

ESV

SCHRIFTEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG

BAND 11

Herausgeber:

Prof. Dr. Volker BREITHECKER, Universität Duisburg-Essen,
Campus Duisburg

Prof. Dr. Roland EULER, Johannes Gutenberg-Universität Mainz

Prof. Dr. Michael HOMMEL, Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

Prof. Dr. Detlef KLEINDIEK, Universität Bielefeld

Prof. Dr. Joachim KRAG, Philipps-Universität Marburg

Prof. Dr. Ute SCHMIEL, Universität Duisburg-Essen, Campus Essen

Kaufmännische Rechnungs- legung im kommunalen Gesamtabschluss

Instrument zur Steuerung
des „Konzerns Kommune“

Von

Dr. Florian Müller

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 13093 1](http://ESV.info/978_3_503_13093_1)

Zugl.: Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt, Diss., 2010 u. d. T.

Kaufmännische Rechnungslegung
im kommunalen Gesamtabschluss

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 13093 1

eBook: ISBN 978 3 503 13094 8

ISSN 1617-4860

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2011

www.ESV.info

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt im Wintersemester 2010/11 unter dem Titel „Kaufmännische Rechnungslegung im kommunalen Gesamtabchluss“ als Dissertation angenommen. Zuvor war das Manuskript im April 2010 abschließend bearbeitet worden.

Ich danke meinem Doktorvater Herrn Univ.-Prof. Dr. Claus Luttermann für die umsichtige Betreuung des Promotionsprojekts. Seine klaren Ratschläge waren wichtige Impulse für das Gelingen dieser Dissertation. Darüber hinaus gilt mein Dank Herrn Univ.-Prof. Dr. Dr. Anton Burger für seine freundliche Bereitschaft zur Übernahme des Zweitgutachtens.

Der PKF FASSETL SCHLAGE Partnerschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft – insbesondere Frau WP/StB Urte Lickfett und Herrn WP/StB Dr. Marian Ellerich – bin ich für die freundliche Unterstützung dankbar, die mir wissenschaftliches Arbeiten neben dem Beruf ermöglichte. Meinen Kolleginnen und Kollegen in der Niederlassung Duisburg danke ich zudem für viele konstruktive Gespräche.

Den Herausgebern – insbesondere Herrn StB Prof. Dr. Volker Breithecker – gilt mein Dank für die Aufnahme der vorliegenden Arbeit in die Buchreihe „Schriften zur Rechnungslegung“.

Schließlich habe ich auch aus dem privaten Bereich während meiner Promotionszeit vielfältige Unterstützung und Förderung erhalten. Dies ist für mich von hohem Wert und dafür bedanke ich mich sehr herzlich.

Duisburg, im Februar 2011

Dr. Florian Müller

Inhaltsübersicht

<i>Geleitwort</i>	V
<i>Vorwort</i>	VII
<i>Inhaltsverzeichnis</i>	XI
A. Einleitung	1
I. Anlass der Untersuchung.....	1
II. Gegenstand und Gang der Untersuchung.....	1
III. Bedeutung für Rechtsentwicklung und Rechtspraxis.....	3
B. Rechtliche Grundlagen des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens	5
I. Überblick.....	5
II. Funktion und Rechtsstatus der Gemeinden.....	5
III. Grundlagen des Gemeindehaushaltsrechts und die Reform zur Umsetzung des „Neuen Steuerungsmodells“	8
IV. Die Organisation kommunaler Aufgabenerfüllung im „Konzern Kommune“	41
C. Ziele der konsolidierten Rechnungslegung der Gemeinden und kommunalrechtlicher Bezugsrahmen	57
I. Forschungsfeld und Methode	57
II. Ziele des Gesamtabschlusses aus der Perspektive der Gesetzgeber.....	60
III. Ziele des Gesamtabschlusses im Spiegel der Reformliteratur	85
IV. Vergleichende Betrachtung der Zieldefinitionen.....	90
V. Der Gesamtabschluss im Gemeindehaushaltsrecht.....	93
D. Gesamtabschluss und Transparenz der kommunalen Verschuldung	115
I. Überblick.....	115
II. Grundlagen der theoretischen Analyse der Transparenzwirkung des Gesamtabschlusses	115
III. Schuldenbegriff in Rechnungslegung und Finanzstatistik	116
IV. Kommunale Schulden im Gesamtabschluss	121
V. Kommunikative Determinanten der Transparenzwirkung des Gesamtabschlusses	132

Inhaltsübersicht

VI. Würdigung.....	135
VII. Vergleichende Betrachtung der Transparenzwirkung alternativer Informationsquellen.....	140
VIII. Zusammenfassung und Ableitung von Gestaltungsempfehlungen.....	149
E. Gesamtabschluss, Ergebnisplanung und Haushaltsausgleich	153
I. Überblick.....	153
II. Kennzeichen und Problemlagen der Finanzplanung im „Konzern Kommune“	153
III. Ziele und Wirkungen des Haushaltsausgleichs.....	155
IV. Das Jahresergebnis des „Konzerns Kommune“	161
V. Konzept einer Ergebnisplanung für den „Konzern Kommune“	167
VI. Würdigung.....	173
VII. Zusammenfassung und Ableitung von Gestaltungsempfehlungen.....	178
F. Fazit und Ausblick.....	183
<i>Literaturverzeichnis</i>	187
<i>Sachverzeichnis</i>	215

Inhaltsverzeichnis

<i>Geleitwort</i>	V
<i>Vorwort</i>	VII
<i>Inhaltsübersicht</i>	IX
A. Einleitung	1
I. Anlass der Untersuchung.....	1
II. Gegenstand und Gang der Untersuchung.....	1
III. Bedeutung für Rechtsentwicklung und Rechtspraxis.....	3
B. Rechtliche Grundlagen des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens	5
I. Überblick.....	5
II. Funktion und Rechtsstatus der Gemeinden.....	5
1. Gemeinden und Staat.....	5
2. Kommunale Selbstverwaltung im Verfassungsrecht.....	6
3. Die Rechtsstellung der Gemeinden.....	7
III. Grundlagen des Gemeindehaushaltsrechts und die Reform zur Umsetzung des „Neuen Steuerungsmodells“	8
1. Ausgangspunkt: Die Finanzhoheit als Element der Selbstverwaltungsgarantie	8
2. Rechtsquellen	9
a) Bundesebene	9
b) Länderebene.....	10
c) Kommunale Ebene.....	11
3. Ziele des Gemeindehaushaltsrechts und allgemeine Haushaltsgrundsätze	12
a) Überblick	12
b) Demokratische Legitimation.....	13
c) Unterstützung der Staatsaufsicht.....	13
d) Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung.....	14
e) Gesamtwirtschaftliches Gleichgewicht	15
4. Der Haushaltskreislauf.....	16
a) Überblick	16
b) Aufstellung des Haushaltsplans	17
aa) Prozedurale Aspekte.....	17
bb) Zeitliche Anforderungen	18

Inhaltsverzeichnis

cc)	Inhaltliche Anforderungen	18
c)	Ausführung des Haushaltsplans	19
d)	Rechnungslegung.....	20
e)	Rechnungsprüfung	20
aa)	Allgemeines	20
bb)	Örtliche Rechnungsprüfung	21
cc)	Überörtliche Prüfung.....	22
5.	Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens.....	22
a)	Überblick	22
b)	Verwaltungs- und kommunalpolitischer Bezugsrahmen	23
c)	Haushaltsrechtliche Ausgangslage	24
aa)	Geldverbrauchskonzept und Kameralistik.....	24
bb)	Inputsteuerung.....	25
d)	Motive für die Reform	26
aa)	Defizite des Geldverbrauchskonzeptes.....	26
bb)	Defizite der Inputsteuerung	27
e)	Reformansatz	29
aa)	Allgemeines	29
bb)	Ressourcenverbrauchskonzept	29
cc)	Outputsteuerung.....	31
f)	Doppelte Buchführung und Rechnungslegung.....	32
aa)	Allgemeines	32
bb)	Funktionen und Adressaten	33
cc)	Rechtsgrundlagen und Rechtspraxis.....	34
dd)	Eröffnungsbilanz.....	36
ee)	Buchführung	37
ff)	Jahresabschluss	38
gg)	Gesamtabschluss	38
g)	Gesetzgebungsverfahren und praktische Aspekte der Umsetzung.....	39
IV.	Die Organisation kommunaler Aufgabenerfüllung im „Konzern Kommune“	41
1.	Ausgangspunkt: Die Organisationshoheit als Element der Selbstverwaltungsgarantie	41
2.	Möglichkeiten und Grenzen der Ausgliederung kommunaler Aufgabenbereiche	42
a)	Allgemeines	42
b)	Gegenstand der Ausgliederung	42
c)	Organisationsformen ausgegliederter Aufgabenbereiche	44

Inhaltsverzeichnis

3.	Motive für Ausgliederungsbestrebungen	46
4.	Organisationsrechtliche Aspekte der Führung ausgegliederter Aufgabenbereiche	47
	a) Allgemeines	47
	b) Öffentlich-rechtliche Rechtsformen	48
	c) Privatrechtliche Rechtsformen	49
5.	Wirtschaftsführung und Rechnungslegung ausgegliederter Aufgabenbereiche	51
	a) Kommunalrechtliche Wirtschaftsgrundsätze	51
	b) Wirtschaftsplan und mittelfristige Finanzplanung	52
	c) Unterjährige Berichte über den Geschäftsverlauf	53
	d) Rechnungslegung	54
	e) Prüfung	55
C.	Ziele der konsolidierten Rechnungslegung der Gemeinden und kommunalrechtlicher Bezugsrahmen	57
I.	Forschungsfeld und Methode	57
	1. Zielpluralität	57
	2. Rechtlicher Rahmen und die Ziele des Gesetzgebers	57
	3. Potential des Gesamtabschlusses	58
	4. Vorgehensweise der Untersuchung	58
II.	Ziele des Gesamtabschlusses aus der Perspektive der Gesetzgeber	60
	1. Reformvorbereitung durch die Innenministerkonferenz	60
	a) Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003	60
	b) Bericht des Arbeitskreises III „Kommunale Angelegenheiten“ und des Unterausschusses „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ vom 8./9. Oktober 2003	61
	c) Erläuterungen zu den Leittexten des Arbeitskreises III „Kommunale Angelegenheiten“ vom 8./9. Oktober 2003	61
	d) Zusammenfassung	61
	2. Gesetzgebungsverfahren in den Bundesländern	62
	a) Baden-Württemberg	62
	aa) Regierungsbegründung	62
	bb) Plenar- und Ausschussberatungen	63
	cc) Zusammenfassende Betrachtung	64
	b) Bayern	64
	aa) Regierungsbegründung	64
	bb) Plenar- und Ausschussberatungen	65

Inhaltsverzeichnis

cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	65
c)	Brandenburg	66
aa)	Regierungsbegründung.....	66
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	67
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	67
d)	Hessen.....	68
aa)	Regierungsbegründung.....	68
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	68
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	69
e)	Mecklenburg-Vorpommern.....	70
aa)	Regierungsbegründung.....	70
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	70
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	71
f)	Niedersachsen	71
aa)	Regierungsbegründung.....	71
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	71
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	72
g)	Nordrhein-Westfalen.....	73
aa)	Regierungsbegründung.....	73
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	73
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	73
h)	Rheinland-Pfalz	74
aa)	Regierungsbegründung.....	74
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	75
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	75
i)	Saarland	75
aa)	Regierungsbegründung.....	75
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	76
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	76
j)	Sachsen	76
aa)	Regierungsbegründung.....	76
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	77
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	78
k)	Sachsen-Anhalt	78
aa)	Regierungsbegründung.....	78
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	78
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	79
l)	Schleswig-Holstein	79
aa)	Regierungsbegründung.....	79

Inhaltsverzeichnis

bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	80
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	80
m)	Thüringen.....	80
aa)	Regierungsbegründung.....	80
bb)	Plenar- und Ausschussberatungen.....	81
cc)	Zusammenfassende Betrachtung.....	81
3.	Zwischenergebnis.....	81
a)	Überblick.....	81
b)	Gemeinsamer Kern der Zielsetzungen der Kommunalgesetzgeber.....	81
c)	Ergänzende Ziele der Gesetzgeber in einzelnen Bundesländern.....	82
aa)	Allgemeines.....	82
bb)	Transparenzfunktion.....	83
cc)	Steuerungsfunktion.....	83
d)	Zur Behandlung der Ziele des Gesamtabschlusses im Rahmen der Reformgesetzgebung.....	84
III.	Ziele des Gesamtabschlusses im Spiegel der Reformliteratur.....	85
1.	Überblick.....	85
2.	Transparenz der wirtschaftlichen Lage der Kommune.....	85
3.	Unterstützung der Steuerung des „Konzerns Kommune“.....	87
4.	Interkommunale Vergleichbarkeit.....	88
5.	Zum internationalen Schrifttum.....	89
IV.	Vergleichende Betrachtung der Zieldefinitionen.....	90
1.	Allgemeines.....	90
2.	Kommunalfinanzen „im Überblick“.....	91
3.	Facetten einer Steuerungsunterstützung.....	92
V.	Der Gesamtabschluss im Gemeindehaushaltsrecht.....	93
1.	Überblick.....	93
2.	Zum Zielgefüge.....	94
a)	Demokratische Legitimation.....	94
b)	Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung.....	95
3.	Rechtliche Ausgestaltung und Einbindung.....	96
a)	Rechnungslegungskonzept.....	96
b)	Haushaltsrechtliche Einbindung.....	97
c)	Fehlende Aufstellungspflicht bei kameraler Haushaltswirtschaft.....	98

Inhaltsverzeichnis

4.	Zentrale haushaltsrechtliche Handlungsfelder	99
a)	Demokratie und Transparenz	99
aa)	Allgemeines	99
bb)	Abbildung der Vermögenslage im Gesamtabchluss.....	100
cc)	Transparenz der kommunalen Verschuldung	103
dd)	Zu Gegenstand und Limitationen der konsolidierten Rechnungslegung	104
b)	Stetige Aufgabenerfüllung und Verwaltungssteuerung.....	106
aa)	Allgemeines	106
bb)	Zielvorgaben für den „Konzern Kommune“	107
cc)	Konzern-Finanzplanung	110
dd)	Haushaltsausgleich im „Konzern Kommune“	112
5.	Zwischenfazit	114
D.	Gesamtabschluss und Transparenz der kommunalen Verschuldung	115
I.	Überblick.....	115
II.	Grundlagen der theoretischen Analyse der Transparenzwirkung des Gesamtabchlusses	115
III.	Schuldenbegriff in Rechnungslegung und Finanzstatistik	116
1.	Die bilanzielle Sichtweise.....	116
2.	Zum Ansatz der Finanzstatistik	118
3.	Vergleichende Betrachtung.....	120
IV.	Kommunale Schulden im Gesamtabschluss	121
1.	Überblick.....	121
2.	Konsolidierungskreise und Radius der Schuldenbilanzierung	121
3.	Kreditverbindlichkeiten	123
4.	Pensionsrückstellungen.....	125
a)	Ansatz	125
b)	Bewertung.....	128
aa)	Bewertungsmaßstab und Abzinsungsgebot	128
bb)	Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen	129
cc)	Zusammenfassung.....	131
V.	Kommunikative Determinanten der Transparenzwirkung des Gesamtabchlusses	132
1.	Allgemeines.....	132
2.	Transparenz für kommunalpolitische Mandatsträger.....	132
3.	Transparenz für Bürger.....	133

Inhaltsverzeichnis

VI.	Würdigung.....	135
1.	Inhaltliche Aspekte der Schuldendarstellung.....	135
a)	Allgemeines.....	135
b)	Kreditverbindlichkeiten.....	136
c)	Pensionsrückstellungen.....	136
2.	Kommunikation der Abschlussinformationen.....	138
a)	Kommunalpolitische Mandatsträger.....	138
b)	Bürger.....	139
3.	Zwischenergebnis.....	140
VII.	Vergleichende Betrachtung der Transparenzwirkung alternativer Informationsquellen.....	140
1.	Jahresabschluss der Kommune und Rechnungslegung der ausgliederten Organisationseinheiten.....	140
a)	Materiell-rechtliche Aspekte der Schuldendarstellung.....	140
b)	Verfügbarkeit der Informationen.....	141
c)	Zusammenfassende Würdigung.....	143
2.	Daten der Finanzstatistik.....	143
3.	Kommunaler Finanz- und Schuldenreport der <i>Bertelsmann Stiftung</i>	146
a)	Allgemeines.....	146
b)	Kommunaler Schuldenreport Nordrhein-Westfalen.....	146
c)	Internetportal „Wegweiser Kommune“.....	147
4.	Zwischenergebnis.....	148
VIII.	Zusammenfassung und Ableitung von Gestaltungsempfehlungen.....	149
1.	Allgemeines.....	149
2.	Radius der Schuldenbilanzierung im „Konzern Kommune“.....	149
3.	Pensionsrückstellungen.....	149
4.	Publizität des Gesamtabschlusses.....	151
E.	Gesamtabschluss, Ergebnisplanung und Haushaltsausgleich	153
I.	Überblick.....	153
II.	Kennzeichen und Problemlagen der Finanzplanung im „Konzern Kommune“.....	153
III.	Ziele und Wirkungen des Haushaltsausgleichs.....	155
1.	Haushaltsausgleich und kommunale Selbstverwaltung.....	155
2.	Steuerungswirkung des Haushaltsausgleichs.....	155
3.	Generationengerechtigkeit und Haushaltspolitik.....	156

Inhaltsverzeichnis

4.	Reform des kommunalen Haushaltsausgleichs	158
a)	Praxisanwendung der Generationengerechtigkeit	158
b)	Reformkonzept und Umsetzung in den Ländern	159
IV.	Das Jahresergebnis des „Konzerns Kommune“	161
1.	Begriff	161
2.	Aussagegehalt	161
3.	Ermittlungsmethodik	162
4.	Determinanten des Jahresergebnisses	163
a)	Allgemeines	163
b)	Ergebniswirkungen einzelner Konsolidierungsschritte	164
c)	Latente Steuern	165
5.	Abgrenzung zum Jahresergebnis der Kernverwaltung	166
V.	Konzept einer Ergebnisplanung für den „Konzern Kommune“	167
1.	Allgemeines	167
2.	Gegenstand und Ziele der Ergebnisplanung	167
3.	Zentrale Verantwortung	168
4.	Praktische Umsetzung der Ergebnisplanung	168
5.	Politischer Kontext und ergänzende Planungsinstrumente	170
6.	Verbindlichkeit der Ergebnisplanung	172
VI.	Würdigung	173
1.	Wahrnehmung zentraler Kompetenz und Verantwortung fördern	173
2.	Nachhaltige Kommunalwirtschaft sinnvoll orientieren	174
3.	Schattenhaushalte und Ergebnismanipulationen vermeiden	175
4.	Verlässlichkeit des Gesamtabschlusses in der Kritik	175
a)	Allgemeines	175
b)	Bilanzpolitik und Wahlrechte im Gesamtabschluss	176
c)	Beeinträchtigung der Ergebnisplanung	177
VII.	Zusammenfassung und Ableitung von Gestaltungsempfehlungen	178
1.	Allgemeines	178
2.	Verantwortung der Kommunen und Gesetzgeber für die Ergebnisplanung	179
3.	Zu einer möglichen Kodifikation des Haushaltsausgleichs	180
F.	Fazit und Ausblick	183
	<i>Literaturverzeichnis</i>	187
	<i>Sachverzeichnis</i>	215