpft

  oder
  - andere Finanzierung wäre wirtschaftlich unzweckmäßig/nachteilig
- **geordnete Haushaltswirtschaft**
  - Kreditverpflichtungen müssen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen

Formelle Voraussetzungen:

- **Haushaltssatzung**
  - muss Gesamtbetrag der vorgesehenen Kreditaufnahmen (= Kreditermächtigung) enthalten
  - Genehmigung der Kreditermächtigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde
- **Veranschlagung im Haushaltsplan**
  - Aufnahme, Tilgung und Kreditbeschaffungskosten im VmH
  - Zinsen im VwH
- **Entscheidung über Kreditaufnahme**
  - i.d.R. durch Gemeinderat, ggf. Delegation auf Ausschuss oder BM
- **Einzelgenehmigung des Kreditvertrags (§ 87 Abs. 4 GemO)**
  - zur Zeit nicht verlangt

- der **Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen**, soweit für Ausgaben in künftigen Jahren ein Kreditbedarf entsteht (§ 86 Abs. 4 GemO);
- der **Höchstbetrag der Kassenkredite**, wenn dieser ein Fünftel der im Verwaltungshaushalt veranschlagten Einnahmen übersteigt (§ 89 Abs. 2 GemO).

3.3.4 Öffentliche Bekanntmachung, Auslegung

Nach Bestätigung der Gesetzmäßigkeit bzw. nach Ablauf der Monatsfrist gemäß § 121 Abs. 2 GemO ist die Haushaltssatzung mit ihrem vollen Wortlaut **öffentlich bekanntzumachen** und der **Haushaltsplan** (samt Anlagen) **wieder an mindestens 7 Tagen öffentlich auszulegen** (§ 81 Abs. 4 GemO). Die öffentliche Auslegung des Haushaltsplans ist der gesetzlich vorgesehene Ersatz für die öffentliche Bekanntmachung seines Inhalts. Enthält die Haushaltssatzung genehmigungspflichtige Teile, darf sie erst nach der Genehmigung öffentlich bekanntgemacht werden (§ 81 Abs. 4 GemO). In der Bekanntmachung ist auf die Auslegung hinzuweisen. Die Frist für die Auslegung des Haushaltsplans beginnt am Tage nach der öffentlichen Bekanntmachung.

3.3.5 In-Kraft-Treten

Die Haushaltssatzung wird mit Abschluss der im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung erfolgten Auslegung des Haushaltsplans wirksam. Sie tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft, für das sie gilt (§ 79 Abs. 3 GemO), also ggf. rückwirkend.

3.4 Inhalt der Haushaltssatzung

Der Inhalt der Haushaltssatzung ist in seinen wichtigsten Teilen gesetzlich festgelegt, jedoch nicht abschließend bestimmt. Der Haushaltsplan wird zwar unmittelbar Satzungsinhalt (§§ 79 Abs. 2 Nr. 1, 80 Abs. 1 GemO). Die Eckdaten des Haushaltsplans werden jedoch in der Haushaltssatzung ausdrücklich festgesetzt:

- **Gesamtbeträge der Einnahmen und Ausgaben für das Haushaltsjahr** getrennt nach Verwaltungs- und Vermögenshaushalt;
- Gesamtbetrag der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen **(Kreditermächtigung)**;
- Gesamtbetrag der **Verpflichtungsermächtigungen**, das heißt der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen für künftige Haushaltsjahre.

Ferner gehört zum Inhalt der Haushaltssatzung die Festlegung des **Höchstbetrags der Kassenkredite** (§ 89 GemO) und die **Festsetzung der Realsteuerhebesätze** (sofern diese nicht in einer besonderen Hebesatz-Satzung festgelegt wurden/werden). Kassenkredite im Sinne des § 89 GemO sind von den Krediten zur Investitionsfinanzierung (§ 87 GemO) zu unterscheiden; es handelt sich um vorübergehende Kassenverstärkungsmittel zur Aufrechterhaltung der – aus welchen Gründen auch immer – in Frage gestellten Kassenliquidität[18]. Werden die Realsteuerhebesätze in der Haushaltssatzung festgesetzt, ist das für die Haushaltssatzung vorgeschriebene Verfahren einzuhalten, das heißt der Beschluss über die Hebesatzfestsetzung kommt erst mit der endgültigen Beschlussfassung über den bereits ausgelegten Entwurf der Haushaltssatzung zustande. Eine Erhöhung der Hebesätze muss vom Gemeinderat bis zum 30. Juni beschlossen sein, wenn sie noch für das betreffende Jahr wirksam werden soll (§§ 16 Abs. 3 GewStG, 25 Abs. 3 GrStG).

Beispiele für den weiteren Inhalt einer Haushaltssatzung (des Haushaltsplans als Bestandteil der Haushaltssatzung) sind die typischen Haushaltsplanvermerke über Zweckbindung, einseitige, gegenseitige oder unechte Deckungsfähigkeit, Übertragbarkeit von Ausgabeansätzen, Sperrvermerke oder Zustimmungsvorbehalte.

Aufgrund des § 145 GemO hat das Innenministerium Baden-Württemberg in einer Verwaltungsvorschrift[19] verbindliche Muster für die Haushaltssatzung vorgeschrieben (Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit der Haushalte). Die Form der Haushaltssatzung ergibt sich aus Anlage 4 zu dieser Verwaltungsvorschrift. Auch für fast alle Bestandteile und Anlagen des Haushaltsplans ist in der VwV Gliederung und Gruppierung die Darstellungsform verbindlich vorgeschrieben.

4. Der Haushaltsplan

Der Haushaltsplan ist der wesentlichste Teil der Haushaltssatzung und damit das Ordnungsinstrument für die gemeindliche Haushaltssatzung. Als Bestandteil der Haushaltssatzung hat er Satzungsqualität. Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Aufgabenerfüllung voraussichtlich eingehenden Einnahmen, die zu leistenden Ausgaben und die erforderlichen Verpflichtungsermächtigungen. Der Haushaltsplan ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde; er ist für die Haushaltsführung verbindlich. Keine rechtliche Bindungswirkung haben die Anlagen zum und die Erläuterungen im Haushaltsplan. Als Teil der Haushaltssatzung kann der Haushaltsplan nur durch eine Nachtragssatzung (mit entsprechendem Nachtragsplan) geändert werden. Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben (§ 80 Abs. 3 GemO).

4.1 Einteilung in einen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt

Während Bund und Länder nach wie vor sämtliche Einnahmen und Ausgaben in einem einheitlichen Haushaltsplan zusammenfassen, sind die Haushaltspläne der Gemeinden in einen Verwaltungshaushalt und einen Vermögenshaushalt aufgegliedert. Durch diese Zweiteilung und das Herauslösen der vermögenswirksamen Einnahmen und Ausgaben soll der Vermögens- und Investitionsbereich der Gemeinden besonders hervorgehoben werden. Die Unterscheidung zwischen Vermögens- und Verwaltungshaushalt ist insbesondere mit Blick auf die Kreditfinanzierung von Bedeutung, da Kredite nur im Vermögenshaushalt und nur für Investitionen aufgenommen werden dürfen.

Vereinfacht kann gesagt werden, dass im Verwaltungshaushalt die laufenden (jedes Jahr wiederkehrenden) Einnahmen und Ausgaben und im Vermögenshaushalt die Investitionen und ihre Finanzierung dargestellt werden. Die Abgrenzungsvorschrift in § 1 GemHVO beschreibt positiv, was in den Vermögenshaushalt aufzunehmen sind, während die übrigen Einnahmen und Ausgaben solche des Verwaltungshaushalts sind.

Nicht alle von der Gemeinde zu vereinnahmenden und zu verausgabenden Beträ-

Planungspflichtige Einnahmen und Ausgaben (§ 1 GemHVO)		Planungsfreie Einnahmen und Ausgaben und Bestandsnachweis
Verwaltungshaushalt	**Vermögenshaushalt**	**Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge**
nicht vermögenswirksame Einnahmen und Ausgaben, z.B. ▪ Steuern (GewSt, GrSt, sonst. Steuern), Steuerbeteiligungen (Gde.anteil an der ESt und USt) und allgemeine Zuweisungen (z.B. FAG-Zuweisungen, aber nicht für Investitionen) ▪ Einnahmen aus Verwaltung und Betrieb (z.B. Verwaltungs- und Benutzungsgebühren, Mieten, Pachten, Ausgabenerstattungen) ▪ Sonstige Finanzeinnahmen (z.B. Zinseinnahmen) ▪ Personalausgaben ▪ Sächlicher Verwaltungs- und Betriebsaufwand ▪ Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke (nicht für Investitionen) ▪ Sonstige Finanzausgaben (z.B. Zinsausgaben, FAG-Umlage, Gewerbesteuerumlage, Kreisumlage)	**Einnahmen und Ausgaben, die zu Veränderungen beim Anlagevermögen führen**, z.B. ▪ Verkaufserlöse, Darlehensrückflüsse ▪ Beiträge und ähnliche Entgelte ▪ Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen ▪ Bauausgaben ▪ Grunderwerb ▪ Erwerb von beweglichem Vermögen ▪ Gewährung von Darlehen	**Haushaltsfremde Vorgänge** ▪ Einnahmen und Ausgaben, die in den Haushalt des Folgejahres gehören ▪ durchlaufende Gelder ▪ fremde Mittel ▪ Vorschüsse ▪ Verwahrgelder ▪ fremde Kassengeschäfte
	Einnahmen und Ausgaben im Zus.hang mit der Förderung von Investitionen Dritter ▪ Zuweisungen und Zuschüsse an Dritte (auch nicht rückzahlbare) ▪ Rückzahlung von Zuweisungen und Zuschüssen	**Bestandsnachweis** ▪ Geldanlagen ▪ (Festbetrags-)Kassenkredite ▪ Nachweis des Bestands an Rücklagen ▪ Nachweis der Sondervermögen in Geld ▪ Nachweis des Bestands an inneren Darlehen ▪ buchmäßiger Kassenbestand bzw. Kassenvorgriff zu Beginn und am Ende des Haushaltsjahres
	Rücklagenzuführungen und -entnahmen	
Vermögenswirksam sind die im VwH zu veranschlagenden und zu buchenden kalkulatorischen **Abschreibungen**. Da sie durch eine Gegenbuchung im Einzelplan 9 wieder neutralisiert werden, sind sie letztlich ergebnisunwirksam.	**Einnahmen und Ausgaben, die den Schuldenstand verändern** ▪ Einnahmen aus Krediten und inneren Darlehen ▪ Rückzahlung von Krediten u. inneren Darlehen ▪ Tilgung kreditähnlicher Rechtsgeschäfte	▪ Im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge kann ferner der bestandsmäßige Nachweis der Finanzanlagen und der Kredite erfolgen. Damit kann aus dem Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge der Mindestinhalt der Vermögensrechnung (§ 43 Abs. 1 GemHVO - sog. Geldvermögensrechnung) abgeleitet werden.
	Ausweisung und Deckung von Fehlbeträgen nur im Vermögenshaushalt	
▪ **Zuführung an den Vermögenshaushalt** ▪ **Zuführung vom Vermögenshaushalt**	▪ **Zuführung vom Verwaltungshaushalt** ▪ **Zuführung an den Verwaltungshaushalt**	

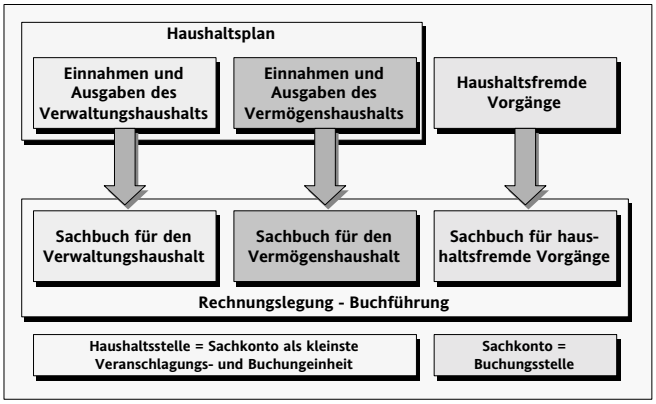
ge müssen auch im Haushaltsplan veranschlagt und beim Haushaltsvollzug in den Sachbüchern des Verwaltungs- oder Vermögenshaushalts verbucht werden. Haushaltsfremde Vorgänge, das heißt Einnahmen und Ausgaben, die sich nicht (oder noch nicht) auf den Haushalt auswirken, sind veranschlagungsfrei. Gleichwohl müssen sie rechnungsmäßig bei der Gemeinde festgehalten werden. Hierzu dient das Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge (§ 27 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO). Beispiele für veranschlagungsfreie durchlaufende Gelder sind zum Beispiel die einbehaltenen Steuer- und Sozialversicherungsabzüge vom Arbeitslohn, die an das Finanzamt bzw. an die Krankenkasse weiterzuleiten sind.

4.2 Was gehört in den Haushaltsplan? Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen

Da der Haushaltsplan die rechtliche Grundlage für die **Ausgaben** ist, müssen alle Beträge aufgenommen werden, die die Gemeinde im Haushaltsjahr ausgeben will. Ebenso gehören alle Deckungsmittel (**Einnahmen**) in den Haushaltsplan, die im betreffenden Haushaltsjahr anfallen. Auf die dabei zu beachtenden Veranschlagungsgrundsätze (zum Beispiel der Vollständigkeit, der Kassenwirksamkeit usw.) wird später eingegangen.

Ermächtigung im Haushaltsplan durch Veranschlagung von	Wirkung der Veranschlagung	
	Verpflichtungen eingehen	Rechnungen bezahlen
Ausgaben	Ja	Ja
Verpflichtungsermächtigungen	Ja	Nein

Zu den vorgesehenen Einnahmen und Ausgaben kommen (nur im Vermögenshaushalt) die **Verpflichtungsermächtigungen** (§ 86 GemO) hinzu. Diese erlauben das Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Ausgaben belasten werden. Eine Gemeinde darf für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die künftige Haushaltsjahre belasten, grundsätzlich keine Verpflichtung eingehen (etwa Bauverträge abschließen), da der Haushaltsplan nur zu Ausgaben im Haushaltsjahr ermächtigt (Grundsatz der Kassenwirksamkeit bei der Veranschlagung, s.u. 5.5).



Insbesondere bei längerfristigen Investitionen (zum Beispiel dem Bau eines Schulzentrums über einen Zeitraum von vier Jahren) ergibt sich jedoch die Notwendigkeit, Aufträge zu erteilen, die auch in den auf das Haushaltsjahr folgenden Jahren zu Ausgaben führen. Dies wird durch die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen ermöglicht. Wichtig ist dabei, dass die Verpflichtungsermächtigungen nur zum Eingehen von Verpflichtungen, nicht dagegen zu Ausgaben ermächtigen. Sie fallen daher nicht unter die im Haushaltsplan aufgeführten Ausgaben und sind deswegen zusätzlich in einer besonderen Spalte im Haushaltsplan zu veranschlagen.

Die Gemeinde muss bei der einzelnen Verpflichtungsermächtigung angeben, wie sich die Belastung voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilt (§ 9 GemHVO). Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen bedarf nach § 86 Abs. 4 GemO insoweit der Genehmigung, als in den Jahren, in denen voraussichtlich Ausgaben aus den Verpflichtungen erwachsen, Kreditaufnahmen vorgesehen sind. Die Genehmigung ist damit ein vorbeugender Akt zur Begrenzung der Verschuldung und Sicherstellung des Haushaltausgleichs in künftigen Jahren, zugleich aber ein Präjudiz für die spätere Gesamtgenehmigung der Kreditaufnahme nach § 87 Abs. 2 GemO. In welcher Höhe die Verpflichtungsermächtigungen genehmigungsbedürftig sind, ist mit Hilfe der Übersicht nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO zu ermitteln. Bei der Höhe des Kreditbedarfs ist auf den fortgeschriebenen Finanzplan abzustellen.

4.3 Systematik des Haushaltsplans

4.3.1 Gliederung

Ein Haushaltsplan, in dem alle Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen in willkürlicher Reihenfolge eingetragen würden, wäre unübersichtlich und ließe es nicht zu, dort die Einnahmen und Ausgaben bestimmter Sachbereiche gegenüberzustellen, wie dies zum Beispiel bei Gebühren zur Ermittlung der Kostendeckung erforderlich ist. Auch wäre eine Finanzstatistik der Gemeinden ebenso wie ein Vergleich mit den Haushaltsplänen anderer Gemeinden unmöglich. Daher müssen alle Einnahmen und Ausgaben aufgegliedert und nach bestimmten Gesichtspunkten geordnet werden (§ 15 GemHVO). Durch die VwV Gliederung und Gruppierung (s.o. 3.4) ist für alle Gemeinden in Baden-Württemberg dieselbe Mindestgliederung und -gruppierung verbindlich vorgeschrieben.

Dies ermöglicht den zwischengemeindlichen Vergleich und die Erstellung von Finanzstatistiken mit landesweiten Ergebnissen. Da in den anderen Bundesländern vergleichbare Ordnungsvorschriften gelten, ist bis zu einem gewissen Umfang sogar eine bundesweite Vergleichbarkeit gegeben.

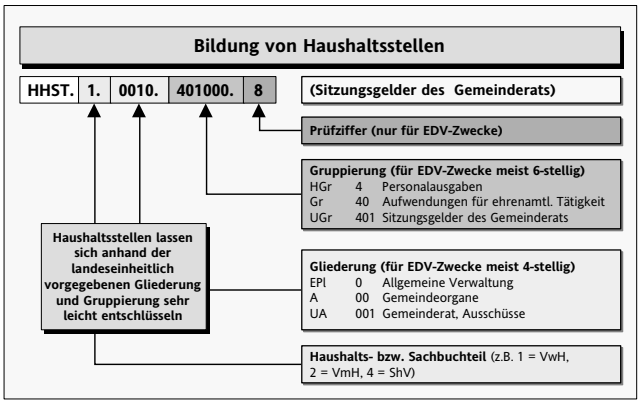
Die **Gliederung** ist ein **Berücksichtigen der Aufgabenbereiche**. Dabei wird der Haushaltsplan, und zwar sowohl der Verwaltungshaushalt als auch der Vermögenshaushalt, jeweils in zehn Einzelpläne gegliedert. Diese Einzelpläne sind weiter in Abschnitte und Unterabschnitte unterteilt.

Gliederung (Ordnung des Haushalts nach Aufgabenbereichen)	
❑	Einzelplan (EPl)
❑❑	Abschnitt (A)
❑❑❑	Unterabschnitt (UA)
❑❑❑❑	Unter-Unterabschnitt (UUA)
Einzelpläne	
0	Allgemeine Verwaltung
1	Öffentliche Sicherheit und Ordnung
2	Schulen
3	Wissenschaft, Forschung, Kulturpflege
4	Soziale Sicherung
5	Gesundheit, Sport, Erholung
6	Bau- und Wohnungswesen, Verkehr
7	Öffentliche Einrichtungen, Wirtschaftsförderung
8	Wirtschaftliche Unternehmen, allg. Grund- und Sondervermögen
9	Allgemeine Finanzwirtschaft

4.3.2 Gruppierung

Die genannte Aufteilung nach Aufgabenbereichen genügt noch nicht. Für die Ausgabestruktur der einzelnen Aufgabenbereiche sowie der Finanzwirtschaft der Gemeinde insgesamt ist es wichtig zu wissen, wie hoch bestimmte Einnahmen (zum Beispiel Gebühren, Mieteinnahmen, Zinseinnahmen) und Ausgaben (zum Beispiel Personalausgaben, sächlicher Betriebsaufwand, Umlagen) sind. Daher werden innerhalb der Einzelpläne, Abschnitte und Unterabschnitte die **Einnahmen und Ausgaben nach** ihren **Arten** in Hauptgruppen, Gruppen und Untergruppen **geordnet**. Die oberste Stufe der Gruppierung sind zehn Hauptgruppen, wobei die Hauptgruppen 0 bis 3 die Einnahmen und die Hauptgruppen 4 bis 9 die Ausgaben umfassen.

Gruppierung (Ordnung der Einnahmen und Ausgaben nach Arten)	
❑	Hauptgruppe (HGR)
❑❑	Gruppe (Gr)
❑❑❑	Untergruppe (UGr)
❑❑❑❑	Unter-Untergruppe (UUGr)
Hauptgruppen	
0	Steuern, allg. Zuweisungen
1	Einnahmen aus Verwaltung und Betrieb
2	Sonstige Finanzeinnahmen
3	Einnahmen des Vermögenshaushalts
4	Personalausgaben
5/6	Sächlicher Verwaltungs- und Betriebsaufwand
7	Zuweisungen und Zuschüsse (nicht für Investitionen)
8	Sonstige Finanzausgaben
9	Ausgaben des Vermögenshaushalts



4.3.3 Bildung von Haushaltsstellen

Die Haushaltsstelle, bei der eine Einnahme nach ihrem Entstehungsgrund oder einer Ausgabe nach ihrem Einzelzweck zu veranschlagen ist, wird aus der Gliederungs- und Gruppierungsziffer gebildet. Darüber hinaus wird die Haushaltsstelle für Zwecke der EDV-Erfassung in der Regel mit einer weiteren Ziffer, die den Haushaltsteil angibt, und einer Prüfziffer vervollständigt.

4.4 Bestandteile des Haushaltsplans

Bestandteile des Haushaltsplans sind der Gesamtplan, die Einzelpläne, die Sammelnachweise und der Stellenplan (§§ 80 GemO, 2 ff. GemHVO). Von den Bestandteilen des Haushaltsplans sind die Anlagen zum Haushaltsplan zu unterscheiden. Der Unterschied zwischen Bestandteilen und Anlagen des Haushaltsplans zeigt sich vor allem bezüglich der Abänderbarkeit: Ein Bestandteil des Haushaltsplans kann nur durch eine Nachtragssatzung mit dem gesamten dazu erforderlichen Verfahren geändert werden.

4.4.1 Gesamtplan (§ 4 GemHVO)

Der Gesamtplan besteht aus vier Teilen:

- Die **zusammenfassende Darstellung der in den Einzelplänen ausgewiesenen Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen** ermöglicht einen Gesamtüberblick über das Planwerk.
- Im **Haushaltsquerschnitt** sind für jeden Aufgabenbereich (also jeden Abschnitt entsprechend der Gliederung) die Einnahmen, die Personalausgaben, der sächliche Verwaltungs- und Betriebsaufwand, die Zuweisungen und Zuschüsse, die Ausgaben für Baumaßnahmen und sonstige Investitionen sowie der Zuschussbedarf aufgeführt.
- In der **Gruppierungsübersicht** ist für jede Gruppe bzw. Untergruppe der Gesamtbetrag der Einnahmen oder Ausgaben aufgeführt. Dabei kann zum Beispiel bei der Gruppe 500 (Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen) festgestellt werden, wie hoch die laufende Unterhaltung sämtlicher gemeindeeigenen, angemieteten oder gepachteten Grundstücke und Anlagen voraussichtlich sein wird. Mit Hilfe dieser Gruppierungsübersicht lässt sich die Struktur der Gemeindefinanzen erkennen und eine Grobanalyse einfach durchführen.
- Die **Finanzierungsübersicht** bietet vor allem einen Überblick über die besonderen Finanzierungsvorgänge (zum Beispiel Deckung von Fehlbeträgen, Entnahmen aus oder Zuführungen an Rücklagen, Aufnahme oder Tilgung von Krediten).

4.4.2 Einzelpläne (§ 5 GemHVO)

Als weiteren Bestandteil enthält der Haushaltsplan die Einzelpläne des Verwaltungs- und des Vermögenshaushalts. Die Einzelpläne sind nach der oben beschriebenen Gliederung und Gruppierung aufgebaut. Dabei wird für jeden Einzelplan, jeden Abschnitt und jeden Unterabschnitt ein „Teilabschluss“ gebildet, aus dem zu ersehen ist, welche speziellen Einnahmen und Ausgaben sich in dem jeweiligen Bereich gegenüberstehen und wie hoch der Grad der „Kostendeckung“ bzw. der Zu-

schussbedarf ist. Zu Vergleichszwecken ist neben dem Ansatz für das Haushaltsjahr auch der Ansatz des Vorjahres und das Rechnungsergebnis des Vorvorjahres anzugeben.

4.4.3 Sammelnachweise (§ 8 GemHVO)

Unter Sammelnachweisen versteht man die Veranschlagung gleichartiger oder sachlich eng zusammenhängender Einnahmen oder Ausgaben aus allen Einzelplänen, Abschnitten und Unterabschnitten des Verwaltungshaushalts in einem besonderen Teil des Haushaltsplans zum Zwecke ihrer gemeinsamen Bewirtschaftung (§ 8 GemHVO). Gedacht ist dabei insbesondere an die Ausgabearten, die innerhalb eines Haushaltsplans regelmäßig wiederkehren und für eine zentrale Mittelbewirtschaftung besonders geeignet sind.

Üblich sind Sammelnachweise bei den Personalausgaben, bei der Gebäudeunterhaltung und -bewirtschaftung, aber auch bei den Geschäftsausgaben (zum Beispiel Bürobedarf, Porto, Telefon usw.). Eine solche Zusammenfassung bringt zwar eine bessere Überschaubarkeit und – da die Positionen gegenseitig deckungsfähig werden – eine wesentlich leichtere Bewirtschaftung.

Allerdings entspricht die Bündelung in Sammelnachweisen nicht dem Ziel der Zusammenführung von dezentraler Aufgaben- und Ressourcenverantwortung in den Fachämtern (Stichwort: Budgetierung, s.u. 5.9.2), weshalb in größeren Städten und Gemeinden Sammelnachweise immer mehr an Bedeutung verlieren.

4.4.4 Stellenplan (§§ 57 GemO, 6 GemHVO)

Der Stellenplan enthält alle im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Angestellten und Arbeiter. Er ist die Rechtsgrundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde; entsprechend den in ihm ausgewiesenen Stellen kann die Gemeinde Bedienstete einstellen, anstellen und befördern. Gleichzeitig ist der Stellenplan Grundlage für die Veranschlagung der Personalausgaben.

4.5 Anlagen zum Haushaltsplan (§ 2 Abs. 2 GemHVO)

4.5.1 Vorbericht (§ 3 GemHVO)

Der Vorbericht soll einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft geben, meist kurz gefasst und schwerpunktmäßig unter Verwendung von Tabellen und Grafiken. So soll dem Gemeinderat und der Öffentlichkeit das Studium des Haushaltsplans erleichtert werden. Der Mindestinhalt des Vorberichts ist den Gemeinden vorgeschrieben. So müssen die wichtigsten Einnahme- und Ausgabearten, das Vermögen und die Schulden, die Entwicklung der Zuführung vom Verwaltungshaushalt und der Rücklagen in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahren, die Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen im Haushaltsjahr und deren finanzielle Auswirkungen auf die folgenden Jahre, die wesentlichen Abweichungen des Haushaltsplans vom Finanzplan sowie die Entwicklung der Kassenlage aufgeführt werden. Damit kommt dem Vorbericht nicht nur finanzwirtschaftliche, sondern darüber hinaus allgemeine kommunalpolitische Bedeutung zu.

4.5.2 Finanzplanung mit Investitionsprogramm (§§ 85 GemO, 24 GemHVO)

Die Finanzplanung ist eine Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden in einem fünfjährigen Zeitraum. Sie umfasst das laufende Haushaltsjahr, das Haushaltsplanjahr und die folgenden drei weiteren Jahre (so genannte echte Finanzplanungsjahre). Im Zusammenhang mit der Aufstellung des Haushaltsplans 2005 erfasst der Finanzplanungszeitraum die Jahre 2004 bis 2008. Wegen der lediglich drei echten Finanzplanungsjahre wird auch von mittelfristiger Finanzplanung gesprochen. Ihre Aufstellung entspricht der Gruppierungsübersicht im Haushaltsplan, wobei für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen zusätzlich eine Gliederung nach den einzelnen Aufgabenbereichen vorgenommen werden muss (§ 24 Abs. 1 GemHVO).

Sinn und Zweck der mittelfristigen Finanzplanung ist es, eine kontinuierliche (stetige) Haushaltswirtschaft sicherzustellen (§ 77 GemO). Finanzpolitisch dient die Finanzplanung deshalb der längerfristigen Vorausschau, dem Setzen von Prioritäten und Rangfolgen, dem mehrjährigen Haushaltsausgleich: Der Finanzplan soll für die einzelnen Jahre in Einnahme und Ausgabe ausgeglichen sein (§ 24 Abs. 4 GemHVO), allerdings ohne Satzungsqualität wie der Haushaltsplan selbst.

Die Prognose für die drei haushaltsplanfreien Jahre ist in den letzten Jahren, in der die Entwicklung der Gemeindefinanzen mit großen Unsicherheiten behaftet ist, vielfach mit großen Schwierigkeiten verbunden, so dass die Aussagekraft der Finanzplanung für die drei haushaltsplanfreien Jahre stark eingeschränkt ist. Auch die vom Innenministerium im Juli/August in den Haushaltserlassen für die Planaufstellung zur Verfügung gestellten Orientierungsdaten (§ 24 Abs. 3 GemHVO) stehen unter denselben Unsicherheiten und sind bis zum Jahreswechsel (Inkrafttreten wichtiger Steuerreformen, die erst kurz vor Jahresende beschlossen werden) oft schon wieder überholt. Überdies können besondere örtliche Verhältnisse ein Abweichen von diesen Orientierungswerten erforderlich machen.

Als Grundlage für die Finanzplanung ist ein **Investitionsprogramm** aufzustellen, in das die im Finanzplanungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen sind (§§ 85 Abs. 3 GemO, 24 Abs. 2 GemHVO).

Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuschreiben (§ 85 Abs. 5 GemO), das heißt um ein weiteres Jahr zu ergänzen.

4.5.3 Weitere Pflichtanlagen

Die **Übersicht über die aus Verpflichtungsermächtigungen in künftigen Jahren fällig werdenden Ausgaben** hat die Aufgabe, die Vorausbelastung künftiger Haushaltsjahre aufzuzeigen, da insoweit die Etathoheit des Gemeinderats schon Beschränkungen unterworfen wird. Sie dient auch zur Prüfung, in welcher Höhe Verpflichtungsermächtigungen genehmigungspflichtig sind (s.o. 4.2). Die Übersicht muss auch die aus früheren Verpflichtungsermächtigungen bestehenden Vorbelastungen mit aktualisierten Beträgen enthalten.

In die **Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Schulden zu Beginn des Haushaltsjahres** sind auch die Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften (§ 87 Abs. 5 GemO), etwa eines Vertrags über die Vorfinanzierung der Erschließung eines Neubaugebiets außerhalb des Haushalts durch einen Dritten, aufzuführen, nachrichtlich auch die Schulden der Sondervermögen mit Sonderrechnung (zum Beispiel eines Eigenbetriebs Wasserversorgung oder Abwasserbeseitigung). In der Rücklagenübersicht ist außerdem noch eine Berechnung des Ausgabendurchschnitts des Verwaltungshaushalts der vergangenen drei Jahre vorzunehmen, um feststellen zu können, ob in der allgemeinen Rücklage der für die Betriebsmittel der Kasse erforderliche Sockel vorhanden ist (§ 20 Abs. 2 GemHVO).

Als letzte Anlage ist vorgeschrieben, dass die **Wirtschaftspläne und die neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden** (v.a. Eigenbetriebe), beizufügen sind. Eine entsprechende Unterrichtung ist auch über **Unternehmen und Einrichtungen, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 Prozent beteiligt ist**, vorgeschrieben (zum Beispiel Eigengesellschaften der Gemeinde); hier genügt allerdings auch eine kurzgefasste Übersicht über die Wirtschaftslage des betreffenden Unternehmens bzw. der betreffenden Einrichtung. Unabhängig von dieser Unterrichtung im Rahmen der Haushaltsplanung muss die Gemeinde jährlich nach § 105 Abs. 2 Nr. 3 GemO einen Bericht über die Beteiligung an Unternehmen in der Rechtsform des privaten Rechts erstellen (Beteiligungsbericht).

4.5.4 Freiwillige Anlagen zum Haushaltsplan

Nahezu in jeder Gemeinde werden über die Pflichtanlagen zum Haushaltsplan hinaus weitere Anlagen erstellt, die die Funktion haben, Haushaltsansätze näher zu erläutern und über die gemeindliche Haushaltswirtschaft noch ein detaillierteres Bild zu verschaffen. Beispiele:

- Nachweis der übernommenen Bürgschaften,
- Übersicht über die veranschlagten kalkulatorischen Kosten und Restbuchwerte des Sachanlagevermögens,
- Übersicht über die inneren Verrechnungen und Verwaltungskostenerstattungen,
- Übersicht über die wesentlichen Beitrags-, Gebühren- und Steuersätze in der Gemeinde,
- Übersicht über Beitrags- und Förderleistungen an Vereine, Körperschaften,
- Berechnung der Finanzausgleichsleistungen und -zuweisungen usw.
- Städte und Gemeinden, die in ihren Haushalten auch den outputorientierten Ansatz des Neuen Steuerungsmodells aufgreifen, bilden zunehmend als Ergänzung zu den (haushaltsrechtlich verbindlichen) Einnahme- und Ausgabeansätzen in so genannten **Produkthaushalten** auch **Produkte mit Zielen für die Aufgabenerfüllung und zugehörigen Kennzahlen** (Fallzahlen, Produktkosten, weitere Mengen- und Qualitätskriterien) ab.

In der Regel wird dem Haushaltsplan auch eine **Übersicht über die Haushalts- und Finanzlage** (wie sie für Ausgleichsstock- und andere Landeszuweisungen erstellt werden muss) beigefügt, die die wichtigsten Kennzahlen und Eckwerte des Haushalts nennt[20] und insoweit auch als Grundlage für interkommunale Vergleiche dient.

5. Haushaltsgrundsätze

Neben den bereits im Beitrag „Die Gemeinden und ihre Finanzen“ angesprochenen allgemeinen kommunalen Wirtschaftsgrundsätzen der §§ 77, 78 GemO enthält das kommunale Haushaltsrecht weitere Grundsätze. Diese gelten sowohl für die Aufstellung des Haushaltsplans (Veranschlagungsgrundsätze), mit wenigen Ausnahmen aber auch für die Ausführung des Haushaltsplans bis hin zur Aufstellung der Jahresrechnung.

Allgemeine Haushaltsgrundsätze

- **Öffentlichkeit**
- **Jährlichkeit**
- **Vorherigkeit**
- **sachliche Einheit**
- **Vollständigkeit**
- **Kassenwirksamkeitsprinzip**
- **Fälligkeitsprinzip**
- **Bruttoprinzip**
- **Wahrheit, Klarheit und Genauigkeit**
- **Einzelveranschlagung**
- **sachliche Bindung**
- **zeitliche Bindung**
- **Gesamtdeckungsprinzip**
- **Haushaltsausgleich.**

5.1 Öffentlichkeit

Der Grundsatz der Öffentlichkeit (Publizität) durchzieht den gesamten kommunalen Haushaltskreislauf. Die Öffentlichkeit im Haushaltssatzungsverfahren (öffentliche Auslegung, Einwendungsmöglichkeit) wurde bereits angesprochen. Dieselben Grundsätze gelten auch für Bekanntmachung und Auslegung von Nachtragssatzung und Nachtragshaushaltsplan. Sachentscheidungen, die vom Gemeinderat und seinen Ausschüssen zum Vollzug des Haushaltsplans getroffen werden, sind grundsätzlich in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen. Auch der Beschluss über die Feststellung der Jahresrechnung muss ortsüblich bekanntgemacht, die Jahresrechnung selbst 7 Tage öffentlich ausgelegt werden (§ 95 GemO). Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass die Jahresrechnung der (örtlichen und) überörtlichen Prüfung unterliegt. Auch insoweit muss das kommunale Haushaltsgebaren offengelegt werden. Zur Öffentlichkeit gehört schließlich auch die Berichtspflicht im Rahmen der amtlichen kommunalen Finanzstatistik.

5.2 Jährlichkeit

Für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist Haushaltsjahr das Kalenderjahr (§ 79 Abs. 4 GemO). Dies bedeutet, dass sowohl die Haushaltssatzung mit Haushaltsplan als auch die Jahresrechnung jährlich zu erstellen sind. Auch bei der gesetzlich zugelassenen Möglichkeit der Aufstellung von Doppelhaushalten werden die Ansätze nach Jahren getrennt veranschlagt. Aus dem Grundsatz der Jährlichkeit ergibt sich auch, dass die nicht verbrauchten Haushaltsansätze grundsätzlich nicht in das folgende Haushaltsjahr übertragen werden können. Nicht verbrauchte Ausgabeansätze gelten als Einsparung. Von dieser Bindung an das Haushaltsjahr gibt es die Ausnahmen der übertragbaren Einnahme- und Ausgabeansätze (s.u. 5.11).

Nach § 36 GemHVO **kann** für wirtschaftliche Unternehmen und öffentliche Einrichtungen ohne Sonderrechnung ein **ab-**

weichendes Wirtschaftsjahr festgelegt werden (etwa für Theater- und Orchesterbetriebe oder Volkshochschulen, Musikschulen). Die Einnahmen und Ausgaben der Einrichtung sind dann in den Haushaltsplan für das Jahr zu übernehmen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Grundsätzlich ist dann für die Wirtschaftsführung im abweichenden Wirtschaftsjahr ein Wirtschaftsplan aufzustellen, der vom Gemeinderat zu beschließen und dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen ist (§ 36 Abs. 2 GemHVO). Die praktische Bedeutung dieser Vorschrift ist gering. Auch für den Gemeindewald haben die Gemeinden kein abweichendes Wirtschaftsjahr eingeführt, zumal das Land für den Staatswald wieder zum Kalenderjahr als Forstwirtschaftsjahr zurückgekehrt ist.

5.3 Grundsatz der Vorherigkeit

Vorherigkeit bedeutet, die haushaltsrechtlichen Ermächtigungen bereitzustellen, bevor Bewirtschaftungsvorgänge erfolgen. Es wurde bereits angesprochen, dass die Haushaltssatzung mit Haushaltsplan so rechtzeitig aufgestellt und vom Gemeinderat beschlossen werden soll, dass sie spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Rechtsaufsichtsbehörde vorliegt (im Zusammenhang damit steht auch die Monatsfrist des § 121 Abs. 2 GemO!). Ist dies nicht möglich, so gelten für die haushaltslose Zeit die Vorschriften für die Interimswirtschaft (s. u. 6.2).

Zum Grundsatz der Vorherigkeit gehört auch, dass eine Nachtragssatzung **vor** der Bewirtschaftung der sie notwendig machenden Ausgaben erlassen sein muss. Auch für über- und außerplanmäßige Ausgaben müssen die Voraussetzungen nach § 84 Abs. 1 oder 2 GemO **vor** ihrer Bewirtschaftung vorliegen (s.u. 6.3).

5.4 Grundsatz der sachlichen Einheit und Vollständigkeit

Idealtypisch soll ein (einziger) Haushaltsplan sämtliche kommunalen Aufgabenbereiche mit allen ihren Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen aufzeigen und damit ein umfassendes Spiegelbild der kommunalen Tätigkeit sein (sachliche Einheit). Bereits eingangs wurde aber angesprochen, dass dieser Grundsatz durchbrochen und die Aussagekraft des Haushalts eingeschränkt ist, soweit wichtige Bereiche kommunalen Handelns aus dem Haushaltsplan ausgegliedert sind bzw. nur mittelbar erfasst werden (s.o. 1.).

Dem Grundsatz der **Vollständigkeit** entspricht es auch, dass nicht nur Einnahmen von oder Ausgaben an Dritte, sondern auch interne Verrechnungsvorgänge zu veranschlagen und zu buchen sind. Es liegt in der Natur der inneren Verrechnungen, dass sie das Haushaltsvolumen aufblähen. Gleichwohl haben sie ihre Berechtigung. Die wichtigste innere Verrechnung ist die Zuführung vom Verwaltungs- an den Vermögenshaushalt (s.u. 5.12.1). Weitere Beispiele für innere Verrechnungen sind

- die Belastung vor allem der kostenrechnenden Einrichtungen mit Verwaltungskosten der Querschnittseinheiten in der Gemeindeverwaltung (Kämmerei, Personalamt usw.) für Zwecke der Kalkulation von Benutzungsentgelten (Gebühren usw.), ferner die Verrechnung der Leistung gemeindlicher Hilfsbetriebe (Bauhof, Fuhrpark, Gärtnerei usw.), die diese für die anderen Aufgabenbereiche erbracht haben (§ 14 Abs. 4 GemHVO);
- die Veranschlagung und Verbuchung kalkulatorischer Abschreibungen und Zinsen bei kostenrechnenden Einrichtungen und Hilfsbetrieben (§ 12 Abs. 1 GemHVO), um auf diesem Wege (Ausgabe im Unterabschnitt der Einrichtung, Einnahme im Einzelplan 9) die kostenrechnenden Einrichtungen bzw. Hilfsbetriebe an den im Einzelplan 9 veranschlagten und verbuchten tatsächlichen Kreditzinsen zu beteiligen und die aus Benutzungsentgelten erwirtschafteten Abschreibungen über die ebenfalls aus dem Einzelplan 9 geleistete Zuführung an den Vermögenshaushalt in den investiven Bereich oder zur Schuldentilgung zu überführen;
- Verrechnungen zwischen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt nach § 14 Abs. 4 S. 2 GemHVO, soweit Leistungen, die im Verwaltungshaushalt ausgabewirksam werden, den Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Investitionsmaßnahmen zuzurechnen sind („aktivierte Eigenleistungen"); Hierzu gehören zum Beispiel die Kosten der Planung und Bauleitung durch eigenes Personal sowie die Leistungen der Hilfsbetriebe (Bauhof, Fuhrpark usw.);
- weitere Verrechnungen im Hinblick auf den Grundsatz der Vollständigkeit kommen in Betracht für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung öffentlicher Einrichtungen (zum Beispiel Sporthallen, Frei- und Hallenbäder, Räumlichkeiten in Schulen) an Vereine u.ä. im Rahmen der Aufgabenerfüllung oder die Veräußerung von Vermögensgegenständen unter (Verkehrs-)Wert im Rahmen gemeindlicher Aufgabenerfüllung (zum Beispiel Wohnungsbauförderung, Wirtschaftsförderung).

Städte und Gemeinden, die bereits jetzt modellhaft produktorientierte Ansätze des Neuen Steuerungsmodells (zumindest partiell) aufgreifen (s.u. 7.), bauen Zug um Zug ihre Kosten- und Leistungsrechnung aus und dehnen die interne Leistungsverrechnung über die klassische Beziehung „Querschnittseinheiten zu kostenrechnenden Einrichtungen" hinaus auf weitere Felder aus (s. auch § 14 Abs. 4 S. 1 GemHVO).

5.5 Kassenwirksamkeitsprinzip und Fälligkeitsprinzip

5.5.1 Kassenwirksamkeitsprinzip bei der Planung

Maßgebend für die Veranschlagung von Einnahmen und Ausgaben im Haushaltsplan ist die voraussichtliche Kassenwirksamkeit, das heißt der Eingang einer Einnahme oder die Auszahlung einer Ausgabe im Haushaltsjahr.

Die Abkehr von dem bis 1973 auch für die Veranschlagung geltenden Fälligkeitsprinzip (s. nachstehend) ist darin begründet, dass die Veranschlagung nur der voraussichtlich eingehenden Einnahmen die Gemeindekasse vor Liquiditätsschwierigkeiten schützen soll und die Beschränkung der Ausgabeansätze auf die voraussichtlich zu leistenden Ausgaben sicherstellen soll, dass nur dieser Ausgabenbedarf finanziert wird. Aus dieser Beschränkung auf die Kassenwirksamkeit resultiert zugleich das Instrument der Verpflichtungsermächtigungen, denn gerade bei mehrjährigen Investitionsvorhaben bedarf es über den Ausgabeansatz für ein Jahr hinaus einer zusätzlichen Verpflichtungsermächtigung, um Vergabeentscheidungen treffen zu können, die erst in späteren Haushaltsjahren zu kassenwirksamen Ausgaben führen (s. o. 4.2).

5.5.2 Fälligkeitsprinzip beim Rechnungsabschluss

Anders als bei der Veranschlagung gilt für die Aufstellung der Jahresrechnung das **Fälligkeitsprinzip** (§ 42 Abs. 1 GemHVO): Als Soll-Einnahmen und Soll-Ausgaben sind solche auszuweisen, die bis zum Ende des Haushaltsjahres fällig geworden oder darüber hinaus gestundet worden sind. Nicht bezahlte Soll-Einnahmen (etwa gestundete Erschließungsbeiträge) oder nicht beglichene Soll-Ausgaben ergeben **Kasseneinnahmereste** bzw. **Kassenausgabereste**. Dies entspricht in der Betrachtungsweise des Kaufmanns den Forderungen (Debitoren) und Verbindlichkeiten (Kreditoren). Kassenreste sind zu unterscheiden von den (internen) Planmittelresten, den Haushaltsresten, s.u. 5.11. Die ergänzende Regelung in § 42 Abs. 2 GemHVO ist insbesondere für die zutreffende Zuordnung von Steueristeinnahmen (u.a. mit Blick auf Gewerbesteuerumlage, Finanzausgleich und Kreisumlage!) zum jeweiligen Haushaltsjahr von Bedeutung.

5.5.3 Betriebswirtschaftliche (= verursachungsgerechte) zeitliche Abgrenzung (Periodenabgrenzung) bisher nur bei kostenrechnenden Einrichtungen und Hilfsbetrieben erlaubt

Von der Veranschlagung nach Kassenwirksamkeit und der Rechnungsabgrenzung nach Fälligkeit gilt eine Ausnahme für kostenrechnende Einrichtungen (= Einrichtungen, die ganz oder teilweise aus Entgelten finanziert werden, § 12 Abs. 1 GemHVO) und Hilfsbetriebe: Es sind nur (bzw. auch) die Einnahmen und Ausgaben zu veranschlagen bzw. zu buchen , die wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind (§§ 14 Abs. 6, 42 Abs. 3 GemHVO = perioden- bzw. verursachungsgerechte Abgrenzung von Aufwand und Ertrag). Damit bilden sowohl der Haushaltsplan als auch die Jahresrechnung im Sinne einer Erfolgsrechnung den Ressourcenverbrauch ab, während dieser für die übrigen Aufgabenfelder (bisher) weder im Plan noch in der Jahresrechnung, sondern nur in der Kosten- und Leistungsrechnung als Nebenrechnung dargestellt werden darf.

Da dem bestehenden kameralen Haushaltsrecht die Orientierung am Geldverbrauch, nicht aber am Ressourcenverbrauch im Vergleich zu einem doppischen Rechnungssystem als Schwäche angekreidet wird, seien nur folgende Hinweise gestattet: Der Gesetz- und Verordnungsgeber könnte dies ohne weiteres ändern. Im Übrigen zeigt der Planungs- und Buchungsstoff des kameralen Verwaltungshaushalts schon bisher (mit Ausnahme der Abschreibungen auf das Vermögen außerhalb der Gebührenhaushalte und Hilfsbetriebe sowie der Rückstellungszuführungen) den kommunalen Ressourcenverbrauch, denn kamerale Ausgaben und (betriebswirtschaftlicher) Aufwand sind weitgehend deckungsgleich. Entsprechendes gilt für die Einnahmeseite. Nach dem derzeitigen Haushaltsrecht ist es den Gemeinden freigestellt, ihr Sachanlagevermögen außerhalb der kostenrechnenden Einrichtungen und Hilfsbetriebe zu bewerten und den Werteverzehr durch Abschreibungen darzustellen. Nach dem neuen Haushaltsrecht werden sie dazu verpflichtet sein (7.2.2).

5.6 Bruttogrundsatz

Nach dem Bruttoprinzip sind die Einnahmen und die Ausgaben getrennt voneinander in voller Höhe zu veranschlagen (§ 7 Abs. 2 GemHVO). Von den Einnahmen dürfen vorweg Ausgaben nicht abgezogen werden; auf Ausgaben dürfen auch vorweg keine Einnahmen angerechnet werden. So darf zum Beispiel von den Gewerbesteuereinnahmen die abzuführende Gewerbesteuerumlage nicht abgesetzt, sondern muss als Ausgabe im Verwaltungshaushalt veranschlagt und gebucht werden. Einnahmen aus Krediten sind in Höhe ihrer Rückzahlungsverpflichtung, Kreditbeschaffungskosten (Disagio) als Ausgabe zu veranschlagen und zu buchen (§ 14 Abs. 1 GemHVO). Bei einem Grundstückstausch ist der Tauschwert im Vermögenshaushalt in Einnahme und Ausgabe darzustellen.

Eine der wenigen Ausnahmen vom Bruttogrundsatz gilt bezüglich der Erstattung von Abgaben und abgabeähnlichen Entgelten (§ 14 Abs. 2 GemHVO): Hier sind Erstattungen auch dann von den Einnahmen abzusetzen, wenn sie sich auf Einnahmen der Vorjahre beziehen. Mit ein Grund für diese Ausnahme ist die Tatsache, dass verschiedene Steuereinnahmen der Gemeinden mit ihrem Ist-Aufkommen im Finanzausgleich Berücksichtigung finden. Eine weitere Ausnahme enthält § 30 GemKVO (Überzahlungen bei periodisch wiederkehrenden Ausgaben, zum Beispiel aus Abschlags- oder Vorauszahlungen für Strom-, Gas- und Wasserlieferungen können auch im folgenden Jahr von den Ausgaben abgesetzt werden). Eine negative Gewerbesteuerumlage infolge negativer Gewerbesteueristeinnahmen (Erstattungen übersteigen die Steuereinnahmen) ist als Absetzung bei den Ausgaben zu behandeln.

5.7 Wahrheit, Klarheit und Genauigkeit

Die im Haushaltsplan veranschlagten Einnahmen und Ausgaben sollen ein klares und der Wirklichkeit möglichst entsprechendes Bild des Ausgabenbedarfs bzw. der zu erwartenden Einnahmen ergeben. Die Einnahmen sind deswegen gewissenhaft und sorgfältig zu schätzen, soweit sie in ihrer voraussichtlichen Höhe nicht errechnet werden können (§ 7 Abs. 1 GemHVO). Weil die reinen Zahlen des Haushaltsplans oftmals Zusammenhänge und Auswirkungen der Ansätze nicht oder nicht deutlich genug erkennen lassen, müssen die Ansätze im Haushaltsplan erläutert werden (§§ 15, 5 Abs. 4, 9 GemHVO), insbesondere bei erheblichen Abweichungen von den Vorjahresbeträgen. Einer besseren Verständlichkeit des Haushaltsplans dienen schließlich auch die dem Haushaltsplan beigefügten Pflicht- oder freiwilligen Anlagen, genauso aber auch die verbindlich vorgeschriebene Haushaltsgliederung und -gruppierung.

Veranschlagung von Investitionen

Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen haben im Rahmen des kommunalen Haushalts eine besondere Bedeutung. Bekanntlich werden etwa 60 Prozent aller Investitionen der öffentlichen Hand durch Gemeinden und Gemeindeverbände getätigt. Sie belasten den Haushalt auch auf Dauer durch die entstehenden Folgekosten. Für die Veranschlagung von Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen enthält § 10 GemHVO deshalb besondere Anforderungen, denen allerdings – wie die Praxis zeigt – nicht immer das nötige Augenmerk geschenkt

wird: Für **Baumaßnahmen** dürfen Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen erst veranschlagt werden, wenn **Pläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen** vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Kosten der Maßnahme sowie die voraussichtlichen Jahresraten unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter und ein Bauzeitenplan im Einzelnen ersichtlich sind. Den Unterlagen ist eine Schätzung der nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen (Folgeausgaben/-kosten abzüglich Folge-Einnahmen) beizufügen. Nicht nur bei Baumaßnahmen, sondern bei allen Investitionen von erheblicher finanzieller Bedeutung **soll** unter mehreren Alternativen durch Vergleich der Anschaffungs- und Herstellungskosten und der Folgekosten die wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden (§ 10 Abs. 2 GemHVO).

Zu ungenaue (grobe) Veranschlagung von Ausgabeansätzen infolge unzureichender Detailplanung und Kostenschätzung von Baumaßnahmen ist häufig die Folge späterer (Ausführungs- und) Haushaltsplanabweichungen und entsprechender Auseinandersetzungen zwischen Rat und Verwaltung!

5.8 Einzelveranschlagung

Die Einnahmen sind einzeln nach ihrem Entstehungsgrund, die Ausgaben nach Einzelzwecken zu veranschlagen (§ 7 Abs. 3 GemHVO). Im Vermögenshaushalt sind die einzelnen Vorhaben getrennt zu veranschlagen. Lediglich geringfügige Beträge für verschiedene Zwecke dürfen (im Verwaltungshaushalt) als **vermischte Einnahmen oder Ausgaben** zusammengefasst werden. Zulässige „Sammelposten" sind auch die Verfügungsmittel des Bürgermeisters (der Ansatz darf weder überschritten noch in das Folgejahr als Haushaltsrest übertragen werden, § 11 GemHVO).

Für denselben Zweck sollen Ausgaben nicht an verschiedenen Stellen im Haushaltsplan veranschlagt werden. Muss ausnahmsweise anders verfahren werden, so ist auf die Ansätze gegenseitig zu verweisen. Eine Besonderheit stellen die so genannten **Sammelnachweise** dar (s.o. 4.4.3).

Im Verwaltungshaushalt können auch in angemessener Höhe Mittel zur Deckung über- und außerplanmäßiger Ausgaben des Verwaltungshaushalts veranschlagt werden **(Deckungsreserve)**. Die Deckungsreserve ist die Fortentwicklung der Verstärkungsmittel nach früherem Haushaltsrecht. Sie ist nur eine Veranschlagungsstelle und keine Buchungsstelle: Ihre Funktion beschränkt sich darauf, über- und außerplanmäßige Ausgaben bei anderen Haushaltsstellen durch „Einsparungen" (Wenigerausgaben gegenüber dem Plan) an dieser Stelle abzudecken (Deckungsnachweis). Auch bei der Deckungsreserve ist eine Überschreitung des Ansatzes (sie ist ohnehin keine Buchungsstelle!) und die Übertragung nicht verbrauchter Mittel in das neue Jahr unzulässig (§ 11 GemHVO). Größere praktische Bedeutung hat die Deckungsreserve bisher nur bei der Veranschlagung von Personalausgaben erlangt.

Anzusprechen ist ferner das Gegenstück zur Deckungsreserve, die Möglichkeit der Veranschlagung einer so genannten **globalen Minderausgabe** nach dem Vorbild der ständigen Haushaltspraxis in Bund und Ländern. Es handelt sich um eine pauschale Ausgabenkürzung, die im Verwaltungshaushalt unter Angabe der zu kürzenden Ausgabegruppen bis zu 1 Prozent der Summe der Ausgabenansätze veranschlagt werden kann, soweit der Haushaltsausgleich auf andere Weise nicht erreichbar ist (§ 22 Abs. 4 GemHVO). Die Gemeinden machen von dieser Möglichkeit kaum Gebrauch.

5.9 Sachliche Bindung – Zweckbindung – echte und unechte Deckungsfähigkeit – Budgetierung

Der Haushaltsplan ist für die Führung der Haushaltswirtschaft verbindlich (§ 80 Abs. 3 GemO). Die Ausführung des Haushaltsplans ist an die im Haushaltsplan bezeichneten Zwecke gebunden, auf der Ausgabenseite überdies auf die bereitgestellten Mittel beschränkt. Abweichungen sind nur nach Maßgabe der gemeindewirtschaftsrechtlichen Bestimmungen zulässig (§§ 84, 86 Abs. 5 GemO); ggf. muss der Haushaltsplan durch eine Nachtragssatzung mit Nachtragsplan geändert werden (§ 82 GemO).

Diese sachliche Bindung (Verbindlichkeit) ist jedoch nur nach innen gerichtet und entfaltet keine Außenwirkung (s.o. 3.2).

5.9.1 Zweckbindung von Einnahmen

Einnahmen des Verwaltungs- und Vermögenshaushalts sind ggf. **aus Rechtsgründen** (zum Beispiel kraft Gesetzes – Kredite nur für Investitionen, Investitionsförderungsmaßnahmen und Umschuldung, § 87 Abs. 1 GemO, durch den Bewilligungsbescheid bei staatlichen Zuwendungen, durch den Spenderwillen bei Spenden) auf die Verwendung für bestimmte Ausgaben/Aufgaben beschränkt (§ 17 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 GemHVO). Sie können **(Wahlrecht)** durch **Haushaltsvermerk** auf die Verwendung für bestimmte Ausgaben/Aufgaben beschränkt werden,

- wenn sich die Beschränkung aus der Natur oder der Herkunft der Einnahmen ergibt oder
- wenn ein sachlicher Zusammenhang dies erfordert und die Bewirtschaftung der Mittel erleichtert, zum Beispiel für Zwecke der Budgetierung (§ 17 Abs. 1 S. 2, Abs. 4 GemHVO);
- im Haushaltsplan kann (durch Haushaltsvermerk) ferner bestimmt werden, dass Mehreinnahmen des Verwaltungshaushalts (ausgenommen Steuern und allg. Zuweisungen) für bestimmte Mehrausgaben vorgesehen werden können (= „Verstärkungsvermerk") oder angeordnet werden, dass bestimmte Mindereinnahmen bestimmte Ausgabemittel vermindern (sog. **unechte Deckungsfähigkeit,** § 17 Abs. 2 GemHVO).

Zweckgebundene Mehreinnahmen dürfen für entsprechende Mehrausgaben verwendet werden; diese gelten nicht als überplanmäßige Ausgaben (§ 17 Abs. 1, 3 GemHVO). Im Haushaltsjahr nicht benötigte zweckgebundene Einnahmen können abgesetzt und in das Folgejahr übertragen werden (§ 14 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO).

5.9.2 Echte Deckungsfähigkeit und Budgetierung

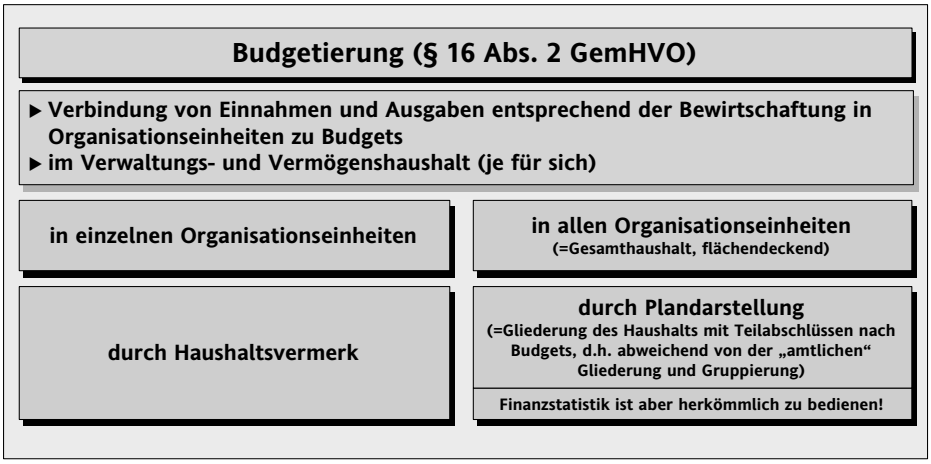
Durch die verschiedenen Formen der Deckungsfähigkeit lassen sich zwischen mehreren oder sogar sehr vielen einzelnen Ausgabeansätzen oder – wie vorstehend beschrieben – sogar zwischen Einnahme- und Ausgabeansätzen Beziehungen (Deckungskreise) aufbauen, die die sachliche Bindung in einen größeren Zusammenhang stellen und eine **bewegliche Haushaltsführung** bzw. flexible Mittel-

bewirtschaftung als Ziel haben. Die Verantwortung für die finanziellen Ressourcen lässt sich damit auf geeignete Weise mit der Aufgabenverantwortung zusammenfassen und bietet sich für eine Dezentralisierung (Delegation) auf Amts-/Abteilungs-/Fachbereichsleiter/innen oder nachgeordnete Mitarbeiter/innen an (**dezentrale Ressourcenverantwortung** als ein Element des Neuen Steuerungsmodells).

Dies ist alles nicht neu, und die Bedeutung der Deckungsfähigkeit und Bildung von Deckungskreisen ist sehr groß. Selbst die kleinsten Gemeinden arbeiten schon viele Jahre mit Deckungskreisen etwa für Lehr- und Unterrichtsmittel in Schulen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung durch Schulleiter. Auch für öffentliche Einrichtungen wie Büchereien, Musikschulen, Kindergärten sind Deckungskreise – in der Regel als Budgets bezeichnet – nichts Neues. Mit der GemHVO-Teilnovelle 2000[21] erhält die Budgetierung – auch schon lange vorher und auch ohne Experimentierklausel (§ 49 GemHVO) ausgeübt – ausdrückliche Verordnungsqualität.

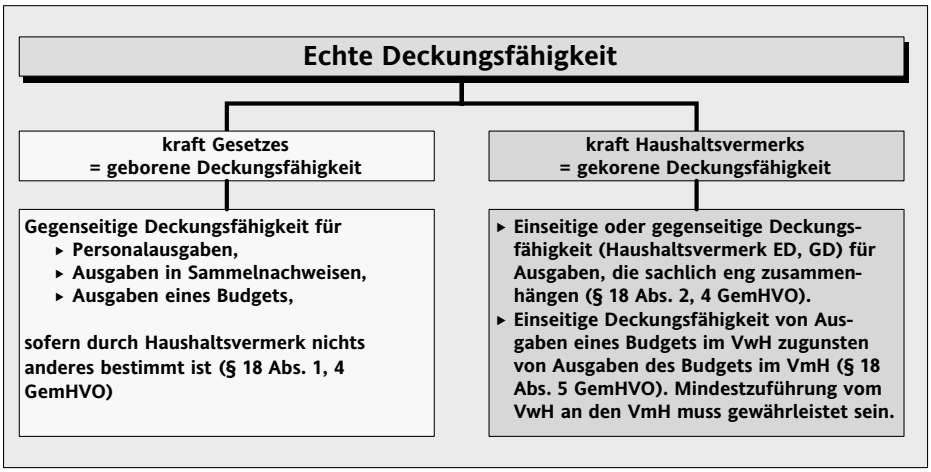
Die echte Deckungsfähigkeit bezieht sich im Unterschied zur unechten Deckungsfähigkeit (siehe vorstehend) auf das Verhältnis zwischen verschiedenen Ausgabeansätzen im Sinne eines „Einbahnverkehrs“ bei einseitiger oder eines „Gegenverkehrs“ bei gegenseitiger Deckungsfähigkeit (siehe Kasten unten).

Bei zulässigen Mehrausgaben bei einzelnen Haushaltsstellen im Rahmen der echten oder unechten Deckungsfähigkeit brauchen die Voraussetzungen der §§ 82, 84 GemO (über- oder außerplanmäßige Ausgaben, Nachtragssatzung, s. u. 6.3) nicht geprüft zu werden.



Budgetierung im Sinne des § 16 Abs. 2 GemHVO – eingeführt durch die GemHVO-Teilnovelle 2000 – ist die Verbindung von Einnahmen und Ausgaben entsprechend der Bewirtschaftung in Organisationseinheiten zu Budgets. Sie ist – je für sich – im Verwaltungs- und im Vermögenshaushalt möglich.

Ausgaben eines Budgets im Verwaltungshaushalt sind, sofern im Plan nichts anderes bestimmt ist, gegenseitig deckungsfähig (§ 18 Abs. 1 GemHVO). Dies gilt entsprechend für Budgets im Vermögenshaushalt (§ 18 Abs. 2 GemHVO). Ausgaben eines Budgets im Verwaltungshaushalt können zugunsten von Ausgaben des Budgets im Vermögenshaushalt für **einseitig** deckungsfähig erklärt werden (§ 18 Abs. 5 GemHVO). Ausgabeansätze eines Budgets können ganz oder teilweise für übertragbar erklärt werden (§ 19 Abs. 2 GemHVO) und – soweit nicht verbraucht – durch Haushaltsreste übertragen werden. Für die ausdrückliche Übertragung von Budgetüberschüssen und -fehlbeträgen in das Folgejahr enthält die GemHVO kein spezielles Instrumentarium; Budget-Sonderabschlüsse könnten mit dem Gesamtdeckungsprinzip und dem Prinzip des Gesamtabschlusses kollidieren. Es besteht



lediglich die Möglichkeit, nicht benötigte zweckgebundene Einnahmen durch Absetzung in das Folgejahr zu übertragen (§ 14 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO) oder Budgetüberschüsse in Form von Haushaltsausgaberesten auf einzelnen Haushaltsstellen des Budgets zu übertragen (§ 19 Abs. 2 S. 1 GemHVO).

5.10 Grundsatz der Gesamtdeckung

Nach § 16 GemHVO bestehen zwei Deckungskreise. Das Gesamtdeckungsprinzip gilt für jeden Deckungskreis getrennt und besagt folgendes:

- **Alle Einnahmen im Verwaltungshaushalt dienen zur Deckung aller Ausgaben des Verwaltungshaushalts.**
- **Alle Einnahmen im Vermögenshaushalt dienen zur Deckung aller Ausgaben des Vermögenshaushalts.**

Das Gesamtdeckungsprinzip ermöglicht eine beweglichere Haushaltsführung und den flexiblen Einsatz finanzieller Mittel. Unnötige Kreditaufnahmen können verhindert, notwendige Maßnahmen schneller begonnen und durchgeführt werden.

Innerhalb des äußeren Rahmens der zwei skizzierten Deckungskreise bestehen die partiellen Deckungsbeziehungen zwischen verschiedenen Ausgabeansätzen durch die verschiedenen Formen der Deckungsfähigkeit oder sogar zwischen Einnahme- und Ausgabeansätzen durch die Zweckbindung von Einnahmen (s.o. 5.9.).

5.11 Grundsatz der zeitlichen Bindung

Dieser Grundsatz steht in engem Zusammenhang mit dem Grundsatz der Jährlichkeit. Die Haushaltsansätze gelten für ein Haushaltsjahr. Haushaltsansätze, die bis zum Jahresabschluss nicht verbraucht sind, gelten grundsätzlich als erspart. Ausnahmen gelten u.a., soweit Ausgabenansätze oder Einnahmeansätze in das Folgejahr übertragen werden dürfen.

5.11.1 Übertragung von Ausgabemitteln durch Haushaltsausgabereste

Die Übertragung nicht verbrauchter Ausgabemittel setzt deren **Übertragbarkeit** voraus. Hier ist zwischen Haushaltsmitteln des Verwaltungs- und des Vermögenshaushalts wie folgt zu unterscheiden:

- Für die Ausgabenansätze im **Vermögenshaushalt** besteht die Übertragbarkeit kraft Gesetzes (§ 19 Abs. 1 GemHVO, so genannte **geborene Übertragbarkeit**): Die Ausgabenansätze bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar, bei Baumaßnahmen (§ 46 Nr. 4 GemHVO) und Beschaffung längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Bau oder der Gegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann.
- Übertragbarkeit von Ausgabeansätzen im **Verwaltungshaushalt** bedarf eines Haushaltsvermerks (§ 19 Abs. 2 GemHVO, so genannte **gekorene Übertragbarkeit**). Ein solcher Vermerk ist zulässig, wenn er eine sparsame Bewirtschaftung der Mittel fördert. Die Ausgabeansätze bleiben bis längstens zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres verfügbar. Ferner können **Ausgabeansätze eines Budgets** ganz oder teilweise für übertragbar erklärt werden (§ 19 Abs. 2 S. 1 GemHVO). Auf diesem Wege können Budgetüberschüsse in Form nicht verbrauchter Ausgabeansätze ins Folgejahr übertragen werden. Die Mindestzuführung an den Vermögenshaushalt muss bei der Übertragung von Ausgabeansätzen gewährleistet sein (§ 19 Abs. 2 S. 4 GemHVO).

Für **über- und außerplanmäßig bewilligte Ausgaben** (§ 84 GemO) dürfen nach § 19 Abs. 3 GemHVO Haushaltsreste nur dann übertragen werden, wenn bereits Zahlungsverpflichtungen eingegangen worden sind (sog. Verpflichtungsreserven). Beispiel: Durch die Bestellung eines neuen Feuerwehrfahrzeugs ist für das Jahr 2004 mit einer Überschreitung des Ausgabeansatzes von 60.000 Euro um 10.000 Euro zu rechnen. Wider Erwarten erfolgt eine entsprechende Zahlung 2004 nicht mehr, sondern erst 2005. Auch die überplanmäßig beanspruchten Mittel (Verpflichtungsreserve) können nach 2005 übertragen werden, insgesamt also 60.000 Euro.

Übertragungsentscheidung

Übertragbare Ausgabemittel werden durch die Bildung von Haushaltsausgaberesten in das Folgejahr übertragen. Für die Entscheidungszuständigkeit gilt folgendes:

- Sind zulasten der übertragbaren Ansätze bereits rechtsverbindliche Verpflichtungen eingegangen worden (so genannte **Verpflichtungsreserven**), werden die Ausgabereste von dem für die Aufstellung der Jahresrechnung zuständigen Fachbediensteten für das Finanzwesen unverzüglich festgestellt. Es handelt sich also um ein Geschäft der laufenden Verwaltung. Mit der Bildung von Haushaltsausgaberesten wird in diesem Fall lediglich die vorangegangene Bewirtschaftung (zum Beispiel eine Vergabeentscheidung) rechnungsmäßig vollzogen.
- Gleiches gilt für Ausgabemittel, die von der Einnahmeseite her gesetzlich oder vertraglich für einen bestimmten Zweck gebunden sind, soweit sie nicht vorübergehend der allgemeinen Rücklage zugeführt werden.
- In den anderen Fällen, in denen für Haushaltsansätze noch keine Bewirtschaftungsentscheidungen erfolgt und Verpflichtungen eingegangen worden sind (so genannte **Verfügungsreserven**), orientiert sich die Entscheidungszuständigkeit, ob und in welcher Höhe Haushaltsausgabereste gebildet werden, an der allgemeinen Bewirtschaftungsbefugnis (Wertgrenzen in der Hauptsatzung). Damit ist in der Regel der Gemeinderat für die sachliche Entscheidung über die Bildung von Haushaltsresten zuständig. Die Entscheidung sollte mit zeitlichem Vorlauf zur Feststellung der Jahresrechnung erfolgen, idealerweise bereits im Zusammenhang mit der Aufstellung des Haushaltsplans für das Folgejahr, weil hier darüber zu befinden ist, inwieweit Planansätze in den neuen Haushaltsplan aufgenommen werden sollen.

Auswirkungen der Bildung von Haushaltsausgaberesten

Die rechnungstechnische Behandlung der Haushaltsausgabereste bewirkt, dass deckungsmäßig das laufende Haushaltjahr belastet (Buchung: Ausgabe Lfd. Soll und Rest), das Folgejahr dagegen entlastet und in seinem Ergebnis verbessert wird (Buchung: Ausgabe Absetzung Lfd. Soll). Hohe Haushaltsausgabereste in der Jahresrechnung deuten darauf hin, dass die Gemeinde (der Gemeinderat) sich für das laufende Haushaltsjahr zu viel an Aufgaben vorgenommen hat, die nicht alle be-

wältigt werden konnten; sie können u.U. aber auch Versäumnisse im Vollzug des Aufgabenprogramms durch die Gemeindeverwaltung offenlegen. Haushaltsausgabereste müssen aufgrund des Gesamtdeckungsprinzips durch Einnahmen abgedeckt werden. Ggf. ist ein Haushaltseinnahmerest für eine Kreditaufnahme zu bilden, wenn sich Baumaßnahmen zeitlich verzögern.

5.11.2 Übertragung von Einnahmeansätzen durch Bildung von Haushaltseinnahmeresten

Nicht nur Ausgabe-, sondern auch Einnahmeansätze können in das Folgejahr übertragen werden. Die Zulässigkeit der Bildung von Haushaltseinnahmeresten ist in § 41 Abs. 2 GemHVO aber bewusst eng gehalten und auf „sicher“ zu erwartende Einnahmen begrenzt. Haushaltseinnahmereste dürfen nur für

- Einnahmen aus der Aufnahme von Krediten,
- Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
- Beiträge und ähnliche Entgelte

und nur unter der Voraussetzung gebildet werden, dass die Einnahme im folgenden Jahr gesichert ist (rechtsverbindliche Zusage zum Beispiel durch Bewilligungsbescheid bei Zuweisungen und Zuschüssen, Erfüllung der Voraussetzungen für die Beitragsheranziehung, nicht ausgeschöpfte Kreditermächtigung). Für Erlöse aus der Veräußerung des Anlagevermögens (zum Beispiel im Folgejahr zu erwartende Grundstücksverkäufe) darf kein Haushaltseinnahmerest gebildet werden!

Die Entscheidung über die Bildung von Haushaltseinnahmeresten ist hinsichtlich der Zuweisungen und Zuschüsse, Beiträge und ähnlichen Entgelte in der Regel ein Geschäft der laufenden Verwaltung, da es sich lediglich um eine rechnungstechnische Abgrenzungsmaßnahme handelt. Die Zuständigkeit für die Entscheidung über die Bildung von Haushaltseinnahmeresten für Kreditaufnahmen orientiert sich dagegen an der Entscheidungsbefugnis über die Aufnahme der entsprechenden Kreditbeträge (§ 39 Abs. 2 Nr. 13 GemO).

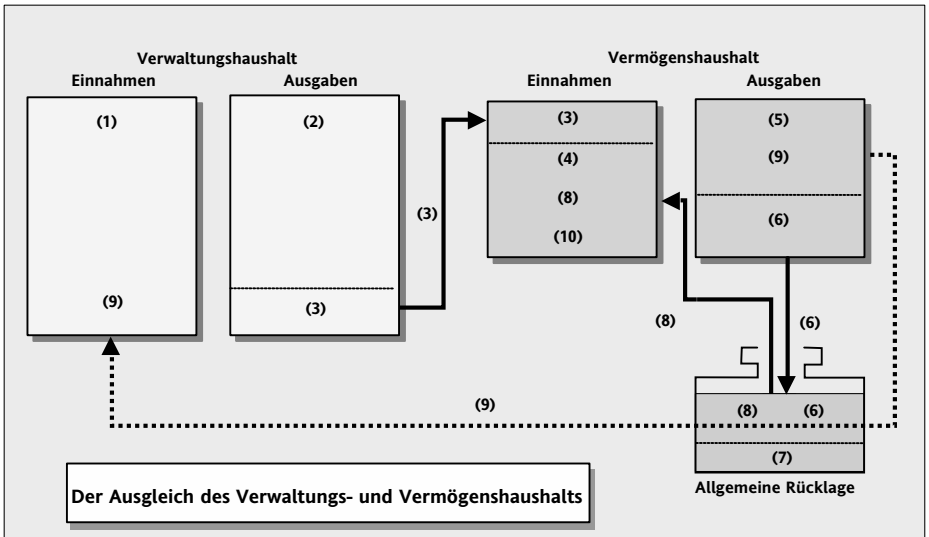
Haushaltseinnahmereste haben die entgegengesetzte Wirkung von Haushaltsausgaberesten. Sie begünstigen das laufende Haushaltsjahr durch Einnahmen-Antizipation zulasten des Folgejahres (Buchung im alten Jahr: Einnahme Lfd. Soll und Rest; im neuen Jahr: Einnahme Absetzung Lfd. Soll).

5.11.3 Weitere Ausnahmen von der zeitlichen Bindung

Eine weitere Ausnahme von der zeitlichen Bindung stellt auch dar, wenn § 14 Abs. 3 GemHVO zulässt, die im Haushaltsjahr nicht benötigten zweckgebundenen Einnahmen oder Ausgaben für Vorräte, soweit diese im Haushaltsjahr nicht verwendet werden, durch Absetzung in das Folgejahr zu übertragen. Die praktische Bedeutung ist allerdings gering. Beispiel: Absetzung der Ausgaben für Heizölvorräte und Übertragung in das Folgejahr. Weitere Ausnahmen vom Grundsatz der zeitlichen Bindung bestehen auch insofern, als die Haushaltssatzung in bestimmten Teilen weiter gilt (s.u. 6.2).

5.12 Grundsatz des Haushaltsausgleichs

§ 80 Abs. 2 GemO schreibt vor, dass der Haushalt unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren in Einnahmen und Ausgaben auszugleichen ist. Es ist nicht zulässig, bereits im Haushaltsplan einen (neuen) Fehlbetrag vorzusehen. Dieses Prinzip des Haushaltsausgleichs gilt aber nicht nur für die Planung, sondern auch für den Vollzug und den Abschluss der Jahresrechnung (§ 41 GemHVO). Gerät im Laufe des Haushaltsjahres der Haushaltsausgleich erheblich in Gefahr, hat die Gemeinde eine Nachtragssatzung zu erlassen (§ 82 Abs. 2 Nr. 1 GemO). Die Einzelheiten zum Haushaltsausgleich sind in §§ 22, 23 GemHVO geregelt.



Erläuterungen:

(1) Einnahmen des Verwaltungshaushalts.
(2) Ausgaben des Verwaltungshaushalts.
(3) Zuführung vom Verwaltungshaushalt an den Vermögenshaushalt (§ 22 Abs. 1 GemHVO):
Pflichthöhe: ordentliche Kredittilgung + Kreditbeschaffungskosten ./. Ersatzdeckungsmittel des VmH (Ziel: Kredittilgung aus laufenden Mitteln)
Zuführung ./. Kreditbeschaffungskosten ./. ord. Tilgung = Nettoinvestitionsrate
Sollhöhe: Mindestbedienung der Rücklagen; insgesamt mindestens so hoch wie die aus Entgelten gedeckten Abschreibungen (Ziel: - eingeschränkte - Substanzerhaltung)
(4) Weitere Einnahmen des Vermögenshaushalts.
(5) Ausgaben des Vermögenshaushalts.
(6) Zuführung an Rücklage (§ 22 Abs. 2 GemHVO).
(7) Mindestbetrag der allgemeinen Rücklage (Betriebsmittelreserve), der nicht entnommen werden darf (2 v.H. der Ausgaben des VwH im Durchschnitt der letzten 3 Jahre - § 20 Abs. 2 GemHVO).
(8) Entnahme aus der allgemeinen Rücklage.
(9) Ggf. umgekehrte Zuführung vom Vermögens- an den Verwaltungshaushalt, wenn Pflichthöhe der Zuführung an den Vermögenshaushalt nicht erreicht wird.
Ggf. ist der Verwaltungshaushalt darüber hinaus aus Mitteln des Vermögenshaushalts auszugleichen (unter Einsatz von Veräußerungserlösen und Rücklagenentnahmen = Substanzverzehr).
(10) Ggf. Ausweisung eines Fehlbetrags beim Rechnungsabschluss, wenn die Ausgaben des Vermögenshaushalts höher als die Einnahmen sind (Ausgleich grds. spätestens im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr (§ 23 GemHVO).

Da durch § 80 Abs.2 GemO und § 16 GemHVO zwei Deckungskreise, der Verwaltungshaushalt und der Vermögenshaushalt bestehen, bezieht sich auch das Ausgleichsgebot zunächst auf jeden Deckungskreis. Allerdings besteht zwischen diesen Deckungskreisen eine gestufte Wechselbeziehung:

- Zunächst ist der Verwaltungshaushalt auszugleichen, indem ein Überschuss dem Vermögenshaushalt zugeführt oder ausnahmsweise eine umgekehrte Zuführung vom Vermögens- an den Verwaltungshaushalt erfolgt.
- Ein Überschuss im Vermögenshaushalt wird der allgemeinen Rücklage zugeführt. Ein entstehender Fehlbetrag kann max. 3 Jahre vorgetragen und muss in diesem Zeitraum ausgeglichen werden (Ausnahme: Ein Fehlbetrag nach § 84 Abs. 2 GemO ist im Folgejahr zu decken).

Zur Ermittlung der Zuführung bzw. des Überschusses oder Fehlbetrags werden nicht die Ist-, sondern die Soll-Einnahmen und Soll-Ausgaben im Verwaltungs- bzw. Vermögenshaushalt einander gegenübergestellt (Vergleich der Ergebnisse in den Spalten Lfd. Soll, § 41 Abs. 3 GemHVO).

5.12.1 Zuführung vom Verwaltungs- an den Vermögenshaushalt

Die Zuführung des Verwaltungshaushalts an den Vermögenshaushalt ist kein einfacher Überlauf, sondern im Interesse der dauernden Leistungsfähigkeit und zur Sicherung der dauerhaften Aufgabenerfüllung mit qualifizierten Anforderungen ausgestattet.

Pflichtzuführung

§ 22 Abs. 1 GemHVO legt die Mindesthöhe der Zuführung vom Verwaltungshaushalt an den Vermögenshaushalt fest:

	ordentliche Kredittilgung
+	**Kreditbeschaffungskosten**
–	**Ersatzdeckungsmittel im Vermögenshaushalt**
=	**Pflichtzuführung vom Verwaltungshaushalt**

Die Pflichtzuführung soll sicherstellen, dass über die Zinsen hinaus auch die ordentliche Kredittilgung grundsätzlich aus laufenden Mitteln des Verwaltungshaushalts erwirtschaftet wird und nicht etwa neue Kredite hierfür aufgenommen werden (Verbot, die Kredittilgung über neue Kreditaufnahmen zu finanzieren!). Als Ersatzdeckungsmittel im Vermögenshaushalt, die für die Kredittilgung eingesetzt werden dürfen und zu einer Reduzierung der Pflichtzuführung des Verwaltungshaushalts berechtigen, kommen vor allem Veräußerungserlöse, Rücklagenentnahmen sowie zweckfreie Investitionszuweisungen und -zuschüsse oder nachträglich eingehende Beiträge, wenn die Investition bereits finanziert ist, in Betracht. Die Pflichtzuführung ist auch dann zu veranschlagen und im Rechnungsabschluss vorzunehmen, wenn dadurch der Verwaltungshaushalt (erst recht) unausgeglichen und eine umgekehrte Zuführung vom Vermögens- an den Verwaltungshaushalt notwendig werden sollte.

Soll-Zuführung

Die Zuführung an den Vermögenshaushalt soll ferner die Ansammlung der nach § 20 GemHVO benötigten Rücklagen ermöglichen. Zu unterscheiden ist hier zwischen der allgemeinen Rücklage und den Sonderrücklagen (§ 20 Abs. 4 GemHVO).

Die **allgemeine Rücklage** ist als **Pflichtrücklage** (§ 90 GemO) der zentrale **„Zukunftssicherungsspeicher“** der Gemeinde im Gesamtdeckungsprinzip (Einheitsrücklage) mit folgenden Funktionen:

- Als Sockelbetrag, der als Kassenbetriebsmittel dient, muss ein Betrag von mindestens 2 Prozent der Ausgaben des Verwaltungshaushalts im Durchschnitt der letzten 3 Jahre vorhanden sein.
- Ferner hat die allgemeine Rücklage die Aufgabe, den Ausgabenbedarf des Vermögenshaushalts künftiger Jahre abzudecken, insbesondere Vorsorge für eine umfängliche Kredittilgung (zum Beispiel Fälligkeit eines Gesamtbetragsdarlehens) zu treffen oder Mittel für die Finanzierung von Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen in späteren Jahren anzusammeln.
- Eine weitere Funktion ist die Vorsorge für eine mögliche Inanspruchnahme aus Bürgschaften und Gewährverträgen.
- Schließlich kommen angesammelte Rücklagemittel ausnahmsweise auch zum Ausgleich des notleidenden Verwaltungshaushalts in Betracht.

Die Zuführung zur allgemeinen Rücklage erfolgt aus dem Vermögenshaushalt (Aussonderung überschüssiger Deckungsmittel = Jahresüberschuss). Rücklagenentnahmen sind umgekehrt Deckungsmittel (Einnahmen) im Vermögenshaushalt.

In diesen zentralen Zukunftssicherungsspeicher sollen auch Überschüsse aus laufender Geschäftstätigkeit (= Mittel des Verwaltungshaushalts) „eingezahlt“ werden. Zu diesem Zweck soll die Zuführung vom Verwaltungs- an den Vermögenshaushalt **insgesamt mindestens so hoch sein wie die aus Entgelten gedeckten (= erwirtschafteten) Abschreibungen**. Die Abschreibungen wirken sich im bisherigen kameralen Abschluss des Verwaltungshaushalts nicht unmittelbar auf das Ergebnis des Verwaltungshaushalts aus, da sie als so genannte kalkulatorische Abschreibungen einerseits in den entsprechenden Unterabschnitten verausgabt werden, denen zentral im Einzelplan 9 entsprechende Verrechnungseinnahmen gegenüberstehen. Ihre Verknüpfung als Werteverzehr (= Aktivminderung) mit den anderen Veränderungen der kommunalen Bilanz erfolgt aber indirekt über die Pflichtzuführung an den Vermögenshaushalt (der Aktivminderung muss eine Passivminderung = Schuldentilgung entsprechen) und über die Sollzuführung.

Mit der Sollzuführung wird das Ziel verfolgt, dass die als Ausgleich für den Vermögensverlust (Werteverzehr) vorgenommenen Abschreibungen jedenfalls insoweit wieder vermögenswirksam (sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt aus Rücklagen) oder zum Schuldenabbau verwendet werden, als sie im Verwaltungshaushalt bei den kostenrechnenden Einrichtungen über Benutzungsentgelte erwirtschaftet worden sind (Substanzerhaltung, jedenfalls teilweise).

Ist die Sollzuführung höher als die Pflichtzuführung, muss die Gemeinde die Zuführung an den Vermögenshaushalt grundsätzlich in Höhe der Sollzuführung vornehmen.

Sonderrücklagen sind freiwillige Einzelrücklagen, die nur für bestimmte Zwecke des Verwaltungshaushalts zugelassen sind (§ 20 Abs. 4 GemHVO), zum Beispiel Ansammlung von Gebührenanteilen für „später „entstehende Kosten“ bei kostenrechnenden Einrichtungen (= Rückstellungscharakter, zum Beispiel Deponie-

nachsorge). Sie sind nicht zum Ausgleich vorübergehender Einnahme- und Ausgabeschwankungen und nicht für die Unterhaltung oder Erneuerung von Vermögensgegenständen zugelassen; Vorsorge hierfür zu treffen wäre Inhalt der allgemeinen Rücklage. Die „Einzahlung“ in eine Sonderrücklage erfolgt aus dem Vermögenshaushalt, der den „Einzahlungsbetrag“ über eine spezielle Zuführung vom Verwaltungshaushalt erhält (Vermögenshaushalt als Durchleitungsstation). Auch die Entnahme aus der Sonderrücklage (Auflösung) wird dem Verwaltungshaushalt über den Vermögenshaushalt als Zwischenstation zugeleitet.

Die Zuführung an den Vermögenshaushalt als Indikator für die Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde: Brutto-Investitionsrate und Netto-Investitionsrate (freie Spitze)

Die Höhe der Zuführung vom Verwaltungs- an den Vermögenshaushalt ist Ausdruck für die Fähigkeit der Gemeinde, aus laufenden Einnahmen Mittel zur Finanzierung der Ausgaben des Vermögenshaushalts bereitzustellen. Sie wird deshalb häufig als Investitionsrate bezeichnet. Sie ist vergleichbar dem Überschuss aus laufender Geschäftstätigkeit **(Cash Flow)** in der betriebswirtschaftlichen Betrachtung der Erfolgsrechnung eines Kaufmanns. Unterschieden wird in zwischengemeindlichen Vergleichen und in den kommunalen Finanzstatistiken im allgemeinen zwischen der **Bruttoinvestitionsrate**, das heißt der ungekürzten Zuführung vom Verwaltungshaushalt an den Vermögenshaushalt, und – angelehnt an § 22 Abs. 1 GemHVO – der **Nettoinvestitionsrate**, das heißt der um Kreditbeschaffungskosten und die ordentliche Kredittilgung gekürzten Zuführungsrate (für Vergleichszwecke ohne Abzug von Ersatzdeckungsmitteln, s.o.). Die Leistungsfähigkeit ist umso höher einzuschätzen, je höher die Investitionsrate ist. Als alleiniger Gradmesser zur Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit ist die Nettoinvestitionsrate ungeeignet. Ihr Zustandekommen hängt von vielfältigen Einflüssen im Verwaltungshaushalt ab (unterlassene Instandhaltung, Entwicklung der Steuern und Umlagen, Entgeltdeckungsquoten bei kostenrechnenden Einrichtungen, Folgelasten künftiger Investitionen, aber auch von der Tilgungsquote im Vermögenshaushalt).

Überschuss des Verwaltungshaushalts
– Ordentliche Kredittilgung, [Rückzahlung innerer Darlehen]
– Kreditbeschaffungskosten
= Nettoinvestitionsrate

Kein materieller Haushaltsausgleich durch § 22 GemHVO

Die Ausgleichsregelung des § 22 GemHVO ist eine durchaus kritisch zu betrachtende Vorschrift. Der Feststellung von Kölz (sehr instruktiv in BWGZ 1994 S. 144; früher bereits BWGZ 1977 S. 173), „§ 22 GemHVO lasse einen materiell unausgeglichenen Verwaltungshaushalt zu, der, für den nicht sehr Eingeweihten unmerklich, auf den Vermögenshaushalt verlagert wird,“ ist zuzustimmen. Denn der Verwaltungshaushalt ist durch § 22 GemHVO nicht durchgängig verpflichtet, die Mittel zu erwirtschaften und dem Vermögenshaushalt zuzuführen, die dem jährlichen Werteverzehr an dem für die Aufgabenerfüllung dauerhaft notwendigen Anlagevermögen der Gemeinde entsprechen. Nicht einmal für den entgeltfinanzierten Bereich der kostenrechnenden Einrichtungen wird eine volle Weiterleitung der Abschreibungen an den Vermögenshaushalt gefordert, sondern nur in dem Umfang, in dem die Abschreibungen in Abhängigkeit vom Kostendeckungsgrad der Einrichtung anteilig über Entgelte refinanziert worden sind (s.o.).

Für die Bewertung des Anlagevermögens außerhalb der kostenrechnenden Einrichtungen (Verwaltungsvermögen, zum Beispiel Rathaus, Schulen, aber auch Sachen im Gemeingebrauch), das in gleicher Weise einem Werteverzehr unterliegt, besteht keine Verpflichtung; nur ein kleiner Teil insbesondere südbadischer Kommunen mit einer besonderen Tradition in ihrem Rechnungswesen führt freiwillig eine Vollvermögensrechnung unter Einschluss des Sachanlagevermögens auch außerhalb kostenrechnender Einrichtungen. Was bedeutet das praktisch? Es gibt keinen haushaltsrechtlichen Zwang, Vorsorge für Ersatzinvestitionen zu treffen, indem die dafür benötigten Mittel vorab über erwirtschaftete Abschreibungen angesammelt werden. Vielmehr ist es jeder Gemeinde überlassen, darüber zu entscheiden, auf welche Weise sie Vorsorge für künftige (Ersatz-)Investitionen trifft und hier ggf. bewusst Rücklagemittel ansammelt oder sich – was die Realität ist – erst zeitnah im Zuge der Planung eines neuen Vorhabens um die Finanzierung (über Erlöse aus Vermögensveräußerung, Zuweisungen oder letztlich über Kredite) kümmert.

Dieser kommunale Entscheidungsspielraum, der im Grunde positiv zu sehen ist, hat aber in der Vergangenheit sicher dazu geführt, dass Städte und Gemeinden in Zeiten, als es ihnen noch besser ging, eine ganze Reihe von Einrichtungen geschaffen haben, ohne die Zukunftsbelastungen näher zu bedenken. Allein die Erkenntnis, in welcher Höhe Investitionen in Form des späteren Werteverzehrs (der Abschreibungen) und weiterer damit verbundener Folgekosten zu einem Ressourcenverbrauch in den Folgejahren führen, hätte vielleicht dazu geführt, manch eine Investitionen gründlicher auf ihre Notwendigkeit, ihre Folgekosten und auf Alternativen oder den gänzlichen Verzicht zu überprüfen.

Dieser materiell unzureichende Haushaltsausgleich ist einer der wesentlichen Kritikpunkte am jetzigen kameralen System und soll in einem neuen reformierten Haushaltsrecht (s.u.) durch eine Pflicht, ordentliche Aufwendungen (einschließlich des Werteverzehrs, der Abschreibungen) aus ordentlichen Erträgen auszugleichen, ersetzt werden.

5.12.2 Überschüsse und Fehlbeträge im Vermögenshaushalt

Vorsorge für den Ausgabebedarf künftiger Haushalte zu treffen und Mittel in der allgemeinen Rücklage anzusammeln ist nicht ausschließlich Sache des Verwaltungshaushalts (s.o.). Der Erwerb neuen Vermögens findet häufig in Gestalt so genannter Vermögensumschichtungen statt (Aktiv-Tausch, zum Beispiel Verkauf von Bauplätzen, um Schulneubau zu finanzieren). Auch im Vermögenshaushalt kann bewusst eine Zuführung zur allgemeinen Rücklage (etwa aus Vermögenserlösen) geplant und auch vollzogen werden.

Soweit die Einnahmen des Vermögenshaushalts einschließlich der Zuführung vom Verwaltungshaushalt im betreffenden Haushaltsjahr nicht für Ausgaben des Vermögenshaushalts benötigt werden, ist der Überschuss in der abzuschließenden Jahresrechnung der allgemeinen Rücklage zuzuführen (§§ 22 Abs. 2, 41 Abs. 3 GemHVO).

Ein sich ergebender Fehlbetrag wird nicht sofort im Rechnungsabschluss durch eine Rücklagenentnahme gedeckt, sondern als

Deckungsanspruch an künftige Haushaltsjahre (= interner Rest. Buchung: Einnahme Lfd. Soll und Rest) ausgewiesen und ist spätestens im dritten dem Entstehungsjahr folgenden Haushaltsjahr zum Ausgleich zu veranschlagen (Buchung: Ausgabe Lfd. Soll und Ist, Einnahme Ist). Ggf. muss dazu eine Rücklagenentnahme durchgeführt werden. Besonderheit: Ein nach § 84 Abs. 2 GemO entstandener Fehlbetrag muss zwingend schon im Folgejahr gedeckt werden (§ 23 S. 2 GemHVO).

Die Zuführung an die allgemeine Rücklage bzw. der Ausweis eines Fehlbetrags in der Jahresrechnung dokumentieren das Gesamtergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Kämmereihaushalt. Für die Beurteilung der tatsächlichen Finanzsituation und finanziellen Leistungsfähigkeit ist es nur bedingt aussagefähig, denn insbesondere die Bildung von Haushaltsresten im Vermögenshaushalt kann das Gesamtergebnis sehr wesentlich beeinflussen.

5.12.3 Ausgleich des Verwaltungshaushalts

Erweist sich die Leistungskraft des Verwaltungshaushalts als so gering, dass dieser unter Berücksichtigung der Pflichtzuführung an den Vermögenshaushalt unausgeglichen ist, so ist eine umgekehrte Zuführung vom Vermögens- an den Verwaltungshaushalt zu dessen Ausgleich durchzuführen.

Dabei kommen Mittel der allgemeinen Rücklage und Einnahmen aus der Veräußerung des Anlagevermögens nur in Betracht, wenn

- sonst der Ausgleich trotz Ausschöpfung aller Einnahmemöglichkeiten und Sparpotentiale nicht erreicht werden kann,
- die Mittel nicht für die unabweisbare Fortführung bereits begonnener Maßnahmen benötigt werden und
- die Kassenliquidität nicht beeinträchtigt wird (§ 22 Abs. 3 GemHVO).

Soweit von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, stehen diese Einnahmen nicht mehr als „Ersatzdeckungsmittel“ des Vermögenshaushalts bei der Ermittlung der Mindestzuführung des Verwaltungshaushalts im Sinne von § 22 Abs. 1 Satz 2 GemHVO zur Verfügung.

Angesichts der weiterhin prekären Finanzlage der Städte und Gemeinden sind unausgeglichene Verwaltungshaushalte mittlerweile auch in Baden-Württemberg an der Tagesordnung. Die Vorschrift des § 22 Abs. 3 GemHVO ist deshalb hochaktuell. Wird der Verwaltungshaushalt aus Mitteln des Vermögenshaushalts einschließlich der Rücklagen ausgeglichen, lebt die Gemeinde von ihrer Substanz! Da die Leistungsfähigkeit der Gemeinde auf Dauer erhalten werden muss (§ 77 Abs. 1 GemO), dürfte dies an sich nur eine vorübergehende Ausnahmesituation sein, es sei denn, man billigt der Gemeinde einen „kontrollierten Substanzabbau“ (= Eigenkapitalverzehr) zu, der aber auch irgendwann endlich sein muss.

Exkurs: Notleidende Haushalte (Sanierung, Konsolidierung)

Auch in Baden-Württemberg nimmt aufgrund der anhaltend schlechten Finanzsituation die Zahl der Städte, Gemeinden und Kreise, die keinen gesetzmäßigen Haushalte mehr aufstellen können, das heißt in ihren Verwaltungshaushalten nicht mehr die vorgeschriebene Mindestzuführung an den Vermögenshaushalt erwirtschaften oder – mit zunehmender Tendenz – ihren Verwaltungshaushalt mit einer Rückzuführung vom Vermögenshaushalt ausgleichen müssen, dramatisch zu. Auf die Ausführungen im Gemeindefinanzbericht 2004 (BWGZ 15/2004) wird verwiesen.

Eine Insolvenz von Kommunen ist in Deutschland nicht vorgesehen (vgl. für Baden-Württemberg § 45 AGGVG). Eine Gemeinde oder Stadt kann also nicht pleite gehen.

Die Erstellung von Haushaltssicherungskonzepten ist in Baden-Württemberg bisher nicht ausdrücklich vorgeschrieben (soll aber Inhalt des neuen Haushaltsrechts bei unausgeglichenem ordentlichen Ergebnis werden – s.u. 7.2.2). Die an die Rechtsaufsichtsbehörden gerichtete VwV-Haushaltssicherung vom 6.7.1994 enthält nur globale Hinweise. Zwar hat die Rechtsaufsicht die Mittel – vom Beanstandungsrecht (§ 121 GemO) über das Anordnungsrecht (§ 122 GemO) bis hin zur Ersatzvornahme (§ 123 GemO) Konsolidierungsmaßnahmen durchzusetzen, ggf. sogar im Wege der Ersatzvornahme eine Haushaltssatzung der Gemeinde zu erlassen oder eine Hebesatzsatzung mit höheren Grundsteuerhebesätzen, der sich der Gemeinderat verweigert.

Die einer Gemeinde von außen auferlegten Ausgabensteigerungen und Kostenbelastungen (Sozialausgaben mit Druck auf die Kreisumlagen) zu monieren und ein Konnexitätsprinzip sowie eine grundlegende Gemeindefinanzreform einzufordern, ist legitim. Dies entbindet aber nicht von eigenen Maßnahmen. Denn selten ist eine Haushaltskrise nur „fremdverschuldet“, und Hilfe von außen kommt, wenn überhaupt, nur sehr beschränkt. Es bleibt ureigenste Aufgabe der Gemeinde, im Wesentlichen aus eigener Kraft wieder einen Ausweg aus einer finanziellen Schieflage zu suchen und zu finden. Sparkataloge, Checklisten usw. der kommunalen Verbände und anderer Institutionen sind dafür wichtige Ideengeber[22].

Auch der Gemeindetag hat dazu im vergangenen Jahr seinen Mitgliedern einen Maßnahmenkatalog an die Hand gegeben[23]. Ein Sanierungsweg muss sich aber letztlich an der örtlichen Situation orientieren. Es würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen, die Wege und Maßnahmen der Haushaltssanierung näher zu beschreiben[24]. Es soll die Feststellung genügen, dass Sparmaßnahmen vorzuschlagen nicht Sache der Verwaltung allein (oder – aus umgekehrtem Blickwinkel – nicht des Gemeinderats allein) ist, dass Sparmaßnahmen von Politik, Verwaltungsführung und den Fachbereichen und Ämtern gleichermaßen zu verantworten sind und als verbindlich anerkannt werden, und, da Sparen gegen den Willen der Bürger schwer ist, ein „positives“ Sparklima mit Einbezug der Einwohner und Bürger wesentlich zum Gelingen beiträgt.

6. Haushaltsvollzug

6.1 Bewirtschaftung der Einnahmen und Ausgaben

Haushaltsvollzug bedeutet, im Rahmen der Vorgaben von Haushaltssatzung und Haushaltsplan (während der Interimszeit aufgrund § 83 GemO) zu handeln und für die Gemeinde Ansprüche zu begründen, auf bestehende Ansprüche zu verzichten oder diese zu verändern oder Verpflichtungen einzugehen, die zu Einnahmen oder Ausgaben führen. Dies wird im allgemeinen als **Bewirtschaftung** bezeichnet. Bewirtschaftungsvorgänge sind zum Beispiel

- der Abschluss eines Kaufvertrags (zum Beispiel Kauf oder Verkauf eines Grundstücks),
- der Abschluss eines Werkvertrags (z. B. Bauvertrag),
- der Abschluss eines Dienstvertrags (zum Beispiel Einstellung einer neuen Mitarbeiterin),
- der Erlass von Verwaltungsakten, die zu einer Geldleistung verpflichten (v.a Steuer-, Gebühren und Beitragsbescheide),
- die Stundung, Niederschlagung oder der Erlass einer gemeindlichen Forderung.

Nicht alle Einnahme- und Ausgabeansätze lassen sich in dem dargestellten Sinne bewirtschaften. Den Gemeinden fließen auch Einnahmen zu, deren Eingang und Höhe die einzelne Gemeinde nicht beeinflussen kann. Gleiches gilt auch auf der Ausgabenseite. Beispiele: Finanzausgleichszuweisungen, Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und an der Umsatzsteuer, Kreisumlage und Gewerbesteuerumlage.

Bevor der zuvor beschriebene Bewirtschaftungsvorgang erfolgen kann, ist in der Regel eine **interne Sachentscheidung** zu treffen. Beispiele: Beschluss über Kreditaufnahme, Vergabeentscheidung bei einem Bauvorhaben. Das Handeln nach außen setzt die interne Willensbildung voraus. Die Zuständigkeiten hierfür sind geteilt. Grundsätzlich ist der Gemeinderat als Hauptorgan der Gemeinde zuständig (§ 24 Abs. 1 GemO). Der Gemeinderat kann seine Befugnis im Einzelfall durch Beschluss oder allgemein durch Hauptsatzung (§ 39 Abs. 1 GemO) auf beschließende Ausschüsse oder gemäß § 44 Abs. 2 GemO auf den Bürgermeister übertragen (ausgenommen ist der Katalog des § 39 Abs. 2 GemO). Handelt es sich um eine Entscheidung im Rahmen der Geschäfte der laufenden Verwaltung oder bei Weisungsaufgaben, so entscheidet der Bürgermeister kraft Gesetzes in eigener Zuständigkeit (§ 44 Abs. 2, 3 GemO).

Im Zusammenhang mit der internen Sachentscheidung ist auch über die **Zulassung einer über- oder außerplanmäßigen Ausgabe oder Verpflichtung** zu entscheiden (§§ 84, 86 Abs. 5 GemO). Die Zuständigkeit für diese Entscheidung ist in der Hauptsatzung geregelt.

Im Bereich der weisungsfreien Aufgaben unterliegen die Gemeinden der **Rechtsaufsicht** (vgl. Art. 75 LV). Zu den Mitteln der Rechtsaufsicht gehören u.a. die Pflicht zur Vorlage bestimmter Beschlüsse der Gemeinde und die Genehmigungspflicht für Teile der Haushaltssatzung (s.o.) oder für bestimmte Rechtsgeschäfte. In einigen Fällen darf die Bewirtschaftung durch Handeln nach außen erst erfolgen, wenn der Beschluss der Gemeinde der Rechtsaufsichtsbehörde vorgelegt wurde und diese die Gesetzmäßigkeit bestätigt oder den Beschluss nicht innerhalb eines Monats beanstandet hat (§ 121 Abs. 2 GemO). Beispiele:

- § 92 Abs. 3 GemO: Veräußerung von Vermögensgegenständen unter Wert ab bestimmten Wertgrenzen;
- § 108 i.V.m. §§ 103 Abs. 1 und 2, 103 a, 105 a Abs. 1, 106, 106 a GemO: Errichtung, Übernahme, wesentliche Erweiterung oder Beteiligung an (wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen) Unternehmen in Privatrechtsform sowie Veräußerung von Unternehmen oder Beteiligungen;
- §§ 107, 108 GemO: Abschluss, Verlängerung oder Nichtverlängerung sowie wichtige Änderungen von Energie- und Konzessionsverträgen;
- § 126 Abs. 2 GemO: Verträge der Gemeinde mit einem Gemeinderat und dem Bürgermeister sowie nach § 72 GemO Verträge der Gemeinde mit einem Ortschaftsrat und dem Ortsvorsteher.

Befreiungen von der Vorlagepflicht sind in der VwV Freigrenzen enthalten[25].

In bestimmten Fällen bedürfen Bewirtschaftungsvorgänge sogar der Einzelgenehmigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde. Beispiele:

- Begründung eines kreditähnlichen Rechtsgeschäfts (§ 87 Abs. 5 GemO);
- Übernahme von Bürgschaften sowie Verpflichtungen aus Gewährverträgen und diesen gleichkommenden Geschäften (§ 88 Abs. 2 und 3 GemO).

Für bestimmte Fälle ist die Genehmigung durch die VwV Freigrenzen allgemein im Voraus erteilt. Nach § 117 Abs. 1 GemO sind bestimmte Geschäfte des bürgerlichen Rechtsverkehrs bis zur Genehmigung schwebend unwirksam, bei Versagung der Genehmigung nichtig.

Die Bewirtschaftung ist im Regelfall durch ein **Handeln nach außen** gekennzeichnet. Hierfür ist der Bürgermeister als gesetzlicher Vertreter der Gemeinde zuständig (§ 42 Abs. 1 GemO), falls er seine **Bewirtschaftungsbefugnis** nicht delegiert hat (vgl. §§ 53, 54 GemO). Wichtige Ausnahme: § 126 Abs. 1 GemO.

6.2 Vorläufige Haushaltsführung

§ 83 GemO ist die Rechtsgrundlage für die vorläufige Haushaltsführung (Interimswirtschaft), solange die Haushaltssatzung noch nicht erlassen ist. Durch § 83 GemO bleiben die **Nachwirkungen der alten**, mit Ende des Haushaltsjahres außer Kraft getretenen **Haushaltssatzung** unberührt:

- Die Kreditermächtigung gilt nach § 87 Abs. 3 GemO bis zum Erlass der übernächsten Haushaltssatzung weiter[26];
- die Verpflichtungsermächtigungen gelten weiter, bis die Haushaltssatzung für das Folgejahr erlassen ist (§ 86 Abs. 3 GemO);
- der Höchstbetrag der Kassenkredite gilt weiter, bis die Haushaltssatzung für das folgende Jahr erlassen ist (§ 89 Abs. 1 S. 2 GemO);
- der Stellenplan des Vorjahres gilt weiter, bis die Haushaltssatzung für das folgende Jahr erlassen worden ist (§ 83 Abs. 3 GemO).

Auf die Ermächtigungen des § 83 GemO muss daher erst zurückgegriffen werden, wenn die Ermächtigungen des Vorjahres ausgeschöpft sind. Während der Interimszeit darf eine Gemeinde nur die Ausgaben leisten, zu denen sie gesetzlich verpflichtet ist oder die unaufschiebbar sind, um notwendige Aufgaben weiterzuführen.

Interimszeit

Ist die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht erlassen, so gelten für die haushaltslose Zeit folgende Ermächtigungen (§§ 83, 86 Abs. 3, 87 Abs. 3, 79 Abs. 1 S. 2 GemO):

Einnahmen	▸ Abgaben vorläufig nach den Sätzen des Vorjahres (soweit von der Haushaltssatzung abhängig = Grund- und Gewerbesteuer) ▸ Ablösung von Krediten durch andere Kredite (Umschuldung) ▸ Nicht ausgeschöpfte Kreditermächtigung gilt weiter (§ 87 Abs. 3 GemO) ▸ Neue Kredite für Fortsetzungsinvestitionen bis zu einem Viertel des Durchschnitts der Kreditermächtigung für die beiden Vorjahre mit Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde ▸ Kassenkredite bis in Höhe der Vorjahresermächtigung (§ 89 Abs. 1 S. 2 GemO) ▸ Sonstige Einnahmen unbegrenzt
Ausgaben	▸ für die eine rechtliche Verpflichtung besteht ▸ Zur unabschiebbaren Weiterführung notwendiger Aufgaben ▸ Zur Fortsetzung von Maßnahmen des Vermögenshaushalts, für die im Plan eines Vorjahres Beträge vorgesehen waren (keine neuen Maßnahmen!) ▸ Weitergeltung des Stellenplans des Vorjahres
Verpflichtungen	▸ Verpflichtungsermächtigungen des Vorjahres dürfen in Anspruch genommen werden (§ 86 Abs. 3 GemO).

Außerdem dürfen während der haushaltslosen Zeit die gemeindlichen Abgaben nach den bisherigen Sätzen weiter erhoben werden. Neue Investitionen dürfen hingegen in dieser Zeit nicht begonnen werden.

6.3. Abweichungen von der Haushaltssatzung und vom Haushaltsplan beim Haushaltsvollzug

6.3.1 Bindungswirkung von Haushaltssatzung und Haushaltsplan

Der Haushaltsvollzug ist an die beschlossene Haushaltssatzung und an den Inhalt des Haushaltsplans gebunden (vgl. § 80 Abs. 3 GemO):

- Weder die Kreditermächtigung noch der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen oder der Höchstbetrag der Kassenkredite dürfen überschritten werden.
- Während die Einnahmeansätze des Haushaltsplans selbstverständlich überschritten werden dürfen, sind bei den Ausgabeansätzen Überschreitungen oder außerplanmäßige Ausgaben nur unter engen Voraussetzungen möglich. Auch die Festsetzungen des Stellenplans sind verbindlich.

Jedoch kann auch ein gewissenhaft aufgestellter Haushaltsplan durch bei der Planung nicht vorhersehbare Einflüsse auf die Gemeindefinanzen korrekturbedürftig werden. Da die Ausgabeansätze zum überwiegenden Teil nur geschätzt werden können, lässt sich die Überschreitung von Ausgabeansätzen nicht immer vermeiden. Auch die künftige Entwicklung der gemeindlichen Einnahmen, insbesondere der Steuern, ist mit Unsicherheiten behaftet. Um eine flexible Haushaltsführung zu ermöglichen, muss in gewissem Umfang von den vom Gemeinderat getroffenen Maßgaben abgewichen werden können, ohne dass dessen Etatrecht angetastet wird. Vorrangig ist deshalb zu prüfen, ob Abweichungen vom Haushaltsplan und von der Haushaltssatzung den Erlass einer Nachtragssatzung (mit Nachtragshaushaltsplan) erforderlich machen (§ 82 GemO). In den Fällen, in denen keine Nachtragssatzung erforderlich ist, sind Planabweichungen nach §§ 84, 86 Abs. 5 GemO zulässig.

6.3.2 Nachtragssatzung

Eine Nachtragssatzung ist erforderlich, wenn

- die Kreditermächtigung nach § 87 Abs. 2 GemO,
- der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen oder
- der Höchstbetrag der Kassenkredite

geändert (in der Regel erhöht) werden sollen. Die Umschuldung von Krediten bedarf dagegen keiner Nachtragssatzung. Eine Nachtragssatzung ist auch dann erforderlich, wenn die in der Haushaltssatzung (nicht nur nachrichtlich) festgelegten Realsteuerhebesätze für das Haushaltsjahr (bei einer Erhöhung spätestens bis zum 30.6.) geändert werden sollen.

Eine Nachtragssatzung ist nach § 82 Abs. 2 GemO u.a. dann erforderlich, wenn

- sich ein erheblicher Fehlbetrag abzeichnet, der sich nicht durch andere Maßnahmen (Ausgabeneinsparungen, Einnahmeerhöhungen) vermeiden lässt,
- über- oder außerplanmäßige Ausgaben zu erwarten sind, die im Verhältnis zu den Ausgaben des Gesamthaushalts erheblich sind,
- Ausgaben des Vermögenshaushalts außerplanmäßig für Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen geleistet werden sollen.

Ausgenommen sind u.a. unbedeutende Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen oder unabweisbare Ausgaben (§ 82 Abs. 3 Nr. 1 GemO).

Die Nachtragssatzung ist eine Satzung zur Änderung der Haushaltssatzung. Für sie gelten deshalb die Vorschriften über die Haushaltssatzung entsprechend (§ 82 Abs. 1 S. 2 GemO). Die Haushaltssatzung kann nur bis zum Ablauf des Haushaltsjahres geändert werden. Die Nachtragssatzung muss demnach bis zum 31. 12. beschlossen, die Gesetzmäßigkeitsprüfung erfolgt, etwaige Genehmigungen erteilt, öffentlich bekanntgemacht und der Haushaltsplan öffentlich ausgelegt sein.

6.3.3 Über- und außerplanmäßige Ausgaben

Eine überplanmäßige Ausgabe liegt vor, wenn eine über den Haushaltsansatz (und den aus dem Vorjahr übertragenen Haushaltsrest) hinausgehende Ausgabe geleistet werden muss. Für außerplanmäßige Ausgaben besteht überhaupt kein Haushaltsansatz oder Haushaltsrest vom Vorjahr.

Eine über- oder außerplanmäßige Ausgabe ist nach § 84 Abs. 1 GemO nur zulässig, wenn

- entweder ein dringendes Bedürfnis besteht und die Deckung dieser Ausgabe durch Mehreinnahmen oder Wenigerausgaben an anderer Stelle gewährleistet ist oder
- die Ausgabe unabweisbar ist und keinen erheblichen Fehlbetrag verursacht.

Über- und außerplanmäßige Ausgaben bedürfen nach § 84 Abs. 2 GemO der Zustimmung des Gemeinderats, wenn sie nach Umfang oder Bedeutung erheblich sind. Wertgrenzen dafür und für die Bewilligung über- und außerplanmäßiger Ausgaben im Übrigen sind in der Regel in der Hauptsatzung festgelegt.

6.3.4 Über- und außerplanmäßige Verpflichtungen

Nach § 86 Abs. 5 GemO können Verpflichtungen für Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen auch über- und außerplanmäßig eingegangen werden, wenn ein dringendes Bedürfnis besteht und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. Soll dieser Gesamtbetrag überschritten werden, bedarf es einer Nachtragssatzung.

6.3.5 Berichtspflicht und haushaltswirtschaftliche Sperre

Nach § 43 Abs. 5 GemO ist der Bürgermeister verpflichtet, dem Gemeinderat über alle wichtigen, die Gemeinde und ihre Verwaltung betreffenden Angelegenheiten zu unterrichten. Es entspricht dem Etatrecht des Gemeinderats, dass er bei gravierenden Abweichungen der von ihm vorgegebenen Leitlinien für die Haushaltswirtschaft (Haushaltssatzung und Haushaltsplan) unverzüglich zu unterrichten ist. § 28 GemHVO schreibt dies für zwei Fälle vor, nämlich dann, wenn

– der Haushaltsausgleich gefährdet ist

oder

– sich die Gesamtausgaben einer Maßnahme des Vermögenshaushalts wesentlich erhöhen werden.

In der Regel handelt es sich bei dieser Unterrichtung um die Vorstufe zu weiteren haushaltsrechtlichen Maßnahmen (Nachtragssatzung, Zustimmung zu überplanmäßigen Ausgaben, s.o.).

Die **haushaltswirtschaftliche Sperre** gemäß § 29 GemHVO ist eine Maßnahme, die beim Vollzug des Haushaltsplans notwendig werden kann. Sie kann nicht nur vom Gemeinderat, sondern auch vom Bürgermeister verfügt werden. Dem Gemeinderat ist aber das Recht zuzubilligen, eine vom Bürgermeister angeordnete Sperre wieder aufzuheben. Die haushaltswirtschaftliche Sperre verbietet zeitlich begrenzt die Inanspruchnahme bestimmter Ausgabeansätze im Haushaltsplan. Sie ist zu unterscheiden von der Sperrung einzelner Haushaltsansätze durch Planvermerk (Haushaltsvermerk, Sperrvermerk) oder der Sperrung von Ansätzen in der Haushaltssatzung selbst.

7. Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts – auf dem Weg zur kameralen Doppik

So lautet der Titel des Beitrags in BWGZ 8/2004 S. 225 ff., der den Inhalt der Haushaltsrechtsreform ausführlich beschreibt. Die folgenden Ausführungen sind eine komprimierte Darstellung.

7.1 Die Ziele der Haushaltsrechtsreform

Das jetzige kamerale kommunale Haushaltsrecht steht – wie bereits in den Vorbemerkungen „Das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen im Wandel“ ausgeführt wurde, vor seiner Ablösung. Bereits zum 1.1.2006 – so die jetzigen Zielvorstellungen – sollen neue haushaltsrechtliche Bestimmungen für die Kommunen im Lande in Kraft treten. In Nordrhein-Westfalen, Niedersachen und Hessen sind die Gesetzgebungsverfahren bereits im Gange.

Die Haushaltsrechtsreform ist kein Selbstzweck. Ziel ist, die Kommunen auf ihrem beschrittenen Weg der Umsetzung einer neuen Verwaltungssteuerung zu unterstützen. Wenn dies vom Unterausschuss der Innenministerkonferenz allerdings so beschrieben wird, die Steuerung der Kommunalverwaltungen solle von der herkömmlichen Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen **(Inputsteuerung)** auf eine Steuerung nach Zielen für die kommunalen Dienstleistungen **(Outputsteuerung)** umgestellt werden solle, so ist ein deutlicher Einwand angebracht: Auch die „alten“ kameralen Haushaltspläne sind mehr als nur Zahlenwerk; sie beinhalten selbstverständlich eine Outputsteuerung im Sinne eines demokratisch legitimierten kommunalen Aufgabenprogramms.

Struktur-Elemente für eine Realisierung dieser neuen Verwaltungssteuerung sind

- die Verstärkung der **Produktsicht** (Darstellung der Verwaltungsleistungen – nicht nur der externen, sondern auch interner Steuerungs- und Serviceleistungen – als Produkte) und größeres Gewicht der Steuerung auf der Leistungsseite,
- stärkeres Kostenbewusstsein durch **Kostenkenntnis (Produktkosten)** und Kostentransparenz,
- die **Zusammenführung von Aufgaben- und Ressourcenverantwortung** mit möglichst weitgehender Dezentralisierung der Bewirtschaftungskompetenzen (Delegation von Verantwortung nach unten, Entscheidungsspielräume und Flexibilität bei

Über- und außerplanmäßige Ausgaben (§ 84 GemO)

Über- oder außerplanmäßige Ausgaben sind unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

- **Dringendes Bedürfnis (Aufschub wäre in zeitlicher und sachlicher Hinsicht nachteilig)**
  und
- **Gewährleistung der Deckung (Mehreinnahmen, Wenigerausgaben) im selben Jahr, bei Fortsetzungsinvestitionen ggf. erst im Folgejahr (§ 84 Abs. 2 GemO) unter Inkaufnahme eines im Folgejahr zu deckenden Fehlbetrags (§ 22 S. 2 GemHVO).**

oder

- **Ausgabe unabweisbar (insbesondere bei gesetzlicher oder vertraglicher Leistungspflicht)**
  und
- **kein erheblicher Fehlbetrag (richtet sich nach HH-Volumen und Finanzsituation der jeweiligen Gemeinde. Anhalt: Etwa 3 v.H. der Gesamtausgaben. Erheblichkeitsgrenze sollte in der Hauptsatzung definiert werden. Bei Überschreiten Nachtragssatzung erforderlich.**

- **Die Zustimmung des Gemeinderats (bereits vor dem Eingehen einer Verpflichtung, vgl. § 84 Abs. 3 GemO) ist erforderlich, wenn Planabweichung nach Umfang oder Bedeutung erheblich ist oder bei Fortsetzungsinvestitionen, deren Planabweichung erst im folgenden Jahr gedeckt wird.**
- **In der Hauptsatzung sind üblicherweise Wertgrenzen für die Zuständigkeit von Gemeinderat, Ausschüssen und Bürgermeister für die Bewilligung von Planabweichungen definiert.**