

Kommunale Schattenhaushalte

Ausweis und Transparenz im kommunalen Gesamtabchluss

Dipl.-Volksw. Karolin Herrmann, Berlin



Dipl.-Volksw. *Karolin Herrmann* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am finanzwissenschaftlichen Institut des Bundes der Steuerzahler und dort für die Bereiche Haushaltspolitik und Haushaltsrecht zuständig.

Die vergangenen Jahrzehnte waren von einer zunehmenden Ausgliederung kommunaler Aktivitäten geprägt. Mittlerweile weisen viele Gemeinden konzernähnliche Strukturen auf, wodurch eine isolierte Betrachtung der kommunalen Kernhaushalte zunehmend an Bedeutungskraft verliert. Die Erstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses ermöglicht einen besseren Überblick über die tatsächliche Finanz-, Vermögens- und Schuldensituation der Kommunen.

Stichwörter: Ausgliederung, Doppik, Gesamtabchluss, Kameralistik, Schattenhaushalt

1. Bedeutung und Formen kommunaler Schattenhaushalte

Auf kommunaler Ebene ist ein zunehmender Trend erkennbar, kommunale Tätigkeiten aus den kameral rechnenden Kern- in zumeist kaufmännisch buchende Organisationsformen auszulagern. Die öffentlichen Aufgaben

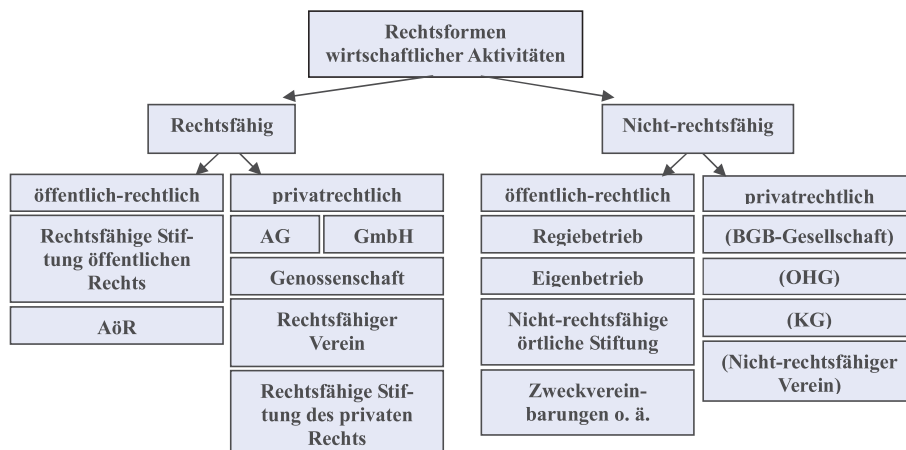
werden dann nicht mehr durch Kern-, sondern durch „**Neben-“ oder „Schattenhaushalte“** erbracht. Den Kommunen steht es grundsätzlich frei, über die Form ihrer Aufgabenerfüllung zu entscheiden. Daher kann die Aufgabenerfüllung auch außerhalb des Kernhaushalts in öffentlich-rechtlicher, privatrechtlicher, rechtsfähiger oder nicht rechtsfähiger Organisationsform stattfinden. Diese sind in *Abb. 1* dargestellt. (Vgl. *Henkes*, 2008, S. 498–508)

Zu den typischen Organisationsformen kommunaler Betätigung gehören der Regie-, der Eigenbetrieb, das Kommunalunternehmen, die GmbH und die AG.

Regiebetriebe sind rechtlich unselbstständig und stellen einen Teil der Kommunalverwaltung dar. Sie unterliegen dem Haushalts-, Rechnungs- und Prüfungswesen der Kommunalverwaltung. Daher ist strittig, ob sie überhaupt als kommunale Unternehmensform angesehen werden können. Als Beispiele können Bibliotheken oder Kindergärten genannt werden. (Vgl. *Brüning*, 2011, S. 150 f.)

Wie Regie- sind auch Eigenbetriebe öffentlich-rechtliche Organisationsformen, die keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Im Unterschied zu Regiebetrieben stellen sie aber organisatorisch verselbstständigte Einheiten dar und werden als kommunale Sondervermögen nach den Grundsätzen wirtschaftlicher Unternehmen geführt. Beispiele für Eigenbetriebe können Krankenhäuser oder Theater sein. (Vgl. *Brüning*, 2011, S. 157 ff. und *Pitschas/Schoppa*, 2011, S. 105–149)

Kommunalunternehmen sind Anstalten des öffentlichen Rechts, die sowohl organisatorisch als auch rechtlich selbstständig sind. Die Rechnungslegung und -prüfung von Kom-



Quelle: *Kulosa*, 2003, S. 13 und *Henkes*, 2008, S. 508.

Abb. 1: Organisationsformen kommunaler Auslagerungen

| Bundesland | Art der Buchführung | Umstellungsfrist Buchführung | Frist zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses |
|------------------------|--|------------------------------|--|
| Baden-Württemberg | Doppik | 2016 | 2018 |
| Bayern | Option Doppik oder Kamera-listik | k. A. | 2012 |
| Brandenburg | Doppik | 2011 | Spätestens im zweiten Jahr nach dem ersten doppischen Jahresabschluss |
| Hessen | Doppik | 2015 | Spätestens 2021 |
| Mecklenburg-Vorpommern | Doppik | 2012 | Spätestens im dritten Jahr nach dem ersten doppischen Jahresabschluss |
| Niedersachsen | Doppik | 2012 | 2012 |
| Nordrhein-Westfalen | Doppik | 2009 | 2010 |
| Rheinland-Pfalz | Doppik | 2009 | 2013 |
| Saarland | Doppik | 2009 | 2014 |
| Sachsen | Doppik | 2013 | 2016 |
| Sachsen-Anhalt | Doppik | 2013 | 2016 |
| Schleswig-Holstein | Option Doppik oder erweiterte Kameralistik | k. A. | Spätestens im sechsten Jahr nach dem ersten doppischen Jahresabschluss |
| Thüringen | Option Doppik oder Kamera-listik | k. A. | Spätestens im dritten Jahr nach dem ersten doppischen Jahresabschluss |

Quelle: Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement, 2010 (aktualisiert).

Tab. 1: Umstellungsfristen und Art der Rechnungsführung

munalunternehmen entspricht der des privaten Rechts. Beispiele können im Bereich der Entsorgung und Stadtreinigung gefunden werden. (Vgl. *Schraml*, 2011, S. 173 ff.)

Der Ausübung kommunaler Aktivitäten in privatrechtlicher Form sind Grenzen gesetzt. So darf die kommunale Haftung z. B. nur auf einen **bestimmten Betrag begrenzt** sein. Damit bleiben die Gründung einer BGB-Gesellschaft, einer OHG, einer KG, einer KGaA oder eines nicht rechtsfähigen Vereins im Großen und Ganzen außen vor. Die Haftungsbeschränkungsregel ist insofern erfüllt, als die Kommunen für die Verbindlichkeiten einer Gesellschaft nur mit dem Gesellschaftsvermögen haften. (Vgl. *Mann*, 2011, S. 208 ff. und *Henkes*, 2008, S. 507 f.) Daher findet die Auslagerung kommunaler Aktivitäten in privatrechtlicher Form fast ausschließlich auf GmbHs und AGs Anwendung. Diese unterliegen dem kaufmännischen Rechnungswesen. Stadtwerke firmieren häufig in privatrechtlicher Rechtsform. (Vgl. *Mann*, 2011, S. 208 ff.)

2. Verschuldung kommunaler Schattenhaushalte und Haftung

Zum 31.12.2010 hat das *Statistische Bundesamt* neben den Schulden der kommunalen Kernhaushalte erstmals auch

die Schulden der Ausgliederungen in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form erfasst. Dabei wurde offensichtlich, dass sich – über alle Flächenländer – nur 44 Prozent der Schulden beim nicht-öffentlichen Bereich in den kommunalen **Kernhaushalten** befinden. Zu den Schulden beim nicht-öffentlichen Bereich gehören neben den Kredit- und Wertpapierschulden auch Kassenkredite. Der überwiegende Teil der Schulden wurde von sonstigen öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen aufgenommen, an denen die kommunalen Kernhaushalte zu über 50 Prozent des Nennkapitals oder Stimmrechts mittelbar oder unmittelbar beteiligt waren. Der Einzelabschluss der Kernverwaltung reicht deshalb nicht mehr aus, um die kommunale Finanz- und Schuldensituation realitätsnah abzubilden. (Vgl. *Statistisches Bundesamt*, 2012, S. 176)

3. Von der Kameralistik zur Doppik

Da sich die Rechnungsführung der kommunalen Auslagerungen von dem bislang vorwiegend kameralistisch geprägten Rechnungswesen der Kernhaushalte unterschied, erwies sich die Zusammenführung von Kern- und Schattenhaushalten in der Vergangenheit als schwierig. Eine

Gesetze, Effekte, Theoreme

Ausnahme galt für Regiebetriebe, die an das Rechnungswesen der Trägerkommune gebunden waren. Ein Vergleich der kommunalen Finanz- und Schuldensituation war bislang nur unter Berücksichtigung aller Einzelabschlüsse, Wirtschaftspläne und Teilungsberichte möglich, stieß aber aufgrund der divergierenden Rechnungsführung auf erhebliche Schwierigkeiten. (Vgl. *Schwarting*, 2008, S. 144 ff.)

Zu den Pflichtanlagen des Haushaltsplans gehören die Wirtschaftspläne und Jahresabschlüsse der kommunalen Sondervermögen mit Sonderrechnung und der wirtschaftlichen Unternehmen, sofern die Kommune zu mehr als 50 Prozent an ihnen beteiligt ist. In den Haushaltsplänen werden in der Regel keine Einzelangaben zu den Einnahmen oder Ausgaben dieser Auslagerungen gemacht. Vielmehr sind dort nur die Kapitalzuführungen, die Gewinnabführungen und Verlustausgleiche enthalten. (Vgl. *Klaus/Schwarz-Jung/Welge*, 1994, S. 23)

Ende 2003 wurde eine umfassende Reform des Gemeindehaushaltsrechts in Gang gesetzt. Ziel der Reform war eine Neuausrichtung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens hin zu einer ressourcenorientierten Darstellung und einer verbesserten Verwaltungssteuerung. Im Zuge der Reform wurden der Übergang zur **doppischen Buchführung** und die Aufstellung eines **konsolidierten Gesamtabschlusses** beschlossen. Damit sollte eine Gesamtschau über die Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage der Kommunen ermöglicht werden. Zudem sollten die Vergleichbarkeit und die Transparenz der wirtschaftlichen Aktivitäten erhöht werden, um der demokratischen Legitimierung des kommunalen Verwaltungshandelns Rechnung zu tragen. (Vgl. *Müller*, 2011, S. 57–96)

Tab. 1 bildet die Umstellungsfristen in den Flächenländern ab. Bei den Ländern, die ein Wahlrecht zwischen der doppelten und der (erweiterten) kameralistischen Rechnungsführung vorsehen, ist nicht gesichert, dass die Kommunen einen Gesamtabschluss aufstellen. (Vgl. *Henkes*, 2008, S. 503)

4. Auslagerungen im kommunalen Gesamtabschluss

Zum Konsolidierungskreis des Gesamtabschlusses gehören die verselbstständigten Aufgabenbereiche, die unter einheitlicher Leitung, einem beherrschenden oder maßgeblichen Einfluss der Kommunen stehen. Ein „beherrschender Einfluss“ liegt vor, wenn die Kommune

- über die Stimmrechtsmehrheit verfügt,
- die Mehrheit der Mitglieder des maßgeblichen Gesellschaftsorgans bestellen oder abberufen kann und gleichzeitig Gesellschafterin ist oder
- über die Finanz- und Geschäftspolitik im Rahmen eines Beherrschungsvertrags oder auf Basis der Unternehmensatzung bestimmen kann.

Dazu gehören Tochterorganisationen und verselbstständigte Aufgabenbereiche, die in den Kommunalverfassungen und

Gemeindeordnungen genannt werden. Kommunale Sparkassen gehören im Regelfall nicht dazu. Ausgliederungen unter „**beherrschendem Einfluss**“ werden nach dem „Prinzip der Vollkonsolidierung“ erfasst. Dabei erfolgt ein Ausweis der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden in der Gesamtbilanz. Die Einzelabschlüsse der Kernverwaltung und der Ausgliederungen werden zusammengefasst und konzerninterne Beziehungen um Doppelerfassungen bereinigt. (Vgl. *Peper/Weller*, 2009, S. 133–169)

Darüber hinaus sind Unternehmen und Einrichtungen in den Gesamtabschluss zu integrieren, die unter „**maßgeblichem Einfluss**“ der Kernverwaltung stehen. Ein solcher liegt vor, wenn die Kernverwaltung bei wichtigen Entscheidungen Mitwirkungsrechte genießt. Die Vermutung einer maßgeblichen Beteiligung stützt sich auf einen Stimmrechtsanteil von mindestens 20 Prozent. Liegt ein „maßgeblicher Einfluss“ vor, werden die Ausgliederungen nach der „Equity-Methode“ bewertet. Die entsprechenden Unternehmen oder Einrichtungen werden mit dem anteiligen Eigenkapital konsolidiert und unter den Finanzanlagen als Vermögensgegenstand dargestellt. So kommt es nicht zu einem offenen Schuldenausweis. Das „Equity-Prinzip“ basiert auf einer Beteiligungsbewertung und trägt – ausgehend vom historischen Anschaffungswert – der Entwicklung des anteiligen Eigenkapitals Rechnung. Insofern werden Vermögen, Schulden, Aufwendungen und Erträge des Unternehmens im Unterschied zur Vollkonsolidierung nicht einzeln erfasst, sondern nur die Werte des anteiligen Eigenkapitals zum Bilanzstichtag übernommen. (Vgl. *Müller*, 2011, S. 123 und *Peper/Weller*, 2009, S. 195 ff.)

Unternehmensanteile, die weder unter „maßgeblichem“ noch unter „beherrschendem“ Einfluss der Kommune stehen, sondern ein reines **Beteiligungsverhältnis** abbilden, werden als Finanzanlagevermögen des kommunalen Gesamtabschlusses in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ausgewiesen. Formal handelt es sich dabei um kommunale Beteiligungen von unter 20 Prozent. (Vgl. *Peper/Weller*, 2009, S. 41–45 und *Müller*, 2011, S. 116–123).

5. Fazit

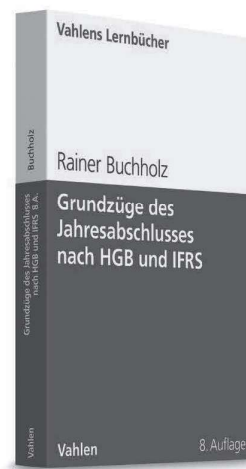
Die zunehmenden Ausgliederungsaktivitäten haben dazu geführt, dass viele Kommunen mittlerweile konzernähnliche Strukturen aufweisen. Die Einzelabschlüsse der Kernverwaltungen können daher nur einen Teil der kommunalen Gesamtlage abbilden. Obgleich in einigen Punkten durchaus Nachbesserungsbedarf besteht, konnte mit der Einführung kommunaler „Konzernabschlüsse“ ein Meilenstein auf dem Weg zu einer umfassenderen Darstellung der kommunalen Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage erreicht werden.

Literatur

Brüning, C., § 44 Regie- und Eigenbetriebe, in: *Mann, T., Püttner, G.* (Hrsg.), Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. 2, 3. Aufl., Berlin/Heidelberg 2007, S. 149–171.

- Henkes, J., Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften. Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik, Berlin 2008.
- Klaus, E., Schwarz-Jung, S. R., Welge, H., Grundlagen praktischer Kommunalpolitik. Haushalt und Finanzen, Sankt-Augustin 1994.
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement, Rechtsvergleich Einführung Doppik, Köln 2010.
- Mann, T., § 46 Kapitalgesellschaften, in: Mann, T., Püttner, G. (Hrsg.), Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. 2, 3. Aufl., Berlin/Heidelberg 2007, S. 207–246.
- Kulosa, M., Die Steuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Kommunen, Stuttgart 2003.
- Müller, F., Kaufmännische Rechnungslegung im kommunalen Gesamtabschluss. Instrument zur Steuerung des „Konzerns Kommune“, Berlin 2011.
- Peper, B. H., Weller, N., Der kommunale Gesamtabschluss. Konzernbilanzierung, Konsolidierungstechniken, Berlin 2009.
- Pitschas, R., Schoppa, K., § 43 Kriterien für die Wahl der Rechtsform, in: Mann, T., Püttner, G. (Hrsg.), Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. 2, 3. Aufl., Berlin/Heidelberg 2007, S. 105–147.
- Schraml, A., § 45 Anstalten des öffentlichen Rechts – Kommunalunternehmen, in: Mann, T., Püttner, G. (Hrsg.), Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. 2, 3. Aufl., Berlin/Heidelberg 2007, S. 173–206.
- Schwarting, G., § 8 Planungs- und Veranschlagungsgrundsätze, in: Henneke, H.-G., Strobl, H. und Diemert, D. (Hrsg.), Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, München 2008, S. 144–155.
- Statistisches Bundesamt, Schulden der öffentlichen Haushalte, Fachserie 14, Reihe 5, Wiesbaden 2012.

Für Studierende eine echte Hilfe.



Von Prof. Dr. Rainer Buchholz,
Steuerberater.

Ein Klassiker – jetzt in 8. Auflage

Dieses Lehrbuch stellt die Rechnungslegungsvorschriften für alle Kaufleute und Kapitalgesellschaften vor und erläutert den handelsrechtlichen Konzernabschluss und die internationalen Vorschriften nach IFRS für den Einzel- und Konzernabschluss. Über 200 Abbildungen, zahlreiche Beispiele und mehr als 250 Aufgaben mit Lösungen sorgen für beste Lernerfolge.

»Eine trockene Materie wie diese (...) muss lebendig gemacht werden, was Buchholz mit über 250 Aufgaben auch bestens gelingt.«

Zeitschrift WISU (Wirtschaftsstudium) zur Voraufgabe

Fax-Coupon

____ Expl. 978-3-8006-4590-9

Buchholz, Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS

8. Auflage. 2013. XVI, 516 Seiten. Kartoniert € 24,90 inkl. MwSt.
zzgl. Versandkosten € 3,17 in Deutschland bei Einzelbestellung beim Verlag.

Name/Firma _____

Straße _____

PLZ/Ort _____

Datum/Unterschrift _____

161299

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, Ihre Bestellung innerhalb von 2 Wochen nach Absendung ohne Begründung in Textform (z.B. Brief, Fax, Email) zu widerrufen. Die rechtzeitige Absendung des Widerrufs innerhalb dieser Frist genügt. Die Frist beginnt nicht vor Erhalt dieser Belehrung. Der Widerruf ist zu richten an den Lieferanten (Buchhändler, beck-shop.de oder Verlag Franz Vahlen, c/o Nördlinger Verlagsauslieferung, Augsburg Str. 67a, 86720 Nördlingen). Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Zu denselben Bedingungen haben Sie auch ein Rückgaberecht für die Erstlieferung innerhalb von 14 Tagen seit Erhalt.
Ihr Verlag Franz Vahlen GmbH, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Geschäftsführer:
Dr. Hans-Dieter Beck.

**Bitte bestellen Sie bei Ihrem
Buchhändler oder beim:**
Verlag Vahlen · 80791 München
Fax (089) 3 81 89-402
Internet: www.vahlen.de
E-Mail: bestellung@vahlen.de



Vahlen