



**Hanspeter Knirsch**

**GRUNDWISSEN  
KOMMUNALPOLITIK**

5. Der kommunale  
Haushalt



## Über die KommunalAkademie

Bei der KommunalAkademie der Friedrich-Ebert-Stiftung qualifizieren sich Kommunalpolitiker\_innen für ihre politische Arbeit. Sie bietet Weiterbildung, Beratung und Dialog für die kommunale Politik und das zivilgesellschaftliche Engagement in der Kommune. Durch die Vermittlung von Fachwissen und methodischer Kompetenz im Rahmen von Konferenzen, Seminaren, digitalen Formaten oder Publikationen stärkt die KommunalAkademie die Entscheidungs- und Handlungsfähigkeit insbesondere ehrenamtlich Engagierter in der Kommunalpolitik.

## Die Friedrich-Ebert-Stiftung

Die Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) wurde 1925 gegründet und ist die traditionsreichste politische Stiftung Deutschlands. Dem Vermächtnis ihres Namensgebers ist sie bis heute verpflichtet und setzt sich für die Grundwerte der Sozialen Demokratie ein: Freiheit, Gerechtigkeit und Solidarität. Ideell ist sie der Sozialdemokratie und den freien Gewerkschaften verbunden. Die FES fördert die Soziale Demokratie vor allem durch:

- politische Bildungsarbeit zur Stärkung der Zivilgesellschaft;
- Politikberatung;
- internationale Zusammenarbeit mit Auslandsbüros in über 100 Ländern;
- Begabtenförderung;
- das kollektive Gedächtnis der Sozialen Demokratie mit u. a. Archiv und Bibliothek.

Herausgegeben von der Friedrich-Ebert-Stiftung,  
Abteilung Politische Akademie, KommunalAkademie

Verantwortlich: **Anne Haller**

Redaktionsleitung: **Prof. Dr. Gunnar Schwarting**

Autor: **Dr. Hanspeter Knirsch**

**Hanspeter Knirsch**

# **GRUNDWISSEN KOMMUNALPOLITIK**

## **5. Der kommunale Haushalt**



### **INHALT**

<b>Einleitung</b>	2
<b>5.0 Einführung und Übersicht</b>	3
<b>5.1 Haushaltsgrundsätze</b>	10
<b>5.2 Haushaltsplan</b>	16
<b>5.3 Haushaltssicherungskonzept</b>	24
<b>5.4 Haushaltssatzung</b>	35
<b>5.5 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen</b>	42
<b>5.6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</b>	43
<b>5.7 Verpflichtungsermächtigungen</b>	44
<b>5.8 Kredite</b>	45
<b>5.9 Steuern mit Zielen und Kennzahlen im neuen Haushaltsrecht</b>	47
<b>5.10 Jahresabschluss</b>	56
<b>5.11 Gesamtabchluss</b>	60
<b>5.12 Rechnungsprüfung</b>	61
Literaturverzeichnis	64
Über den Autor dieser Ausgabe	64
Impressum	65

## Einleitung

Das kommunale Haushaltsrecht in Deutschland ist in den vergangenen Jahren grundlegend erneuert worden. Es gilt nunmehr eine am kaufmännischen Rechnungswesen des Handelsgesetzbuches (HGB) orientierte kommunale Doppik.<sup>1</sup> Nur in den Bundesländern Bayern, Schleswig-Holstein und Thüringen können die Kommunen zwischen der Doppik und der Kameralistik wählen.<sup>2</sup> Die nachfolgende Darstellung orientiert sich an der Doppik. Kommunalrecht ist allerdings Ländersache, und deshalb gibt es in der konkreten Ausgestaltung des Haushaltsrechts zahlreiche Unterschiede zwischen den Bundesländern. Da Nordrhein-Westfalen (NRW) das erste Bundesland war, das die Doppik eingeführt hat, und andere Bundesländer sich zum Teil an den Texten und praktischen Erfahrungen

NRWs orientiert haben, wird nachfolgend in der Regel auf diese Bezug genommen. Auf Besonderheiten wird im Text soweit wie möglich hingewiesen.

Das neue Rechnungswesen wird in den Bundesländern unterschiedlich bezeichnet. In NRW heißt es Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF), während zum Beispiel in Niedersachsen, im Saarland und in Schleswig-Holstein der Begriff Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) verwendet wird. In Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen und Sachsen-Anhalt wird dagegen der Begriff Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) genutzt.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Der Begriff Doppik bezeichnet die doppelte Buchführung in Konten.

<sup>2</sup> Die Kameralistik ist das traditionelle System der Planung und Rechnungslegung im öffentlichen Bereich. Es handelt sich um eine reine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Der Begriff deutet darauf hin, dass das Finanzgebaren der Fürsten und Könige wenig öffentlich war, nämlich in camera – hinter verschlossenen Türen –, während das Rechnungswesen des Handelsgesetzbuches aus Gründen des Gläubigerschutzes vom Grundsatz der Publizität geprägt ist.

<sup>3</sup> Vgl. auch die Übersicht in Fußnote 22.

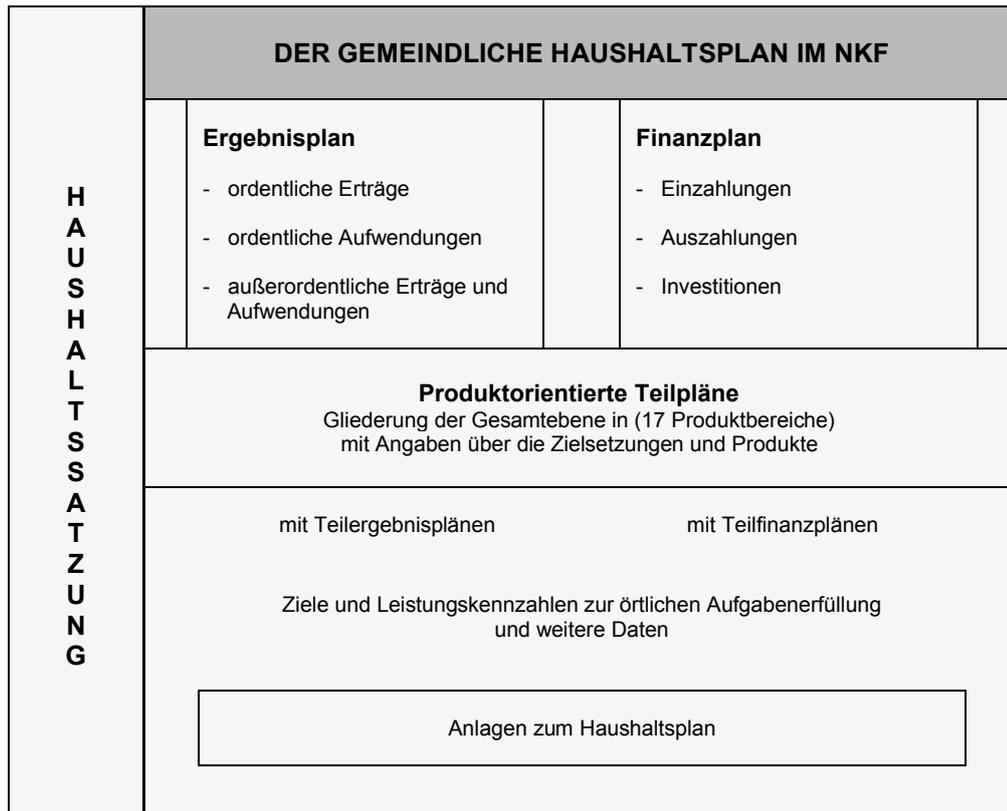
## 5.0 Einführung und Übersicht

Das Haushaltsrecht wird traditionell als das **Königsrecht des Rates** bezeichnet. Es gehört zum Kernbestand der kommunalen Selbstverwaltung. Nach Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Grundgesetz (GG) umfasst die Gewährleistung der Selbstverwaltung auch die Grundlagen der **finanziellen Eigenverantwortung**.

Die **Haushaltssatzung** (siehe Kapitel 5.4) ist die Rechtsgrundlage der Gemeinde für ihre Haushaltswirtschaft in Form einer Ortssatzung, die grundsätzlich jedes Jahr vom Rat neu zu beschließen und öffentlich bekannt zu machen ist. Sogenannte Doppelhaushalte für zwei Jahre sind zulässig, wenn so ein Beitrag zur Haushaltskonsolidierung geleistet werden kann. Obwohl es sich um eine Satzung und damit um eine Rechtsnorm handelt, kann sie nicht mit einem Normenkontrollantrag gerichtlich überprüft werden. Auch darf über die Haushaltssatzung kein Bürgerbegehren oder Bürgerentscheid stattfinden. Gleichwohl können Einwohner\_innen in Nordrhein-Westfalen Vor-

schläge und Einwendungen zum Haushaltsentwurf unterbreiten. In Brandenburg gilt dies für die Kreishaushalte ebenfalls, hier können aber nur betroffene Gemeinden Einwendungen erheben. In den anderen Bundesländern sind keine Beteiligungsrechte der Einwohner\_innen im Verfahren der Haushaltsaufstellung vorgesehen.

Im Unterschied zur Haushaltssatzung, die nur die Summenzahlen der Aufwendungen und Erträge sowie der Einzahlungen und Auszahlungen enthält, sind im **Haushaltsplan** (siehe Kapitel 5.2) detailliert die Zahlen für alle Bereiche der kommunalen Verwaltung aufgeführt. Seit der Einführung des auf dem Handelsgesetzbuch (HGB) basierenden neuen Rechnungswesens sind die Haushaltspläne in Teilpläne und diese nach Produktbereichen, Produktgruppen und **Produkten** gegliedert. Die nachfolgende Grafik stellt die Systematik nach dem nordrhein-westfälischen Haushaltsrecht dar, gilt aber entsprechend auch in den anderen Bundesländern.



Quelle: NKF-Handreichung, 7. Auflage, S. 697

Das kommunale Haushaltsrecht unterliegt der Gesetzgebungskompetenz der Länder. Die Grundzüge des kommunalen Haushaltsrechts sind in den jeweiligen **Gemeindeordnungen** geregelt. Daneben gelten die speziellen Regelungen der **Kommunalhaushaltsverordnungen**. Die Haushaltsstruktur ist in allen Bundesländern vergleichbar, aber die Begrifflichkeiten sind zum Teil recht unterschiedlich.

Zum kommunalen Haushaltsrecht im engeren Sinne gehören nicht die **Regelungen der Gemeindefinanzierung** (siehe dazu im Einzelnen die Ausführungen in Kapitel 4 „Kommunale Finanzen“). Das Gemeindefinanzreformgesetz des Bundes regelt den Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer, der Kapitalertragsteuer und der Umsatzsteuer, wobei die Verteilung durch die Bundesländer im Rahmen ihrer jeweiligen Gemeindefinanzierungsgesetze vorgenommen wird. Auch das Verfahren zur Erhebung der **Gewerbesteuer** ist bundeseinheitlich geregelt. Die Gewerbesteuer ist von ihrem Aufkommen her die wichtigste originär gemeindliche Steuer. Da ihre Erträge jedoch von der Konjunktur und der Entwicklung der örtlichen Wirtschaft abhängig sind, hat die **Grundsteuer** zunehmend an Bedeutung gewonnen. Ihre Erträge sind sehr genau planbar.

Grundsätzlich ist die Erhebung eigener Steuern unverzichtbarer Bestandteil der grundgesetzlich geschützten gemeindlichen **Selbstverwaltungsgarantie**. Die Höhe beeinflusst die Gemeinde mit der Ausübung ihres sogenannten Hebesatzrechts. **Die Hebesätze** werden vom Gemeinderat beschlossen und in der Haushaltssatzung festgelegt. In Kapitel 4 „Kommunale Finanzen“ wird erläutert, welche Ertrags- und Einnahmequellen der Kommune zur Verfügung stehen. Für die kommunale Selbstverwaltung ist insbesondere entscheidend, welche Entscheidungsspielräume die Räte vor Ort haben.

Die Gemeinden sind bei ihrer **Finanzmittelbeschaffung** an eine bestimmte Reihenfolge gebunden. So wird beispielsweise vorgeschrieben, dass spezielle Entgelte wie Gebühren und **Beiträge** Vorrang vor allgemeinen Steuern haben. Im Übrigen sind die notwendigen Finanzmittel aus **Steuern** zu beschaffen. Kredite darf die Gemeinde nur aufnehmen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (darauf wird in Kapitel 5.9 noch genauer eingegangen).

Das kommunale Haushaltsrecht regelt die Grundsätze und vor allem das Verfahren der kommunalen **Haushaltsplanung, -aufstellung** und **-durchführung** sowie den Jahresabschluss. Die Vorschriften über die Rechnungsprüfung gehören nicht zum Haushaltsrecht, wenngleich die Rechnungsprüfung bei der Feststellung des Jahresabschlusses eine wichtige Rolle spielt. Sie wird daher unter 5.12 behandelt.

Das früher in allen Bundesländern geltende **kamerale Haushaltsrecht** basierte im Wesentlichen auf einer Darstellung der **Einnahmen** und **Ausgaben**. Es unterschied zwischen dem **Verwaltungs-** und dem **Vermögenshaushalt**. Im Verwaltungshaushalt wurden die laufenden Einnahmen und Ausgaben erfasst, im Vermögenshaushalt die Investitionen. Es galt das sogenannte **Gesamtdeckungsprinzip**. Auch Kredite wurden nicht einer bestimmten Maßnahme, sondern dem Gesamthaushalt zugeordnet. Abschreibungen und kalkulatorische Verzinsung wurden im Rahmen der sogenannten kostenrechnenden Einrichtungen für die Berechnung von Gebühren berücksichtigt, spielten aber ansonsten keine Rolle.

Vor allem wegen der Nichtberücksichtigung des kommunalen Vermögensverzehr und der künftigen Pensionsverpflichtungen geriet die Kameralistik in den 1990er-Jahren zunehmend in die Kritik, weil hier deutlich wurde, dass Lasten in die Zukunft verlagert wurden. Eine solche Lastenverteilung in die Zukunft widerspricht den Prinzipien der **Nachhaltigkeit** und der **Generationengerechtigkeit**.

Ein Meilenstein auf dem Weg zu einem neuen Haushaltsrecht war der Beschluss der **Innenministerkonferenz vom 11.06.1999**, wonach es den Gemeinden in allen Bundesländern ermöglicht werden sollte, vom bisherigen kameralen Geldverbrauchskonzept, dessen primäres Erfolgskriterium der Ausgleich von Einnahmen und Ausgaben war, zu einem am kaufmännischen Rechnungswesen orientierten **Ressourcenverbrauchskonzept** überzugehen, das den zur Bereitstellung der Verwaltungsleistungen notwen-

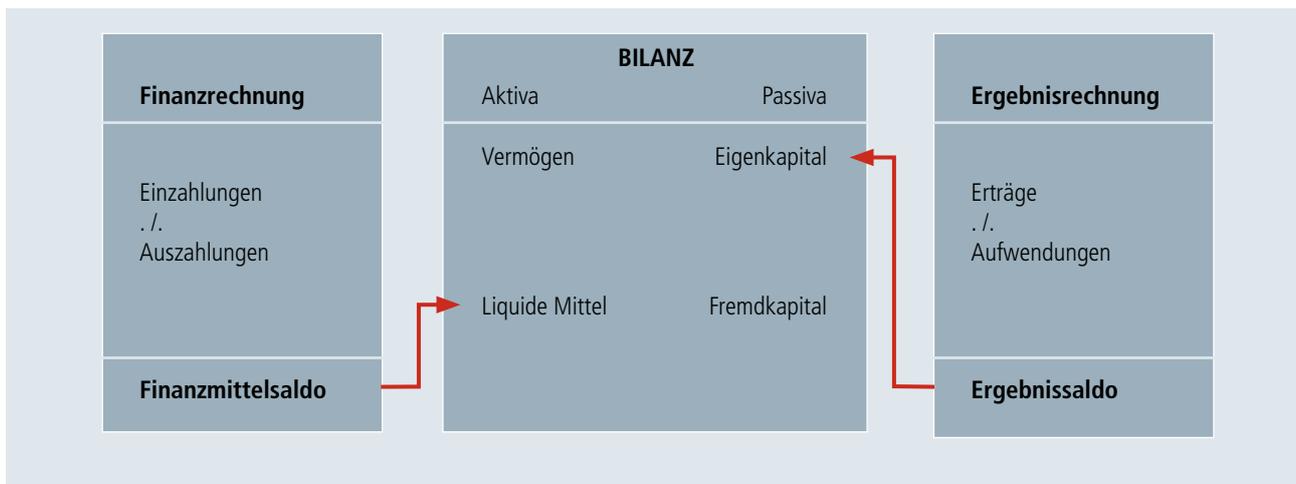
digen Ressourcenaufwand und das Ressourcenaufkommen vollständig nachweist. Mit einem weiteren Beschluss vom 21.11.2003 billigte die Innenministerkonferenz in dem Bemühen um ein bundesweit einheitliches Vorgehen Leittexte für ein kommunales Haushalts- und Rechnungssystem auf der Grundlage der doppelten Buchführung (Doppik).

Die jahrelange Diskussion um und die Erprobung der Doppik im Rahmen des „NKF-Modellprojekts“ in Nordrhein-Westfalen war Teil einer bundesweiten Reformbewegung, die jedoch nicht zu bundesweit einheitlichen Ergebnissen (etwa bei der Bewertung des Anlagevermögens) führte. Deshalb sind bundesweite Vergleiche ohne ergänzende Angaben kaum möglich. Im Rahmen eines Gemeinschaftsprojekts bieten die Bertelsmann Stiftung und die Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) eine Internetplattform ([www.doppikvergleich.de](http://www.doppikvergleich.de)) an, auf der der bundesweite Rechtsvergleich fortlaufend dokumentiert wird.

Die Bundesländer haben die kommunale Doppik inzwischen erfolgreich eingeführt. In Bayern sind die Kommunen nicht verpflichtet, die Doppik zu nutzen. Vielmehr wird ihnen die Möglichkeit eingeräumt, je nach den spezifischen Verhältnissen in einer Kommune auf das neue Rechnungswesen umzustellen oder das bisherige kameral System beizubehalten. Gleiches gilt für Thüringen und Schleswig-Holstein. Das neue Haushaltsrecht besteht aus drei Komponenten – der Finanzrechnung, der Bilanz und der Ergebnisrechnung –, wobei diese drei Komponenten nur im Jahresabschluss, also dem Ergebnis der Haushaltswirtschaft, ausdrücklich enthalten sind und dargestellt werden.

Da die Erstellung einer Planbilanz nicht vorgeschrieben ist, ist der Haushaltsplan lediglich ein Zwei-Komponenten-System, das aus dem Ergebnisplan und dem Finanzplan besteht. Gleichwohl sollte auch schon bei der Planung auf die voraussichtlichen Auswirkungen auf die Bilanz geachtet werden, weil sich in der Bilanz die Eigenkapitalentwicklung widerspiegelt (siehe Kapitel 5.10.2).

## Das Drei-Komponenten-System des NKF



Quelle: NKF-Handreichung des Innenministeriums NRW, S. 205, 7. Auflage

In der **Finanzrechnung** werden alle Einzahlungen und Auszahlungen und in der **Ergebnisrechnung** alle Erträge und Aufwendungen erfasst. Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen **Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)** im Handelsrecht. Die Gewinn- und Verlustrechnung ist eine Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen einer Periode zur Ermittlung des Unternehmungsergebnisses und der Darstellung seiner Quellen. Sie ist gemäß § 242 III HGB Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses von Kaufleuten. Die **Bilanz** ist wichtiger Teil des Jahresabschlusses und verkörpert stichtagsbezogen das Vermögen (Mittelverwendung) und dessen Finanzierung (Mittelherkunft) durch Eigenkapital und Fremdkapital. Auf die einzelnen Bestandteile des NKF wird weiter unten detailliert eingegangen.

Der kommunale Haushalt ist in allen Bundesländern unabhängig von den unterschiedlichen Begrifflichkeiten und in den Details der Ausgestaltung, etwa bei der Bewertungssystematik des kommunalen Vermögens, das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der Kommunalverwaltung. Mit dem neuen Haushaltsrecht sollen sich die Kommunen betriebswirtschaftlicher Instrumente bedienen, die die Planungs- und Entscheidungsgrundlagen für Kommunalpolitiker\_innen und Verwaltungen verlässlicher machen. Zugleich soll die Transparenz des Haushaltsgeschehens auch für die Bürger\_innen erhöht werden. Über die Gliederung des Haushalts in **Produktbereiche, Produktgruppen** und Produkte soll eine ergebnis- und wirkungsorientierte Steuerung der kommunalen Leistungen und ihrer nachhaltigen Finanzierung ermöglicht werden.

Die Auffassung von **Aufgaben und Zielen der Haushaltswirtschaft** der öffentlichen Hand hatte sich in den letzten Jahrzehnten vor der Einführung des NKF bereits grundlegend gewandelt. Die fiskalische Betrachtungsweise des öffentlichen Haushalts, wie sie den Anschauungen der klassisch-liberalen Finanzwirtschaft der Jahrhundertwende (des 19. auf das 20. Jahrhundert) entsprach, ging von der Struktur der öffentlichen Hand als Träger überwiegend hoheitlicher Aufgaben aus. Mit der Entwicklung zum Wirtschafts- und Sozialstaat und mit dem ständig steigenden Anteil der öffentlichen Hand am Bruttosozialprodukt musste das Haushaltsrecht mit neuen Gestaltungsmöglichkeiten und modernen Formen dem Wandel in politischer, wirtschaftlicher, technischer und gesellschaftlicher Hinsicht Rechnung tragen. Neben der Reform des materiellen Haushaltsrechtes gehören hierzu insbesondere im Hinblick auf unseren föderativen Staatsaufbau und den dezentralisierten Verwaltungsaufbau vor allem die Koordinierung der öffentlichen Haushaltsplanungen und die stärkere Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte sowie die Möglichkeit, über finanz- und konjunkturpolitische Maßnahmen auf die gesamtwirtschaftliche und gesellschaftliche Entwicklung Einfluss zu nehmen.

Die umfassende Neuordnung des öffentlichen Haushaltswesens wurde im staatlichen Bereich durch das 15. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 8.6.1967 (BGBl. S. 581) eingeleitet und durch das Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8.6.1967 (BGBl. I S. 582, zuletzt geändert durch Artikel 267 der Verordnung vom 31. August 2015,

BGBI. I S. 1474) fortgesetzt. Mit der verfassungsrechtlichen Absicherung des Grundsatzes, dass Bund und Länder bei ihrer Haushaltswirtschaft den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen haben, und mit der Einführung eines neuen konjunkturpolitischen Instrumentariums wurden Haushalts- und Wirtschaftspolitik miteinander verknüpft. Gleichzeitig wurde für den staatlichen Bereich die mittelfristige Finanzplanung eingeführt, durch die die isolierte Betrachtung der Haushalte der einzelnen Gebietskörperschaften abgelöst und durch eine längerfristige, aufeinander abgestimmte Haushaltsbetrachtung ersetzt wurde. Dazu gehört auch der Gedanke der **Nachhaltigkeit** (vgl. Kapitel 5.1.1).

Die Philosophie des neuen kommunalen Haushaltsrechts ist eng verbunden mit den Leitgedanken des sogenannten **Neuen Steuerungsmodells**, aber nicht identisch.

Die Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmodernisierung (KGSt) hatte 1993 mit ihrem Bericht 5/1993 eine breite Bewegung zur grundlegenden Reform der Kommunalverwaltungen ausgelöst, die den Boden für die Reform des Haushaltsrechts bereitete.

Das Neue Steuerungsmodell zielte auf den Aufbau einer unternehmensähnlichen, dezentralen Führungs- und Organisationsstruktur. Die Kernelemente dieser Struktur sind:

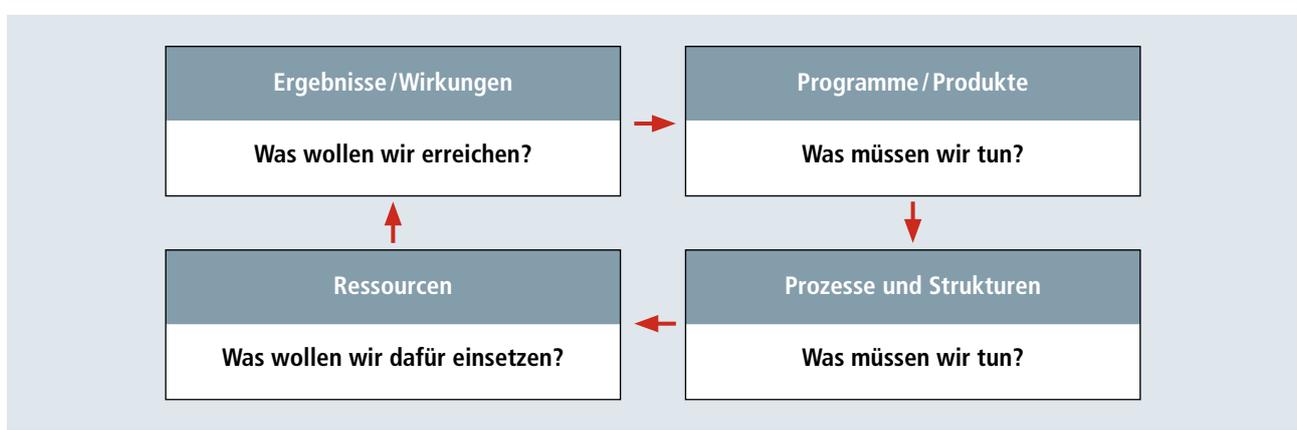
- klarere Verantwortungsabgrenzung zwischen Politik und Verwaltung,
- Führung durch das Setzen von Rahmenbedingungen und durch Leistungsabsprachen (Zielvereinbarungen, Kontraktmanagement),

- dezentrale Gesamtverantwortung im Fachbereich (Budgetierung),
- Berichtswesen,
- Steuerung durch Controlling (Ziele und Kennzahlen),
- Wechsel von der Input- zur Output- und Wirkungsteuerung auf der Basis definierter Produkte,
- produktorientierte Kosten- und Leistungsrechnung,
- ein neues Haushalts- und Rechnungswesen (NKF),
- interkommunale Vergleiche als Wettbewerbsersatz.

Zunächst sollte gefragt werden, welche Ergebnisse und Wirkungen (zum Thema Ziele siehe die Ausführungen unter 5.9) erreicht werden sollen. Im zweiten Schritt erfolgt eine Festlegung der dafür notwendig erachteten Maßnahmen und Programme. Erst dann wird der Einsatz der Ressourcen geplant und festgelegt, wie die möglichst optimale Durchführung aussehen soll.

Mag zu Beginn der Reformdebatte noch das Ziel der Umwandlung der Kommunalverwaltungen in Dienstleistungsunternehmen im Vordergrund gestanden haben, so hat der Prozess durch die sich verschärfenden Zwänge zu wirtschaftlichem Verwaltungshandeln zunächst zusätzliche Dynamik bekommen. Mancherorts haben sich Sparzwänge aber auch kontraproduktiv auf den Reformprozess ausgewirkt. Galt zwar früher schon, dass die Haushaltswirtschaft sparsam und wirtschaftlich zu führen war, so wird der Wirtschaftlichkeit des Handelns der öffentlichen Verwaltung als grundlegende Zweck-Mittel-Relation im Neuen Steuerungsmodell eine Bedeutung zugemessen, die die traditionellen Ziele der Gesetzmäßigkeit und der Gemeinwohlverpflichtung im Rahmen der sozialstaatlichen Daseinsvorsorge zunächst etwas in den

### Strategisches Management: Zielfelder/Leitfragen nach KGSt



Quelle: KGSt

Hintergrund haben treten lassen. Mit der Entwicklung qualitätsorientierter Ziele und dem Gedanken der wirkungsorientierten Steuerung sind jedoch wieder stärker inhaltlich Aspekte in den Vordergrund getreten.<sup>4</sup>

Die KGSt hat 2013 mit dem Bericht 5/2013 Kommunales Steuerungsmodell (KSM) die Grundgedanken des NSM weiterentwickelt. Anliegen auch des KSM ist es, die in Verwaltungen traditioneller Art festgestellte Übersteuerung durch Einzelanweisungen und zentrale Ressourcenverwaltung im Kernbereich ebenso abzubauen wie die allenthalben nach wie vor zu beobachtende Untersteuerung in der Beteiligungsverwaltung.

In den letzten Jahren ist jedoch eine gewisse Ernüchterung eingetreten. Denn es hat sich gezeigt, dass durch das Neue Steuerungsmodell kaum kurzfristige Haushaltskonsolidierungseffekte erwartet werden können. Da das Neue Steuerungsmodell auf die Veränderung der Strukturen in der Verwaltung zielt und nicht auf zentralistisch angeordnete Sparmaßnahmen wie pauschale Mittelkürzungen und Haushalts- oder Wiederbesetzungssperren ist mit seiner Einführung auch ein Kulturwandel verbun-

den, der ein sichtbares Engagement der Verwaltungsführung benötigt.

Es wird auch zu Recht darauf hingewiesen, dass die Kommunen gezwungen sind, ihre Arbeitsweise und ihre Organisation laufend auf neue Herausforderungen einzustellen. Sie werden auch in Zukunft eine Modernisierungsbaustelle sein, wie es Prof. Gerhard Banner in einem Referat auf einer Tagung für leitende Führungskräfte der Stadt Karlsruhe am 15. Juni 2007 mit untenstehender Abbildung plastisch dargestellt hat.

Die gegenwärtige Entwicklung mit einem Schlagwort zu beschreiben, ist schwierig. Derzeit spielen die Erweiterungen der **Kommunikation** und **Kooperation** durch die **Digitalisierung** eine wesentliche Rolle. Sie haben jetzt schon deutliche Auswirkungen auf den öffentlichen Diskurs. Ob über die reine Nutzung der technischen Möglichkeiten hinaus auch ein neues Führungsverständnis etabliert werden wird, ist noch nicht absehbar.

Vor allem die im Verhältnis zum gesellschaftlichen Reichtum<sup>5</sup> nach wie vor schlechte Finanzlage der öffentlichen

### Leitbild-Erweiterung der Kommunen



Quelle: Gerhard Banner

<sup>4</sup> Eine kritische Bilanz des Neuen Steuerungsmodells ziehen Bogumil, Jörg, Grohs, Stephan, Kuhlmann, Sabine und Ohm, Anna K.: Zehn Jahre Neues Steuerungsmodell – Eine Bilanz kommunaler Verwaltungsmodernisierung, Berlin 2007; vgl. auch KGSt-Bericht 2/2007: Das Neue Steuerungsmodell: Bilanz der Umsetzung; die Gegenposition zu Holtkamp vertritt Banner, Gerhard: Logik des Scheiterns oder Scheitern an der Logik?, dms – der moderne staat – Zeitschrift für Public Policy, Recht und Management Heft 2/2008, S. 447–455.

<sup>5</sup> Das Geldvermögen der Menschen in Deutschland ist Ende 2016 auf ein Rekordniveau gestiegen. Das Vermögen der privaten Haushalte in Form von Bargeld, Wertpapieren, Bankeinlagen sowie Ansprüchen an Versicherungen betrug 5.586 Mrd. Euro = 5,58 Billionen Euro, wie die Deutsche Bundesbank mitteilte.

Haushalte insgesamt<sup>6</sup>, die sich u. a. in maroder öffentlicher Infrastruktur spiegelt, wird neue Lösungen der Finanzierung erforderlich machen,<sup>7</sup> auch wenn die Finanzlage der Kommunen durchaus differenziert zu betrachten ist. Der Finanzreport 2019 der Bertelsmann Stiftung konstatiert: „In den Jahren 2017 und 2018 erreichten die Kommunen bundesweit einen Überschuss von 18 Mrd. Euro. Selbst in den langjährigen Krisenländern NRW, Rheinland-Pfalz und dem Saarland verbesserten sich die Zahlen deutlich. Die Kassenkredite sanken erstmals seit Jahrzehnten deutlich. Dieser Erfolg basiert jedoch auf einer außergewöhnlichen Konjunktur und umfangreichen Hilfen des Bundes. In den schwachen Kommunen sind die Haushalte weiterhin fragil. Eine Eintrübung der Wirtschaftslage wird dort die Erfolge zunichtemachen. Die Länder sind gefordert, im aktuell günstigen Umfeld das finanzielle Fundament der Kommunen zu stärken, neue Lasten zu vermeiden und Lösungen für die noch bestehenden Kassenkredite zu finden.“

Bei der Umstellung auf das Neue Kommunale Finanzmanagement stand die technische Bewältigung der **Umstellung des Rechnungsstils** von der Kameralistik auf die Doppik vielerorts im Vordergrund. Trotz immer wieder aufflammender kritischer Debatten wird es ein Zurück zur Kameralistik nicht geben.<sup>8</sup> Schließlich verwirklicht die kom-

munale **Doppik** wie kein anderes System den ökonomischen und fiskalischen Aspekt des **Grundsatzes der Nachhaltigkeit**. Im Zusammenhang mit dem Haushaltsrecht spricht man vom Grundsatz der **Generationengerechtigkeit**, wonach künftige Generationen nicht die konsumtiv verursachten Schulden ihrer Eltern und Großeltern tragen sollen. Die Nachhaltigkeit kommt besonders durch die Berücksichtigung der Abschreibungen und der künftigen Pensionsverpflichtungen zur Geltung.

Als neue Leitidee wird seit Jahren in kommunaler Abwandlung des Gedankens des aktivierenden Staates die Bürgerkommune propagiert, die auf ein stärkeres Engagement der Bürgerschaft abzielt, aber auch für Kommunen neue Elemente wie etwa kommunale Leistungsversprechen und einen **Bürgerhaushalt**<sup>9</sup> enthält. Auffallend ist, dass die Idee der Bürgerhaushalte zunächst vor allem in Kommunen aufgegriffen worden ist, die unter erheblichen Haushaltsproblemen zu leiden haben.

Allerdings sind die Beteiligungsquoten in den bisher praktizierten Verfahren eher rückläufig. Ob der immer selbstverständlicher werdende Umgang vieler Menschen mit den sogenannten Social Media hier neue Chancen eröffnet, lässt sich noch nicht sagen.

<sup>6</sup> Nach Mitteilung des Statistischen Bundesamtes (Destatis) vom 03.08.2017 war der Öffentliche Gesamthaushalt (Bund, Länder, Gemeinden/Gemeindeverbände und Sozialversicherung einschließlich aller Extrahaushalte) zum Jahresende 2016 mit 2.005,6 Mrd. Euro = 2 Billionen Euro verschuldet. Die Verschuldung entspricht einer Pro-Kopf-Verschuldung von 24.407 Euro.

<sup>7</sup> Nach einer Umfrage des Städtetags aus dem Jahr 2016 lag der kommunale Investitionsstau bei 136 Mrd. Euro. Seither ist ein Rückgang des Investitionsstaus zu verzeichnen.

<sup>8</sup> Das Tempo der Einführung war recht unterschiedlich. In Bayern, Thüringen und Schleswig-Holstein haben die Kommunen ein Wahlrecht, ob sie bei der herkömmlichen Kameralistik bleiben oder ihr Rechnungswesen auf die doppelte kommunale Buchführung umstellen. In Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Bremen und Hamburg ist die Umstellung abgeschlossen. Schlusslicht ist das Land Baden-Württemberg, wo die Städte und Gemeinden noch bis 2020 Zeit zur Umstellung haben. Zur Reformbedürftigkeit des neuen Kommunalen Finanzmanagements vgl. Knirsch, Hanspeter und Jürgens, Andreas: Brauchen wir ein neues NKF?, GemHH 10/2016, S. 224 ff.

<sup>9</sup> Eine Übersicht über die Entwicklung von Bürgerhaushalten gibt die Website [www.buergerhaushalt.org](http://www.buergerhaushalt.org).

## 5.1 Haushaltsgrundsätze

### 5.1.1 Stetige Aufgabenerfüllung

Wichtigster Haushaltsgrundsatz ist die **Sicherstellung einer stetigen Aufgabenerfüllung**. So ist in § 75 Abs. 1 GO NRW hinterlegt, dass die Gemeinden ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen haben, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist.<sup>1</sup> Bereits nach altem Recht war der Rat verpflichtet, darauf zu achten, dass der Haushaltsplan die Mittel bereitstellt, die erforderlich sind, um die der Gemeinde durch Gesetz übertragenen Aufgaben ausreichend zu erfüllen. Mit dem am Grundsatz der **Erhaltung des kommunalen Eigenkapitals**<sup>2</sup> orientierten neuen Haushaltsrecht wird verstärkt die Notwendigkeit einer stetigen Aufgabenerfüllung betont. Obwohl der Begriff der **Nachhaltigkeit** nicht explizit verwendet wird, gehört dieser Grundsatz dennoch zu den Kernmerkmalen des neuen Haushaltsrechts. Die Verpflichtung zur Darstellung des vollständigen Ressourcenverbrauchs dient seiner Umsetzung. Es genügt also heute nicht, die Haushaltswirtschaft nur auf die Erfüllung der Aufgaben des laufenden Haushaltsjahres auszurichten, vielmehr müssen auch die Bedürfnisse kommender Jahre so berücksichtigt werden, dass deren Erfüllung realistisch ist.

Die Planung der Haushaltswirtschaft wird dem Erfordernis einer stetigen Aufgabenerfüllung nur dann gerecht, wenn die Erträge auf Dauer ausreichen, um sowohl die konsumtiven Aufwendungen als auch die Investitionen und die **Abschreibungen auf das Anlagevermögen**

sowie die **künftigen Pensionszahlungen** zu finanzieren. Der Grundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung wird zu Recht als vorrangig gegenüber den anderen Haushaltsgrundsätzen eingestuft. Auf die Art der Aufgaben kommt es im Übrigen nicht an. Der Grundsatz der Aufgabensicherung bezieht sich sowohl auf **freiwillige Selbstverwaltungsaufgaben** und **Selbstverwaltungspflichtaufgaben** als auch auf den gesamten **übertragenen Wirkungsbereich**. Auch wenn die Gemeinde vertragliche Verpflichtungen zu erfüllen hat, muss sie die dazu erforderlichen Mittel bereitstellen.

Durch die Betonung des Grundsatzes der stetigen Aufgabenerfüllung wird zugleich deutlich, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht primär erwerbswirtschaftlichen Zielen dienen darf. In erster Linie hat die Gemeinde die ihr obliegenden Aufgaben zum Wohle ihrer Bürger\_innen zu erfüllen. Das schließt jedoch nicht aus, dass sie ihr Vermögen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten verwaltet und Ertrag bringend einsetzt. So sieht beispielsweise § 90 Abs. 2 GO NRW vor, dass das Vermögen pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten ist. Für Geldanlagen soll ein angemessener Ertrag erwirtschaftet werden. Die Ertragserzielung sollte aber niemals Selbstzweck gemeindlichen Vermögens sein. Im Zweifelsfalle hat daher der Grundsatz der Aufgabenerfüllung vor einer möglichen Vermehrung des Gemeindevermögens Vorrang. Dementsprechend darf auch Vermögen nur veräußert werden, wenn es in absehbarer Zeit nicht zur Aufgabenerfüllung gebraucht wird.

<sup>1</sup> Entsprechende Formulierungen finden sich auch in den anderen Gemeindeordnungen; vgl. zum Beispiel 77 Abs. 1 Gemeindeordnung Baden-Württemberg, § 92 Abs. 1 Hessische Gemeindeordnung, § 110 Abs. 1 Niedersächsisches Kommunalverfassungsgesetz.

<sup>2</sup> Das Eigenkapital errechnet sich aus der Differenz zwischen dem Vermögen und den Verbindlichkeiten.

### 5.1.2 Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Effizienz

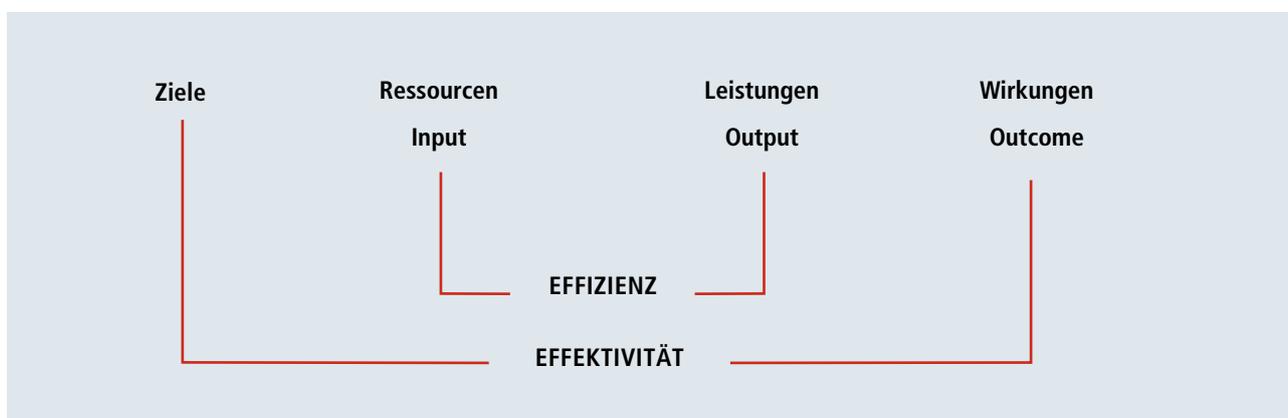
Schon vor Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements war das **Gebot sparsamer und wirtschaftlicher Haushaltsführung** ein allgemeiner und verbindlicher Haushaltsgrundsatz. Mit der zusätzlichen Aufnahme des Begriffs der **Effizienz** in den Katalog der allgemeinen Haushaltsgrundsätze wurde die **Neuausrichtung der Haushaltswirtschaft** von der Inputsteuerung über die Outputsteuerung zur Wirkungssteuerung unterstrichen. Während der Begriff der Sparsamkeit nur die traditionelle Ausgabenseite (Input) im Blick hat, gebietet das Prinzip der Wirtschaftlichkeit, stets die günstigste Relation zwischen dem verfolgten Zweck und den einzusetzenden Mitteln (Output) anzustreben.

Das Maß an Wirtschaftlichkeit wird also von zwei Variablen bestimmt, nämlich dem Ressourceneinsatz und den erbrachten Leistungen, dem Ergebnis. So kann die Wirtschaftlichkeit auf zwei Wegen gesteigert werden: Zum einen durch die Verringerung des Ressourceneinsatzes bei gleichbleibendem Ergebnis, zum anderen durch ein besseres Ergebnis bei gleichbleibendem Ressourceneinsatz – und damit durch eine verbesserte Effizienz. So soll außerdem dazu beigetragen werden, die neue Steuerung mit zeitbezogenen Ziel- und Finanzvorgaben in der Praxis umzusetzen. Mit dem Grundsatz der Effizienz lassen sich die in den Kommunalhaushaltsverordnungen (KomHVO) enthaltenen Verpflichtungen der produktorientierten Definition von Zielen und Kennzahlen zur Messung des

Zielerreichungsgrades begründen (vgl. zum Beispiel § 4 Abs. 2 KomHVO; § 4 Abs. 7 Kommunalhaushalts- und -kassenverordnung – KomHKV des Landes Niedersachsen und die Ausführungen unter 5.10). Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit gilt unstrittig für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde und ist bei jeder einzelnen Maßnahme zu beachten. Das gleiche Prinzip wird man auch auf den neu aufgenommenen Begriff der Effizienz anwenden müssen.

Aufsichtsbehörden und Rechtsprechung müssen überprüfen, ob die Kommunen die drei Grundsätze der Haushaltsführung einhalten. Allerdings ist zu beachten, dass es sich in allen drei Fällen (Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit, Effizienz) um unbestimmte Rechtsbegriffe handelt. Dementsprechend haben die Räte bei der Beschlussfassung über den Haushalt einen Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum, in den die Aufsichtsbehörde nach der Rechtsprechung der Oberverwaltungsgerichte nur eingreifen darf, wenn dieser in nicht mehr vertretbarer Weise ausgeübt wird. Ein Einschreiten der Kommunalaufsicht zur Durchsetzung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit setzt voraus, dass die Gemeinde den ihr bei der Anwendung dieses Grundsatzes zustehenden Entscheidungsspielraum in nicht mehr vertretbarer Weise überschritten hat. Diese Begrenzung für ein Einschreiten der Kommunalaufsicht gilt auch für die Überprüfung der Effizienz des Einsatzes gemeindlicher Haushaltsmittel unabhängig davon, um welche Art von Aufgaben es sich handelt.

#### Wirtschaftlichkeit



Quelle: Hanspeter Knirsch

### 5.1.3 Berücksichtigung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts

Nach § 75 Abs. 1 Satz 3 GO NRW hat die Gemeinde bei der Planung und Durchführung ihrer Haushaltswirtschaft den **Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung** zu tragen. Ähnliche Formulierungen sehen auch andere Gemeindeordnungen vor.<sup>3</sup> Dieser Grundsatz wurde in den 1970er-Jahren in das gemeindliche Haushaltsrecht aufgenommen. Er beruht auf dem Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8.6.1967, wonach Bund und Länder bei ihren wirtschafts- und finanzpolitischen Maßnahmen die Erfordernisse des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts zu beachten haben (vgl. hierzu Art. 109 Abs. 2 GG). Das bedeutet, dass alle Maßnahmen so zu treffen sind, dass sie im Rahmen der marktwirtschaftlichen Ordnung gleichzeitig zur Stabilität des Preisniveaus, zu einem hohen Beschäftigungsstand und zu außenwirtschaftlichem Gleichgewicht bei stetigem und angemessenem Wirtschaftswachstum beitragen. Die Länder haben ihrerseits darauf hinzuwirken, dass die Haushaltswirtschaft der Gemeinden und Gemeindeverbände den konjunkturpolitischen Erfordernissen entspricht. In der Praxis erweist sich die Beachtung dieses Grundsatzes vor allem für die Gemeinden in der sogenannten vorläufigen Haushaltsführung (Nothaushaltsrecht) als undurchführbar, weil deren Kreditaufnahme strikten Restriktionen unterliegt.

### 5.1.4 Haushaltsausgleich

Der allgemeine haushaltswirtschaftliche **Grundsatz des Haushaltsausgleichs** ist in der Vergangenheit mehrfach verändert worden. Die Gemeinden sind jedoch seit jeher verpflichtet, alle Maßnahmen zur Abwendung eines Defizits zu ergreifen, um den Haushaltsausgleich zu gewährleisten. Dies konnte im Einzelfall einen Rückgriff auf die Vermögenssubstanz einschließen, mit dem man sich notfalls über die Runden retten konnte.

Mit dem neuen Haushaltsrecht ist das **Gebot des Haushaltsausgleichs** neu definiert worden. Unter den Bundesländern gibt es Abweichungen in den grundlegenden Begriffsdefinitionen, was eine Verständigung über die Ländergrenzen hinaus erschwert. Allerdings machen alle Bundesländer in ihren an der Doppik des Handelsgesetzbuches (HGB) ausgerichteten Grundsätzen des neuen Haushaltsrechts den Haushaltsausgleich am **Ergebnishaushalt** fest. Ferner gilt überall das Prinzip der Gesamtdeckung, wonach alle Erträge zur Deckung aller Aufwendungen dienen.

Der Haushalt muss in Planung und Rechnung ausgeglichen sein.<sup>4</sup> Er ist ausgeglichen, wenn der **Gesamtbetrag der Erträge** die Höhe des **Gesamtbetrags der Aufwendungen** erreicht oder übersteigt.<sup>5</sup> Im Unterschied zum kameralen Rechnungsstil sind also nicht die Einnahmen und Ausgaben maßgeblich. Entscheidend für den Haushaltsausgleich ist nicht der Geldfluss, sondern der Ressourcenverbrauch. Der Haushaltsausgleich knüpft dementsprechend nicht an den Finanzplan und die Finanzrechnung, sondern an den **Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung** an. Einzelne Bundesländer fordern zusätzlich, dass auch der Finanzplan ausgeglichen sein muss.<sup>6</sup>

Nicht zahlungswirksame Wertminderungen des Vermögens (Abschreibungen) werden ebenso im Jahr der Entstehung berücksichtigt wie erst in der Zukunft zahlungswirksame Verpflichtungen in Form von Pensionen (Pensionsverpflichtungen). Andererseits stellen Tilgungsleistungen keinen den Haushaltsausgleich belastenden Aufwand dar, da diesem Mittelabfluss eine gleichzeitige Verminderung der Verbindlichkeiten gegenübersteht. Man bezeichnet derartige Positionen deshalb als nicht ergebniswirksam. Abschreibungsfähige Investitionen werden im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung nicht mit der Investitionssumme erfasst, sondern nur in Höhe des unter Berücksichtigung der Nutzungsdauer ermittelten Aufwands in Form der Abschreibung. Errichtet die Gemeinde beispielsweise ein Gebäude, so werden im **Ergebnisplan** nicht die Baukosten insgesamt veranschlagt, sondern nur die auf das jeweilige Jahr entfallende **Abschreibung**. Im **Finanzplan** wird dagegen die auf das Haushaltsjahr entfallende **Investitionssumme** erfasst.

<sup>3</sup> Vgl. zum Beispiel § 92 Abs. 1 der Hessischen Gemeindeordnung.

<sup>4</sup> Das gilt außer in Nordrhein-Westfalen auch in den Bundesländern Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen-Anhalt und Thüringen, wobei teilweise mit Soll-Vorschriften gearbeitet wird.

<sup>5</sup> Einzelne Bundesländer differenzieren zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen. Als außerordentliche Erträge gelten beispielsweise die Erträge aus Vermögensveräußerungen.

<sup>6</sup> Schwarting, Gunnar: Der Kommunale Haushalt, 5. Auflage, Berlin 2019, S. 306 ff.

Werteverzehr in Form von Abschreibungen und Wertzuwachs in Form von Erträgen werden jeweils der Rechnungsperiode ihrer Verursachung zugerechnet. Damit verwirklicht das Neue Kommunale Finanzmanagement die Zielsetzung der vollständigen Erfassung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs.

Die Veräußerung von Vermögen zum Zwecke des Haushaltsausgleichs macht also nur noch dann Sinn, wenn so die Ergebnisrechnung dauerhaft entlastet wird, also beispielsweise mit der Veräußerung gleichzeitig eine bisher wahrgenommene unrentierliche Aufgabe entfällt. Ferner kann die Vermögensveräußerung sinnvoll sein, wenn der Veräußerungserlös über dem Buchwert liegt und der Erlös zur Tilgung von Schulden eingesetzt und so die Zinslast dauerhaft vermindert wird.

Die laufenden **Einzahlungen** und **Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit** geraten deswegen nicht aus dem Blick. Sie werden ebenso wie die **Investitionen** in voller Höhe im **Finanzplan** dargestellt. Die jederzeitige Zahlungsfähigkeit ist durch eine angemessene **Liquiditätsplanung** sicherzustellen. Sie ist aber nicht Maßstab für den Haushaltsausgleich. Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen kann die Gemeinde Kredite bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen. Diese sogenannten **Liquiditäts- oder Kassenkredite** dürfen nicht zur Finanzierung laufender Aufwen-

dungen oder zur Finanzierung von Investitionen verwendet werden. Gegen diesen Grundsatz wird seit den 1990er-Jahren vielerorts massiv verstoßen. Hintergrund sind andauernde strukturelle Defizite, die Verlockungen günstiger Kreditkonditionen im kurzfristigen Bereich sowie eine Kommunalaufsicht, der die Durchsetzung gesetzlicher Vorgaben offensichtlich schwerfällt.<sup>7</sup>

Trotz eines leichten Rückgangs der kommunalen Schulden seit 2016 bewegen sich die Kassenkredite nach wie vor auf einem hohen Niveau, wobei es große regionale Unterschiede gibt. Rheinland-Pfalz, das Saarland und Nordrhein-Westfalen sind die Bundesländer, die von diesem Umstand am meisten betroffen sind.

Das Volumen der Kredite zur Liquiditätssicherung belief sich in Nordrhein-Westfalen zum Ende des Jahres 2017 mit sinkender Tendenz auf knapp über 23 Mrd. Euro.<sup>8</sup>

Da auch die Kredite zur Liquiditätssicherung zu den Verbindlichkeiten der Gemeinde zählen, führt ihre ständige Erhöhung zu einer fortlaufenden Verminderung des Eigenkapitals. Gelingt einer Gemeinde der Haushaltsausgleich dauerhaft nicht, führt dies allmählich zu einem vollständigen Verzehr des Eigenkapitals. Kann kein Eigenkapital mehr ausgewiesen werden, ist die Gemeinde überschuldet. Obwohl eine solche Überschuldung verboten ist, konnten zum Beispiel in NRW im Jahr 2010 35 Kommu-

Entwicklung der kommunalen Schulden 2007–2017 (in Mrd. Euro)



Quelle: Kommunaler Finanzreport 2019 der Bertelsmann Stiftung

<sup>7</sup> Zur Ursachenanalyse vgl. Banner, Gerhard: Kommunale Selbstverwaltung ohne kommunale Selbstverantwortung, in: Remmert, Barbara und Wehling, Hans-Georg (Hrsg.): Die Zukunft der kommunalen Selbstverwaltung, Stuttgart 2012; vgl. auch Knirsch, Hanspeter: Rückendeckung für die Kommunalaufsicht, GemHH 2/2016, S. 28 ff.

<sup>8</sup> Kritisch Banner a.a.O., S. 43 f.

nen kein Eigenkapital mehr ausweisen oder standen unmittelbar davor.<sup>9</sup> Aufgrund zusätzlicher Finanzhilfen des Landes und eigener Anstrengungen hat sich die Zahl der überschuldeten Kommunen seither deutlich vermindert. Das gilt auch für andere Bundesländer<sup>10</sup>, wo es andere Formen der Entschuldungshilfe gibt. Laut dem 2. Evaluationsbericht zum NRW-Stärkungspakt Stadtfinanzen ist die Zahl der überschuldeten Kommunen in NRW 2016 auf 8 zurückgegangen.

### 5.1.5 Ausgleichsrücklage

Die nordrhein-westfälische Gemeindeordnung und die Gemeindeordnung für das Saarland weisen bei der Bildung des Eigenkapitals im Rahmen der Eröffnungsbilanz eine Besonderheit aus, die für den Nachweis des Haushaltsausgleichs von Bedeutung ist und deshalb an dieser Stelle angesprochen werden muss.

Der Haushaltsausgleich gilt nach § 75 Abs. 2 Satz 2 GO NRW als erreicht, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der **Ausgleichsrücklage** gedeckt werden können. Es handelt sich um eine **gesetzliche Fiktion**. Sinn dieser Regelung ist es, den Gemeinden eine gewisse Flexibilität einzuräumen, denn solange der Ausgleich erreicht wird, besteht kein Anlass für aufsichtsbehördliches Handeln. Gedacht war diese Fiktion vor allem für die Phase des Übergangs vom kameralen zum doppischen System. Jede rechnerische Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage führt gleichwohl zu einer Verringerung des Eigenkapitals. Wenn das **Eigenkapital** insgesamt aufgebraucht ist, ist die Gemeinde überschuldet (§ 75 Abs. 7 Satz 2 GO NRW).

Die **Ausgleichsrücklage** ist nach Abs. 3 Satz 1 ein besonderer Posten des Eigenkapitals. Das Gesetz geht davon aus, dass eine Verringerung des Eigenkapitals, die sich im Rahmen der Ausgleichsrücklage bewegt, nicht die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde gefährdet. Es treten insofern keine Rechtsfolgen ein, was vielerorts zu einem Gewöhnungseffekt im Hinblick auf den Eigenkapitalverzehr geführt hat.

### 5.1.6 Sicherung der Liquidität und der Finanzierung von Investitionen

Ein weiterer allgemeiner Haushaltsgrundsatz ist die Verpflichtung der Gemeinde, die jederzeitige Liquidität und die Finanzierung von Investitionen sicherzustellen (§ 75 Abs. 6 GO NRW). Die Liquidität ergibt sich grundsätzlich aus dem Finanzplan, in dem die **Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit** sowie die Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit einschließlich der dafür notwendigen **Aufnahme von Krediten** und deren **Tilgung** (vgl. § 3 KomHVO) erfasst werden. Die Aufnahme und die Tilgung von Krediten werden ausschließlich im Finanzplan dargestellt, weil sie ergebnisneutral sind, während die Zinsen sowohl im Finanzplan als auch im Ergebnisplan zu berücksichtigen sind. Zur Sicherstellung der unterjährigen Liquidität hat die Gemeinde gemäß § 89 Abs. 1 GO NRW eine angemessene Liquiditätsplanung durchzuführen. Diese Verpflichtung wird in § 31 Abs. 6 KomHVO NRW noch einmal unterstrichen, wobei vor allem die zeitliche Verteilung der Einzahlungen und Auszahlungen und der Bestand an liquiden Mitteln zum jeweiligen Zahlungszeitpunkt maßgeblich sind. Bei der Ausgestaltung der Liquiditätsplanung müssen die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung gemäß § 77 GO NRW sowie die Grundsätze für die Kreditaufnahme (§§ 86 und 89 Abs. 2 GO NRW) beachtet werden.

Die **Kredite zur Liquiditätssicherung** nannte man früher **Kassenkredite**.<sup>11</sup> Der Höchstbetrag dieser Kredite wird vom Rat in der Haushaltssatzung jedes Jahr neu festgesetzt. Sie sind nicht Bestandteil des Finanzplans. Sie berühren daher auch nicht den Rahmen für Kredite für Investitionen. In der **Bilanz** sind jedoch die sich aus aufgenommenen Kassen- bzw. Liquiditätskrediten ergebenden Zahlungsverpflichtungen als **Verbindlichkeiten** darzustellen. Steigende Kassenkredite vermindern das Eigenkapital und können zur Überschuldung führen. Die Zinszahlungen für Kredite zur Liquiditätssicherung belasten die Ergebnisrechnung.

<sup>9</sup> Dies führte u. a. dazu, dass das Land NRW gezielte Entschuldungshilfen im Rahmen des sogenannten Stärkungspakts Stadtfinanzen bereitstellt. Ähnliche Maßnahmen sind in Hessen und Rheinland-Pfalz ergriffen worden.

<sup>10</sup> Zum Beispiel Niedersachsen und Hessen.

<sup>11</sup> In einigen Bundesländern wird diese Bezeichnung nach wie vor benutzt, vgl. zum Beispiel § 89 Abs. 2 GO BW.

### 5.1.7 Verbot der Überschuldung

Das Haushaltsrecht der Kameralistik kannte den Begriff der Überschuldung nicht. Er ist mit dem am kaufmännischen Rechnungswesen des HGB orientierten NKF in die Gemeindeordnung aufgenommen worden. Überschuldung liegt gemäß § 19 Insolvenzordnung (InsO) im Zivilrecht vor, wenn das **Vermögen des Schuldners** die bestehenden **Verbindlichkeiten** nicht mehr deckt. Da Gemeinden nach § 128 Abs. 2 GO NRW nicht insolvenzfähig sind, müssen im Falle der Überschuldung andere Rechtsfolgen eintreten. Nach § 75 Abs. 7 Satz 2 GO NRW<sup>12</sup> ist die Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht ist. Ähnliche Formulierungen finden sich auch in den anderen Bundesländern. So lautet beispielsweise § 3 Abs. 4 des Thüringischen NKF-Gesetzes vom 19. November 2008:

„Die Gemeinde darf sich nicht überschulden. Sie ist überschuldet, wenn nach der Haushaltsplanung das Eigenkapital zum Ende des Haushaltsjahres aufgebraucht sein wird oder in der Bilanz ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag auszuweisen ist.“

Allgemein lässt sich festhalten, dass Überschuldung dann gegeben ist, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung übersteigen. Bei Überschuldung, weist das Eigenkapital einen negativen Betrag auf, der als Summe aus den Ansätzen der Bilanzpositionen „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-fehlbetrag“ zu ermitteln ist. §44 Abs. 7 KomHVO NRW schreibt vor, dass der entsprechende Betrag auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen ist, da in der Bilanz die Summe der Aktiva immer identisch sein muss mit der Summe der Passiva.

Wird in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung einer Gemeinde sichtbar, dass die Entwicklung auf einen **Verzehr der allgemeinen Rücklage** im Haushaltsjahr oder in einem der drei folgenden Planjahre hinausläuft, tritt unmittelbar oder mittelbar über Verfügungen der Aufsichtsbehörde als Rechtsfolge die Verpflichtung zur

Aufstellung eines **Haushaltssicherungskonzepts** nach § 76 Abs. 1 GO NRW ein. Darauf wird weiter unten gesondert eingegangen.

### 5.1.8 Grundsatz der Öffentlichkeit

Der Grundsatz der Öffentlichkeit ist ein elementarer Verfahrensgrundsatz des kommunalen Haushaltsrecht. Die Öffentlichkeit der Sitzungen parlamentarischer und kommunaler Vertretungen ist einer der wichtigsten Grundsätze unserer demokratischen Staatsordnung.<sup>13</sup> Damit hat jede Einwohnerin und jeder Einwohner das Recht, als Zuhörer\_in an den Sitzungen der Gremien teilzunehmen. Für die Beratung und Beschlussfassung in allen Angelegenheiten des Haushalts ist ein Ausschluss der Öffentlichkeit unzulässig. Das gilt auch für den Stellenplan. Anders als bei der Beratung über einzelne personalwirtschaftliche Maßnahmen spielt hier der Datenschutz keine Rolle. Auch der beschlossene Haushalt ist ein öffentliches Dokument, das für jedermann zur Einsichtnahme zur Verfügung stehen muss. In der nordrhein-westfälischen Gemeindeordnung ist dies in § 80 Abs. 6 ausdrücklich normiert. Aber auch in anderen Bundesländern wird man die Einsichtnahme kaum verweigern können.

In Nordrhein-Westfalen gilt zusätzlich, dass auch der Entwurf der Satzung mit allen Anlagen während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme zur Verfügung zu halten ist. Die meisten Kommunen sind dazu übergegangen, den Entwurf und später den beschlossenen Haushalt komplett ins Internet zu stellen. Die Kommunen, die freiwillige Beteiligungsverfahren nach den Grundsätzen eines **Bürgerhaushalts** eröffnen, nutzen auch die technischen Möglichkeiten der sogenannten sozialen Netzwerke wie Facebook oder Twitter, um Interesse am kommunalen Haushalt zu wecken. Am Budgetrecht des Rates ändert jedoch eine noch so weit gehende Beteiligung der Öffentlichkeit am Haushaltsverfahren nichts. Dem Budgetrecht steht im Übrigen eine Budgetpflicht gegenüber. Beschließt der Rat den Haushalt nicht rechtzeitig und kann die Satzung nicht rechtzeitig bekannt gemacht werden, gelten solange die Grundsätze der vorläufigen Haushaltsführung (siehe 5.3.4) mit erheblichen Einschränkungen der Ausgabenpolitik.

<sup>12</sup> Entsprechende Regelungen finden sich in allen Gemeindeordnungen der Bundesländer.

<sup>13</sup> Paal in Rehn, Erich, Cronauge, Ulrich, von Lennep, Hans-Gerd und Knirsch, Hanspeter: Kommentar zur Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen, Siegburg 2016, § 48 Anm. IV.

## 5.2 Haushaltsplan

Der Haushaltsplan enthält gemäß § 79 Abs. 1 GO NRW<sup>1</sup> alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich

- anfallenden Erträge und Einzahlungen,
- entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen und die
- notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.

Nach wie vor wird damit der **Grundsatz der Vollständigkeit und Einheit des Haushaltsplans** zum Ausdruck gebracht. Allerdings gilt dieser Grundsatz nicht uneingeschränkt. So werden beispielsweise durchlaufende Gelder sowie bestimmte Fremdmittel nicht im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagt (§ 15 KomHVO NRW).

Der Haushaltsplan ist das wichtigste politische Steuerungsinstrument für den Rat. Die Beschlussfassung über den Haushaltsplan gehört zu den nicht auf einen Ausschuss **übertragbaren Angelegenheiten** nach § 41 Abs. 1 Buchst. h GO NRW. Als Teil der Haushaltssatzung bildet er die rechtliche Grundlage für die Haushaltswirtschaft. Erst durch ihn ist die Gemeinde ermächtigt, nicht jedoch verpflichtet, die veranschlagten Ausgaben zu leisten. Neben den Beträgen des laufenden Haushaltsjahres sind im Haushaltsplan die Ansätze des Vorjahres sowie

die Ergebnisse des Jahresabschlusses des davor liegenden Jahres dargestellt. Ferner sind die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen. Damit ist der Haushaltsplan ein **mehrfähriges Planungsinstrument**.

Der Haushaltsplan bindet zunächst nur Rat und Verwaltung. Dritte können aus ihm keine Rechte ableiten. Allerdings bedeutet in der Praxis die Aufnahme einer bestimmten Ermächtigung in den Haushaltsplan, dass der Rat damit seinen Willen zum Ausdruck bringt, dass die Zahlung auch geleistet bzw. der Aufwand getätigt werden soll. Will der Rat die Zahlung noch von dem Eintritt bestimmter Bedingungen abhängig machen, bietet sich die Anbringung eines Sperrvermerks gemäß § 24 Abs. 5 KomHVO NRW an der entsprechenden Haushaltsstelle an. Die wichtigsten Bestandteile des Haushaltsplans sind der Ergebnisplan und der Finanzplan, die in produktorientierte Teilpläne gegliedert sind. Diese werden nach Produktbereichen oder nach produktorientierten Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium vorgegebenen Produktrahmens aufgestellt.

Ferner sind bestimmte Anlagen vorgeschrieben. Dazu gehört u. a. auch der **Stellenplan**. In einigen Bundesländern wird der Stellenplan ausdrücklich als Bestandteil des

<sup>1</sup> Entsprechende Regelungen finden sich in § 80 Abs. 1 der Gemeindeordnung des Landes Baden-Württemberg (GO BW) vom 24. Juli 2000; § 1 der Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik – KommHV-Doppik) des Freistaats Bayern vom 5. Oktober 2007; § 66 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg (BbgKVerf) vom 18. Dezember 2007; § 95 der hessischen Gemeindeordnung (HGO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. März 2005; § 46 der Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg-Vorpommern (Kommunalverfassung – KV M-V) vom 13. Juli 2011; § 113 des niedersächsischen Kommunalverfassungsgesetz (NKomVG) vom 17. Dezember 2010; § 96 der Gemeindeordnung für das Land Rheinland-Pfalz (GemO) vom 27. Februar 2008; § 85 des saarländischen Kommunalverwaltungsgesetzes vom 12. Juli 2006; § 75 der Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen vom 7. November 2007; § 92 der Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt vom 22. März 2006; § 95 a der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein in der Fassung vom 28. Februar 2003; § 7 des Gesetzes über das Neue Kommunale Finanzwesen des Landes Thüringen (ThürNKFG) vom 19. November 2008.

Haushaltsplans genannt. Wenn gemäß § 76 GO NRW ein **Haushaltssicherungskonzept**<sup>2</sup> aufgestellt werden muss, ist es ebenfalls Teil des Haushaltsplans.

Das in der Kameralistik allgemein geltende **Prinzip der Kassenwirksamkeit** gilt im Neuen Kommunalen Finanzmanagement nur noch im Finanzplan bzw. in der Finanzrechnung. Die Einzahlungen und Auszahlungen sind danach nur in der Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden und zu leistenden Beträge zu veranschlagen (§ 11 Abs. 1 KomHVO NRW). Im Ergebnisplan sind die Erträge und Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (§ 11 Abs. 1 KomHVO NRW). Soweit sie nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen (§ 11 Abs. 1 KomHVO NRW). Sowohl für den Finanzplan als auch für den Ergebnisplan gilt das schon in der Kameralistik anzuwendende Prinzip der **Bruttoveranschlagung** (§ 11 Abs. 2 KomHVO NRW). Die Saldierung von Einzahlungen und Auszahlungen sowie von Aufwendungen und Erträgen ist unzulässig.

### 5.2.1 Ergebnisplan

Im Neuen Kommunalen Finanzmanagement steht der **Ergebnisplan** im Zentrum der Haushaltswirtschaft. Er enthält alle geplanten **Ressourcenzuwächse und -verbräuche**. Dazu gehören die Abschreibungen, mit denen der Vermögensverzehr erfasst wird, ebenso wie die Rückstellungen für später zu leistende Pensionszahlungen. Die Beträge werden **periodengerecht** erfasst. Das heißt, im Ergebnisplan kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung, sondern auf den Zeitpunkt der Entstehung des Ressourcenverbrauchs oder -zugewinns an. Der Ergebnisplan mündet in die **Ergebnisrechnung** im Jahresabschluss (vgl. § 95 Abs. 1 Satz 3 GO NRW). Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV). Anstatt der für die kommunale Haushaltswirtschaft mangels Gewinnerzielungsabsicht ungeeigneten Begriffe „Gewinn“ und „Verlust“ werden die Begriffe „Ertrag“ und „Aufwand“ verwendet. Die weitere Untergliederung des Ergebnisplanes ergibt sich aus § 2 KomHVO NRW. Die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Positionen des Ergebnisplanes ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekanntgegebenen **Kontierungsplanes** vorzunehmen (§ 2 Abs. 3 KomHVO NRW). Der Ergebnisplan wird unter Beachtung des vom Innenministerium bekanntgegebenen Produktrahmens in Teilergebnispläne gegliedert (§ 4 KomHVO NRW). Die dort aufgeführten Produktbereiche sind für die Gemeinden verbindlich. Die Vorgaben der anderen Bundesländer weichen davon zum Teil deutlich ab.

DIE PRODUKTBEREICHE IM NKF-PRODUKTRAHMEN		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	.....

Quelle: NKF-Handreichung, 7. Auflage, S. 683

<sup>2</sup> In anderen Bundesländern wird dieses Instrument auch Haushaltssanierungsplan genannt.

Für die inhaltliche Abgrenzung wird ebenfalls beispielhaft auf die Regelung in NRW<sup>3</sup> Bezug genommen, die zugleich deutlich macht, wie vielfältig und heterogen das kommunale Aufgabenspektrum ist:

### **01 Innere Verwaltung**

Rat, Ausschüsse, Bezirksvertretungen, Bezirksausschüsse  
 Kreistag, Kreisausschuss, Ausschüsse  
 Bürgermeister/in, Bezirksvorsteher/in, Ortsvorsteher/in,  
 Beigeordnete  
 Landrat/Landrätin  
 Ausländerbeirat  
 Fraktionen, Zuwendungen gem. § 56 Abs. 3 der  
 Gemeindeordnung (GO)  
 Allgemeine Verwaltungsangelegenheiten  
 Rats- und Verwaltungsbeauftragte  
 Controlling, Finanzbuchhaltung, Kämmerei  
 Einrichtungen für die gesamte Verwaltung  
 Einrichtungen für Verwaltungsangehörige  
 Örtliche Rechnungsprüfung  
 Angelegenheiten der unteren staatlichen Verwaltungs-  
 behörde

### **02 Sicherheit und Ordnung**

Statistische Angelegenheiten  
 Aufgaben bei der Durchführung von Wahlen und  
 Abstimmungen  
 Öffentliche Ordnungsangelegenheiten  
 Brandschutz  
 Rettungsdienst  
 Abwehr von Großschadensereignissen

### **03 Schulträgeraufgaben**

Grundschulen  
 Hauptschulen  
 Realschulen, Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg  
 Gymnasien, Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg  
 Kollegs  
 Gesamtschulen  
 Sonderschulen als Schulen für Lernbehinderte, für  
 geistig Behinderte, für Blinde und Sehbehinderte, für  
 Lernbehinderte, für Gehörlose und Schwerhörige, für  
 Sprachbehinderte, für Kranke, für Erziehungshilfen, im  
 Bereich der Realschulen und des Gymnasiums  
 Berufskollegs in Form von Berufsschule, Berufsfach-  
 schule, Fachschule, Fachoberschule

Schülerbeförderung  
 Fördermaßnahmen für einzelne Schüler  
 Schulartenübergreifende Maßnahmen  
 Sonstige schulische Einrichtungen der Allgemein-  
 bildung

### **04 Kultur und Wissenschaft**

Museen, Sammlungen, sonstige Kultureinrichtungen  
 Theater  
 Musikpflege, Musikschulen  
 Heimatpflege  
 Sonstige Kulturpflege  
 Förderung von wissenschaftlichen Einrichtungen

### **05 Soziale Leistungen**

Grundversorgung an natürliche Personen  
 Soziale Einrichtungen  
 Sonstige soziale Leistungen

### **06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe**

Förderung von Kindern und Jugendlichen  
 Förderung der Erziehung in der Familie  
 Adoptionsvermittlung  
 Tageseinrichtungen für Kinder  
 Einrichtungen der Jugendarbeit  
 Sonstige Einrichtungen zur Förderung junger  
 Menschen und Familien

### **07 Gesundheitsdienste**

Krankenhäuser, Kliniken  
 Sonstige Gesundheitseinrichtungen  
 Gesundheitsschutz und -pflege

### **08 Sportförderung**

Allgemeine Förderung des Sports  
 Sportstätten und Bäder

### **09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen**

Räumliche Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen  
 Geoinformationen

### **10 Bauen und Wohnen**

Bau- und Grundstücksordnung  
 Wohnungsbauförderung  
 Denkmalschutz und -pflege

**11 Ver- und Entsorgung**

Elektrizitäts-, Gas, Wasser, Fernwärmeversorgung  
Abfallwirtschaft  
Abwasserbeseitigung

**12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV**

Durchführung von Bau- und Unterhaltungsaufgaben bei Straßen  
Winterdienst  
Verkehrssicherungsanlagen  
Straßenreinigung  
Parkeinrichtungen  
ÖPNV  
Sonstiger Personen- und Güterverkehr

**13 Natur- und Landschaftspflege**

Öffentliches Grün, Landschaftsbau  
Öffentliche Gewässer, Wasserbauliche Anlagen  
Friedhofs- und Bestattungswesen  
Land- und Forstwirtschaft

**14 Umweltschutz**

Umweltschutzmaßnahmen  
Umweltschutzbeauftragte

**15 Wirtschaft und Tourismus**

Wirtschaftsförderung  
Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen  
Tourismus

**16 Allgemeine Finanzwirtschaft**

Steuern  
Allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen  
Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft

Innerhalb der Grenzen dieser Produktbereiche können Teilpläne auch nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt werden. Es bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen, ob sie im Haushaltsplan lediglich eine weitere Gliederungsebene darstellen (Produktgruppen) oder tiefer untergliedern (Produkte) will.

Die Bildung der entsprechenden Teilpläne ist in der aufgeführten Reihenfolge vorzunehmen. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u. a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zugeordnet sind, ist ebenfalls verbindlich. Die Teilpläne stehen in der kommunalpolitischen Praxis im Mittelpunkt der Haushaltsberatungen vor allem in den Fachausschüssen, da hier die für die Haushaltswirtschaft des Planjahres maßgeblichen Mittel ausgewiesen werden. Insbesondere die Teilfinanzpläne sind für die Fachpolitiker\_innen interessant, weil dort die Investitionen ausgewiesen sind. Will der Sportpolitiker oder die Sportpolitikerin beispielsweise wissen, ob der von ihm oder ihr gewünschte Neubau von Umkleideeinrichtungen am Sportplatz X im Entwurf enthalten ist, kann er oder sie den entsprechenden Teilfinanzplan zu Rate ziehen.

Der Ergebnisplan muss die im nachstehenden Muster aufgeführten Ertrags- und Aufwandsarten enthalten. Da ohne eine solche Vorgabe keine landesweite Finanzstatistik möglich ist, gibt es in allen Bundesländern entsprechende Regelungen.

## Muster für den Ergebnisplan in NRW

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorvorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
		1	2	3	4	5	6
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen						
3	+ Sonstige Transfererträge						
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte						
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte						
6	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen						
7	+ Sonstige ordentliche Erträge						
8	+ Aktivierte Eigenleistungen						
9	+/- Bestandsveränderungen						
10	= Ordentliche Erträge						
11	- Personalaufwendungen						
12	- Versorgungsaufwendungen						
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen						
14	- Bilanzielle Abschreibungen						
15	- Transferaufwendungen						
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen						
17	= Ordentliche Aufwendungen						
18	= <b>Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)						
19	+ Finanzerträge						
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen						
21	= <b>Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)						
22	= <b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)						
23	+ Außerordentliche Erträge						
24	- Außerordentliche Aufwendungen						
25	= <b>Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)						
26	= <b>Jahresergebnis</b> (= Zeilen 22 und 25)						
27	- globaler Minderaufwand						
28	= <b>Jahresergebnis nach Abzug globaler Minderaufwand</b> (= Zeilen 26 und 27)						
<b>Nachrichtlich: Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage</b>							
29	Verrechnete Erträge bei Vermögensgegenständen						
30	Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen						
31	Verrechnete Aufwendungen bei Vermögensgegenständen						
32	Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanlagen						
33	<b>Verrechnungssaldo</b> (= Zeilen 29 bis 32)						

Quelle: Runderlass des Ministeriums für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung 304–48.12.02/99–765/19 vom 8. November 2019, <https://recht.nrw.de>

## 5.2.2 Finanzplan

Neben dem Ergebnisplan, der den geplanten Ressourcenverbrauch dokumentiert, ist der Finanzplan der zweite wesentliche Bestandteil des Haushaltsplans, in dem die geplanten **Zahlungsvorgänge** erfasst werden. Im Unterschied zur Kapitalflussrechnung der Privatwirtschaft dienen der Finanzplan und die zu den Teilplänen gehörenden **Teilfinanzpläne** nicht dem Gläubiger- und Anlegerschutz. Im Vordergrund steht hier vielmehr die Funktion, der Verwaltung als Ermächtigungsgrundlage für die Abwicklung von **Einzahlungen** und **Auszahlungen** zu dienen, die nicht gleichzeitig Erträge und Aufwendungen darstellen und damit nicht im Ergebnisplan enthalten sind. Neben den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit werden im Finanzplan demnach die Ein- und Auszahlungen aus **Investitions- und Finanzierungstätigkeit** in voller im Haushaltsjahr zur Auszahlung kommenden Höhe dargestellt. Die nähere Untergliederung ergibt sich aus § 3 KomHVO NRW und dem entsprechenden Runderlass.

Auch für den Finanzplan gilt, dass er unter Beachtung der Produktbereiche in **Teilpläne** zu gliedern ist. Wie früher im Vermögenshaushalt werden die oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegenden Investitionsvorhaben maßnahmenscharf in den Teilfinanzplänen ausgewiesen. Will also der Rat bestimmte Investitionsvorhaben veranschlagen, sind diese in den entsprechenden Teilfinanzplänen auszuweisen. Es gilt, wie bisher, dass **Investitionsmaßnahmen** nur in den Haushalt aufgenommen werden dürfen, wenn sie auch veranschlagungsreif sind. § 13 Abs. 2 KomHVO NRW schreibt vor, dass Ermächtigungen für Baumaßnahmen im Finanzplan erst veranschlagt werden dürfen, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausfüh-

rung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und ein Bauzeitplan beigelegt ist. Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.

Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzplanes ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekanntgegebenen Kontierungsplanes vorzunehmen (§ 3 Abs. 3 KomHVO).

## 5.2.3 Teilpläne

Um eine produktorientierte Steuerung zu ermöglichen, ist die Untergliederung des Haushaltsplans in Teilpläne gemäß § 4 KomHVO NRW<sup>4</sup> vorgeschrieben.

Die Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen bundesweiten Produktrahmen entnommen. Er enthält aus Gründen der Finanzstatistik eine Untergliederung in Produktgruppen. Den Kommunen ist jedoch unterhalb der Ebene der Produktbereiche die weitere Untergliederung in Produktgruppen und Produkte freigestellt.

Auch für die Produktbereiche gibt es in allen Bundesländern ein Muster, das die erforderlichen Informationsbestandteile ausweist.

Die konkrete Ausgestaltung der Teilpläne ist Sache jeder Kommune. Die Texte und Zahlen können durch Grafiken und zusätzliche Informationen ergänzt werden.

<sup>4</sup> Entsprechende Vorschriften finden sich im Haushaltsrecht aller Bundesländer.

<b>Haushaltsplan ...</b>	<b>Fachliche Zuständigkeit: Frau/Herr</b>						
<b>Produktbereich ...</b>							
<b>Inhalte des Produktbereiches</b>							
Beschreibung und Zielsetzung: Zielgruppe(n): Besonderheiten im Haushaltsjahr:							
<b>Produktbereichsübersicht</b>							
Produktgruppen mit - den wesentlichen beschriebenen Produkten: - den einzelnen Zielen: - den Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung: (Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW gegliedert werden.)							
<b>Personaleinsatz</b>							
(Die Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - sollen nach Beschäftigungsverhältnissen gegliedert werden. Diese Abbildung kann durch Angaben in einer Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW ergänzt werden.)							
<b>Teilergebnisplan</b>							
Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)	
(Der Teilergebnisplan muss die in § 2 GemHVO NRW vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.6 des Erlasses sowie Anlage 8).							
<b>Teilfinanzplan</b>							
Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)	
(Der Teilfinanzplan muss die in § 3 GemHVO NRW vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.7 des Rund- erlasses vom 24.02.2005 sowie Anlagen 9 A und B).							
<b>Bewirtschaftungsregelungen</b>				Für den Teilergebnisplan: Für den Teilfinanzplan: Sonstiges:			
<b>Erläuterungen zu den Haushaltspositionen</b>				Für den Teilergebnisplan: Für den Teilfinanzplan: Sonstiges:			
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>							

Quelle: NKF-Handreichung, 7. Auflage, S. 4517

### 5.2.4 Stellenplan

Der Stellenplan ist gemäß § 74 Abs. 2 GO NRW<sup>5</sup> die rechtlich verbindliche Grundlage für Art, Wertigkeit und Zahl der Stellen, die in der Gemeindeverwaltung im geplanten Haushaltsjahr besetzt werden dürfen. Er ist gemäß § 79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW Anlage des Haushaltsplans. In anderen Bundesländern ist er ausdrücklich Bestandteil des Haushaltsplans. Keinesfalls darf die Haushaltssatzung ohne einen gültigen Stellenplan veröffentlicht und damit in Kraft gesetzt werden. Der Stellenplan gibt keine Auskunft über den tatsächlichen aktuellen Personalbestand einer Gemeinde. Er ist auch nicht die Ermächtigungsgrundlage für die Auszahlung von Löhnen und Gehältern. Aber gemäß § 8 Abs. 2 KomHVO NRW ist im Stellenplan für jede Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppe die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie die Zahl der am 30.6. des Vorjahres tatsächlich besetzten Stellen anzugeben. Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sind zu erläutern. Der Stellenplan ist nach den sachlichen und organisatorischen Erfordernissen der Gemeindeverwaltung aufzustellen. Zahl, Art und Wertigkeit der Stellen müssen sich aus der Aufgabenerledigung ergeben und nicht aus Besetzungs- und Beförderungswünschen einzelner Betroffener, der Verwaltung oder des Rates. Bei der Aufstellung des Stellenplans sind die Obergrenzen für Besoldungsämter nach

§ 26 BBesG sowie die Vorschriften der Stellenobergrenzenverordnung, soweit es eine solche gibt, zu beachten.<sup>6</sup>

Der Stellenplan begründet keinen subjektiven Anspruch auf Beförderung. Insoweit sind die Vorschriften des Beamten- und Tarifrechts zu beachten. Soweit der Rat sich und/oder einem Ausschuss die Entscheidung über Beförderungen in der Hauptsatzung vorbehalten hat, kann er im Rahmen der beamten- und tarifrechtlichen Vorschriften gemäß § 74 Abs. 1 GO NRW frei entscheiden. Er ist nicht gezwungen, Beamt\_innen, die ein\_e Bürgermeister\_in im Rahmen seiner Organisationshoheit in eine Stelle versetzt hat, die eine Beförderung ermöglichen würde, auch tatsächlich zu befördern. Anders ist es im Bereich des Tarifrechts. Hier begründet die Wahrnehmung einer bestimmten Tätigkeit den tarifrechtlichen Anspruch auf eine entsprechende Eingruppierung.

Der Stellenplan ist vom Rat zu beschließen. Beim Stellenplan geht es nicht um Personalangelegenheiten, die nicht-öffentlich zu beraten wären. Daher muss die Beratung und Beschlussfassung – auch die vorbereitende Beratung in einem Ausschuss – grundsätzlich öffentlich erfolgen. Im Unterschied dazu handelt es sich bei Beförderungen um Personalangelegenheiten, die in der Regel nicht-öffentlich zu behandeln sind, weil hier persönliche Daten der Bediensteten offenbart werden.

<sup>5</sup> Entsprechende Vorschriften enthalten die Gemeindeordnungen aller Bundesländer.

<sup>6</sup> In NRW ist die Stellenobergrenzenverordnung durch das Gesetz zur Stärkung der Personalhoheit der Kommunen in Nordrhein-Westfalen vom 24. März 2009 aufgehoben worden, um den Kommunen mehr Entscheidungsspielraum zu geben. Andere Bundesländer haben nach wie vor solche Verordnungen.

## 5.3 Haushaltssicherungskonzept

### 5.3.1 Anlass und Verfahren

Falls eine Gemeinde ihrer Pflicht zum Haushaltsausgleich nicht nachkommen kann, sieht das Haushaltsrecht in den meisten Bundesländern die verpflichtende Aufstellung eines **Haushaltssicherungskonzeptes** (HSK) vor, wobei allerdings die Voraussetzungen deutlich unterschiedlich formuliert sind.<sup>1</sup> Nach § 92 Abs. 4 der **Hessischen** Gemeindeordnung hat die Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, wenn der Haushalt trotz Ausnutzung aller Einsparmöglichkeiten bei den Aufwendungen und Auszahlungen und Ausschöpfung aller Ertrags- und Einzahlungsmöglichkeiten nicht ausgeglichen werden kann, Fehlbeträge aus Vorjahren auszugleichen sind oder nach der Ergebnis- und Finanzplanung im Planungszeitraum Fehlbeträge erwartet werden. Das Konzept ist von der Gemeindevertretung zu beschließen und der Aufsichtsbehörde mit der Haushaltssatzung vorzulegen.

Nach § 43 Abs. 7 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts für **Mecklenburg-Vorpommern** ist ein Haushaltssicherungskonzept zu erstellen, wenn der Haushaltsausgleich nicht erreicht werden kann. Es muss ein Zeitraum angegeben werden, innerhalb dessen der Ausgleich wiederhergestellt werden kann.

Nach § 110 Abs. 8 des **niedersächsischen** Kommunalverfassungsgesetzes ist ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, wenn der Haushalt nicht ausgeglichen werden kann. Auch in Niedersachsen ist kein fester Zeitrah-

men vorgegeben, bis zu dem ein ausgeglichener Haushalt erreicht werden muss, allerdings muss das Konzept einen Zeitraum benennen.

Nach § 82 a des **saarländischen** Kommunalselfverwaltungsgesetzes hat die Gemeinde zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit einen Haushaltssanierungsplan aufzustellen, wenn bei der Aufstellung des Haushaltsplans durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Vermögensrechnung des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Vermögensrechnung des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern, oder innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird. Dies gilt entsprechend bei der Feststellung des Jahresabschlusses.

Nach § 72 Abs. 4 der **sächsischen** Gemeindeordnung ist ein Haushaltsstrukturkonzept aufzustellen und auszuführen, das den Haushaltsausgleich spätestens im vierten Folgejahr nachweist, wenn der Ergebnishaushalt nach Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten sowie nach der Verwendung des Sonderergebnisses und von Überschussrücklagen des Sonderergebnisses auch im zweiten Folgejahr durch Nachweis im Finanzplan nicht auszugleichen ist.

<sup>1</sup> Die Gemeindeordnungen des Freistaats Bayern, der Länder Brandenburg, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein kennen das Instrument des Haushaltssicherungskonzeptes nicht.

Nach § 92 Abs. 4 der Gemeindeordnung für das Land **Sachsen-Anhalt** ist ein Haushaltskonsolidierungskonzept aufzustellen, wenn der Haushaltsausgleich entgegen den Grundsätzen des § 90 Abs. 3 nicht erreicht werden kann. Das Haushaltskonsolidierungskonzept dient dem Ziel, die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern. Der Haushaltsausgleich ist zum nächstmöglichen Zeitpunkt wiederherzustellen, spätestens jedoch im fünften Jahr, das auf die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung folgt. Im Haushaltskonsolidierungskonzept ist der Zeitraum festzulegen, innerhalb dessen der Haushaltsausgleich wieder erreicht werden kann. Dabei sind die Maßnahmen darzustellen, durch die der ausgewiesene Fehlbedarf abgebaut und das Entstehen eines neuen Fehlbedarfs in künftigen Jahren vermieden werden soll. Das Haushaltskonsolidierungskonzept ist spätestens mit der Haushaltssatzung vom Gemeinderat zu beschließen und der Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen.

Nach § 4 des Gesetzes über das neue kommunale Finanzwesen des Landes **Thüringen** ist ein Haushaltssicherungskonzept zu erstellen, wenn trotz Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten sowie Ausschöpfung aller Ertrags- und Einzahlungsmöglichkeiten der Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nicht erreicht wird und die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung für das letzte Jahr des Finanzplanungszeitraums das Erreichen des Haushaltsausgleichs nicht nachweist. In dem Haushaltssicherungskonzept sind die Ursachen für den unausgeglichenen Haushalt zu beschreiben und Maßnahmen darzustellen, durch die der Haushaltsausgleich und eine geordnete Haushaltswirtschaft auf Dauer sichergestellt werden.

Nach § 76 der Gemeindeordnung für das Land **Nordrhein-Westfalen** hat die Gemeinde zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wiederhergestellt ist, wenn bei der Aufstellung des Haushalts

1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder

2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern, oder
3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.

Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gemäß § 95 Absatz 3 GO NRW. Das Haushaltssicherungskonzept soll dem Ziel dienen, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung soll nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgenden Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreicht wird.<sup>2</sup> Im Einzelfall kann durch Genehmigung der Bezirksregierung auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes von diesem Konsolidierungszeitraum abgewichen werden. Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.

Das Haushaltssicherungskonzept ist Bestandteil des Haushaltsplans und daher vom Rat zu beschließen. Während der ausgeglichene Haushalt der Aufsichtsbehörde nur anzuzeigen ist, bedarf das Haushaltssicherungskonzept der Genehmigung. Dieses haushaltswirtschaftliche Instrument soll der Gemeinde die schnellstmögliche Wiedererlangung des notwendigen Haushaltsausgleichs ermöglichen. Darüber hinaus soll auf der Grundlage des Haushaltssicherungskonzeptes nach erfolgter Konsolidierung der Haushalt so gesteuert werden, dass er auch in Zukunft nachhaltig ausgeglichen werden kann. Das galt auch schon in der Kameralistik. Aufgabenkritik mit dem Ziel einer Überprüfung des gesamten Leistungsangebots und strenge Ausgabendisziplin einerseits sowie die Ausschöpfung vorhandener Einnahmemöglichkeiten andererseits sollen – eingebunden in ein Haushaltssicherungskonzept – eine solide Finanzierungsbasis für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sicherstellen und damit den zukünftigen Haushaltsausgleich gewährleisten.

<sup>2</sup> Kritisch dazu Klieve, Lars Martin: Haushaltssicherungskonzept und kein Ende? GemHaush 11/2011, S. 245 ff.

Die GO NRW enthält die Besonderheit der sogenannten **Ausgleichsrücklage** (siehe Erläuterungen Kapitel 5.1.5). Sie ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter **Posten des Eigenkapitals** anzusetzen. Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Absatz 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit die allgemeine Rücklage einen Bestand in Höhe von mindestens drei Prozent der Bilanzsumme des Jahresabschlusses der Gemeinde aufweist. Die Ausgleichsrücklage soll eine Art Pufferfunktion erfüllen, hat jedoch in der Praxis zu vielerlei Missverständnissen geführt, weil der Begriff zu der Annahme verleiten kann, dass es sich um eine Art Reserve handelt. Tatsächlich handelt es sich jedoch lediglich um einen gesondert ausgewiesenen Teil des Eigenkapitals mit der Besonderheit, dass Eigenkapitalreduzierungen genehmigungsfrei sind, solange sie sich in dieser Größenordnung bewegen.

Wann die **Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts endet**<sup>3</sup>, ist im Gesetz nicht geregelt. Da jedoch die Pflicht ein Eingriff in das Recht auf Selbstverwaltung ist, muss sie für jedes Haushaltsjahr explizit neu festgestellt werden. In den Bundesländern, in denen die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts durch die Aufsicht festgelegt wird, bestimmt diese auch den Zeitpunkt des Wegfalls der Pflicht.

### 5.3.2 Inhalt und Zeitraum des Haushaltssicherungskonzepts

Das Konzept muss darauf ausgerichtet sein, dass der **Gesamtbetrag der Erträge** die Höhe des **Gesamtbetrags der Aufwendung** zumindest erreicht. Wünschenswert wäre ein Überschuss, um die allgemeine Rücklage (und ggf. später die Ausgleichsrücklage) wieder aufzufüllen. Ein derartiger Überschuss ist jedoch nicht Voraussetzung für die Genehmigungsfähigkeit. Wenn gewährleistet ist, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr anzusetzen ist, ist ein Haushaltssicherungskonzept entbehrlich. Festzulegen ist insbesondere der Zeitraum, innerhalb dessen der Ausgleich wiedererlangt wird. Tritt die Überschreitung eines Grenzwertes in einer Gemeinde erstmals im 1., 2. oder 3. Planungsjahr auf, ist der **Kon-**

**solidierungszeitraum** nach § 76 Abs. 2 S. 3 GO NRW so zu berechnen, dass die Ausgleichsfrist ab dem Jahr der Ursache für den Eintritt der HSK-Pflicht (Ursachenjahr) berechnet wird. Die Frist für den Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsausgleich nach § 76 Abs. 2 wiederherzustellen ist, läuft allerdings erst ab dem Haushaltsjahr, in dem ein negatives Jahresergebnis tatsächlich zur Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb des Schwellenwertes führt.

Die beabsichtigten Konsolidierungsmaßnahmen sind aufzulisten und zu erläutern. Das nordrhein-westfälische Innenministerium hat mit **Runderlass vom 06.03.2009** einen **Leitfaden** zur Genehmigung von Haushaltssicherungskonzepten (**Maßnahmen und Verfahren zur Haushaltssicherung**) herausgegeben, der sich sowohl in der Terminologie als auch in den Inhalten an den Anforderungen des NKF orientiert.<sup>4</sup> Der Erlass führt folgende Prüfpunkte für ein HSK auf, die auch in anderen Bundesländern zur Orientierung herangezogen werden können:

#### 3.3.1 Ergebnisplan Aufwendungen

##### A) Aufwendungen allgemein

Die systematische Prüfung und Reduzierung der ordentlichen Aufwendungen bildet einen entscheidenden Bestandteil und Erfolgsfaktor eines HSK. Daher wird vorausgesetzt, dass die Gemeinde die Wahrnehmung ihrer Aufgaben in einem kontinuierlichen Prozess kritisch überprüft. Nach Ansicht des OVG NRW „kann sich eine Pflicht zur konkreten Einsparung im Einzelfall aus dem Grundsatz der Sparsamkeit der Haushaltsführung aber jedenfalls erst dann ergeben, wenn eine hinreichend gesicherte Tatsachengrundlage für die aus der Sparmaßnahme resultierenden Folgewirkungen vorhanden ist.“ (Beschluss des OVG NRW vom 17.12.2008)

Als Anhaltspunkt für die Prüfung der geplanten ordentlichen Aufwendungen im Haushaltsjahr und im weiteren Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sind die Orientierungsdaten des Landes heranzuziehen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich um Landesdurchschnittswerte handelt.

<sup>3</sup> Vgl. dazu Knirsch, Hanspeter: Wann endet die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts, GemHaush 01/2014, S. 14 ff.

<sup>4</sup> Der Leitfaden ist zwar per Erlass vom 07.3.2013 formell aufgehoben worden, wird aber in der Praxis weiter angewandt und kann daher als eine Art Checkliste für Maßnahmen der Haushaltssanierung angesehen werden. Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW (GPA NRW) hat auf der Basis ihrer Erfahrungen mit den Stärkungspaktkommunen eine Maßnahmenliste zur Haushaltssanierung veröffentlicht, die regelmäßig fortgeschrieben wird ([www. http://gpanrw.de/de/aktuelles/aktuelle-meldungen/wege-zu-konsolidieren/6\\_106.html](http://gpanrw.de/de/aktuelles/aktuelle-meldungen/wege-zu-konsolidieren/6_106.html)).

Die örtlichen Konsolidierungsanforderungen machen es in aller Regel erforderlich, dass die Orientierungsdaten für die ordentlichen Aufwendungen von Gemeinden in der Haushaltssicherung als Obergrenze verstanden werden und eine deutliche Unterschreitung dieser Obergrenze angestrebt wird. Je höher der Konsolidierungsbedarf des Haushalts einer Gemeinde ist, umso mehr bedarf es im HSK insbesondere bei den ordentlichen Aufwendungen geeigneter Maßnahmen zur dauerhaften Rückführung dieses Aufwands sowie einer Unterschreitung der Orientierungsdaten und von Durchschnittswerten vergleichbarer Gemeinden. Grundsätzlich ist von der Gemeinde in Betracht zu ziehen, ob durch interkommunale Zusammenarbeit Aufwand zu reduzieren ist und Aufgaben wirtschaftlicher wahrgenommen werden können.

### **B) Personalaufwendungen**

Die Personalaufwendungen sind eine wichtige Komponente zur Konsolidierung eines Kommunalhaushaltes. Deshalb ist dem Stand der Personalaufwendungen und ihrer Entwicklung besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Ohne deutliche Entlastungen bei den Personalaufwendungen kann i. d. R. ein HSK nicht zum Erfolg geführt werden. Die aufgabenkritische Prüfung des Personalbestandes ist als Daueraufgabe zu verstehen. Im HSK ist das Ziel einer Konsolidierung der Personalaufwendungen zu verfolgen. Um dieses Ziel zu erreichen, sind alle Einsparungsmöglichkeiten auszunutzen und in einem nachvollziehbaren aufgabenkritischen Konzept darzustellen. Das Konzept muss mindestens zu folgenden Punkten Stellung beziehen und jeweils durch konkrete Maßnahmen hinterlegt sein:

- Analyse der Aufgabenstellung bei einer beabsichtigten Erst- bzw. Wiederbesetzung von Stellen:
- Kann auf die Aufgabenerfüllung ganz oder teilweise verzichtet werden?
- Sind Standardabsenkungen bei der Aufgabenerfüllung möglich?
- Kann die Aufgabe durch organisatorische Maßnahmen mit weniger Personalaufwand bewältigt werden, z. B. durch Zusammenlegung und/oder Verlagerung von Arbeitsbereichen oder durch Technikeinsatz oder durch interkommunale Zusammenarbeit?

- Kommt eine Besetzung mit einer niedrigeren Besoldungs- oder Entgeltgruppe in Betracht?
- Wiederbesetzungssperre von mindestens 12 Monaten auf allen Ebenen der Verwaltung, soweit nicht die Durchführung pflichtiger Aufgaben in ihrem Kernbestand gefährdet wird.
- Beförderungssperre von mindestens 12 Monaten.
- „Intern vor Extern“: Im Hinblick auf den Stellenabbau ist – soweit möglich – eine interne vor einer externen Besetzung zu realisieren. Dabei ist auch eine Besetzung mit evt. Berufsrückkehrern mit Anspruch auf Weiterbeschäftigung zu bedenken.
- Sonstige Personalmaßnahmen: In welchen Bereichen kann der Personalaufwand durch sonstige Maßnahmen gesenkt werden, z. B. Überstundenregelung, Leistungsanreize?

Im Rahmen der Dokumentationspflicht (§ 5 GemHVO) soll dem HSK eine Übersicht beigefügt werden, aus der sich die Entwicklung der Anzahl der Stellen laut Stellenplan, der Anzahl der Beschäftigten sowie die Stellenanteile ergeben, jeweils ab dem Haushaltsjahr rückwirkend für einen Zeitraum von 10 Jahren mit Angabe der durch „Aus- bzw. Eingliederungen“ bedingten Veränderungen. Die Anzahl der Beschäftigten sowie die Stellenanteile sind fortzuschreiben.

### **C) Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**

Die Gemeinde soll die Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen regelmäßig sowohl bei pflichtigen als auch bei freiwilligen Aufgaben auf Kosteneinsparungen prüfen und darlegen. Organisatorische Veränderungen oder Optimierungen des Anlagevermögens können dazu beitragen, diese Aufwendungen deutlich zu reduzieren. Die Aufsichtsbehörde prüft, ob die erforderlichen und möglichen Anstrengungen zu entsprechenden Einsparungen erfolgt sind.

### **D) Bilanzielle Abschreibungen**

Die Gemeinde soll im Rahmen eines nachhaltigen Vermögensmanagements das Anlagevermögen auf Optimierungspotenziale überprüfen, um wirksam einer hohen Abschreibungslast entgegen zu wirken. Hinweise darauf kann die Kennzahl „Abschreibungsintensität“ (bilanzielle Abschreibungen/ordentliche Aufwendungen x 100) geben. Bei der Prüfung ist jedoch zu beachten, dass eine unzulässige Belastung

nachfolgender Generationen durch eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft vermieden wird.

### **E) Transferaufwendungen**

Allgemein gilt für die Gemeinde, dass auch bei den pflichtigen Transferaufwendungen alle Möglichkeiten einer Reduzierung auszuschöpfen sind. Bei Art, Umfang und Ermessensausübung sind die Haushaltsgrundsätze der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit verstärkt zu beachten. Gesetzliche Ansprüche sind mit dem Ziel zu überprüfen, sie auf kostengünstige Weise zu erfüllen.

#### **Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**

Bei den Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Zwecke können erhebliche Konsolidierungspotenziale bestehen. Auch vertraglich vereinbarte Zuschussregelungen sind mit dem Ziel einer Anpassung an die schwierigeren Finanzverhältnisse zu überprüfen. Art und Höhe sowie die zeitliche Bindung sind dabei im Verhältnis zur gegebenen Finanzsituation beständig mit dem Ziel zu prüfen, auf Zuweisungen und Zuschüsse ganz zu verzichten oder diese zu begrenzen.

#### **Schuldendiensthilfen**

Nach den gleichen Maßstäben wie bei den Zuweisungen und Zuschüssen sind Schuldendiensthilfen auf Möglichkeiten zu Reduzierung zu prüfen.

#### **Sozialtransferaufwendungen**

Eine aufgabengerechte und wirtschaftliche Organisation der Leistungsbearbeitung kann zu einer Konsolidierung ebenso beitragen wie ein wirtschaftliches Controlling der Abrechnungen mit anderen oder übergeordneten Leistungsträgern. Gesetzliche Ansprüche gegenüber Drittverpflichteten sind nicht nur geltend zu machen, sondern auch durchzusetzen. Bei gesetzlichen Ermessens-, Bewertungs- und Beurteilungsspielräumen ist die Haushaltssicherungssituation zu berücksichtigen. Hier bedarf es generell und im Einzelfall einer den örtlich schwierigen Finanzverhältnissen und der gegebenen Konsolidierungsaufgabe angepassten Praxis.

#### **Steuerbeteiligungen, allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen**

Soweit die Gemeinde auf die Höhe von Umlagen Einfluss nehmen kann (z. B. bei Zweckverbänden), sind Möglichkeiten zur Reduzierung der Umlagen auszu-

schöpfen. Bei der Begründung darüber hinaus gehender Umlagen für weitere Aufgaben ist im Einzelfall die wirtschaftlichere Aufgabenerledigung zu prüfen.

#### **Sonstige Transferaufwendungen**

Die Gemeinde hat besonders auf die Wirtschaftlichkeit der Eigenbetriebe, der eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen und Unternehmen zu achten. Die Gewährung von Zuschüssen und die Abdeckung von Verlusten sollen möglichst vermieden bzw. weitestgehend reduziert werden. Die Möglichkeiten zur Erzielung von Überschüssen in den wirtschaftlichen Unternehmen sind an den Maßstäben des § 109 Abs. 2 GO zu prüfen. Die sonstigen Transferaufwendungen sind im HSK für jedes wirtschaftliche Unternehmen betragsmäßig auszuweisen.

#### **F) Sonstige ordentliche Aufwendungen**

##### **Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen**

Diese Aufwendungen sind regelmäßig auf die gegebenen gesetzlichen Leistungsverpflichtungen zu begrenzen.

##### **Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten**

Die Gemeinde hat die neue Inanspruchnahme von Rechten und Diensten grundsätzlich in Frage zu stellen und kritisch zu prüfen. Bei bestehenden Verpflichtungen hat die Gemeinde zu prüfen und darzulegen, ob sie gemessen an der Finanzlage der Gemeinde weiterhin notwendig und vertretbar sind, ggf. wann und wie sie zu beenden oder zu begrenzen sind.

##### **Geschäftsaufwendungen**

Den Geschäftsaufwendungen kommt eine besondere Signalwirkung für die Konsolidierung des Haushaltes zu. Sie sind als weitgehend gestaltungsfähige und beeinflussbare Position des Kommunalhaushaltes besonders restriktiv im Sinne des Grundsatzes der Sparsamkeit zu bewirtschaften.

##### **Versicherungen, Schadensfälle**

Die Gemeinde soll den Bestand ihrer Versicherungen mit dem Ziel einer Optimierung des Aufwandes überprüfen. In Schadensfällen ist besonders darauf zu achten, vertragliche Leistungsansprüche geltend zu machen und zu realisieren.

### **Erstattungen für Aufwendungen Dritter aus laufender Verwaltungstätigkeit**

Die Gemeinde hat stets zu prüfen, ob und wie Erstattungen für Aufwendungen Dritter aus laufender Verwaltungstätigkeit begrenzt werden können. Insbesondere soll die Gemeinde die Leistungsbeziehungen zu ihren Unternehmen und Einrichtungen auch unter dem Aspekt der Reduzierung der Erstattungen für Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit der Aufgaben erledigung und die Reduzierung von Standards überprüfen.

### **Weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

Hinsichtlich der Verfügungsmittel, der Fraktionszuwendungen und der übrigen weiteren Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen gelten die zuvor bei den Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten und den Geschäftsaufwendungen erläuterten Grundsätze, d.h. auch sie sind auf Kosteneinsparungsmöglichkeiten zu prüfen.

### **G) Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen**

Zahlreiche Kommunen in der Haushaltssicherung weisen hohe Verbindlichkeiten auf, die zu erheblichen Zinsbelastungen und zu einem negativen Finanzergebnis beitragen. Dies erschwert den Haushaltsausgleich. Darüber hinaus bergen hohe Liquiditätssicherungskredite unter dem Aspekt der Zinsänderung ein zusätzliches Risiko. Deshalb sind zahlungswirksame Ertragsverbesserungen vorrangig zur Rückführung der Kredite zur Liquiditätssicherung zu verwenden. Auf die Runderlasse des Innenministeriums vom 9. Oktober 2006 „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden“ (SMBl. NRW 652) sowie vom 30. August 2004 zum Zinsmanagement bei der Aufnahme von Kassenkrediten (33-46.09.40-9111/04(5), 34-48.01.10.14) wird hingewiesen.<sup>5</sup> Grundsätzlich ist zu empfehlen, dass von der Gemeinde (GV) in einer Richtlinie explizite Begrenzungen insbesondere für die Risikokategorien Liquiditätsrisiko, Zinsrisiko, Währungsrisiko und Bonitätsrisiko festgelegt werden.

<sup>5</sup> Anmerkung: Der sogenannte Krediterlass ist mit RdErl. d. Ministeriums für Inneres und Kommunales – 34-48.05.01/02 – 8/14 vom 16.12. 2014 neu gefasst worden.

## **Erträge**

### **H) Erträge allgemein**

Zu den Erfolgsfaktoren eines HSK gehört, dass die Gemeinde ihre Möglichkeiten zur Erzielung von ordentlichen Erträgen ausschöpft. Die Planung dieser Erträge muss aber auch realistisch sein, weil anderenfalls das Ziel der Wiederherstellung und Sicherung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde verfehlt wird.

Als Anhaltspunkt für die Prüfung der geplanten ordentlichen Erträge im Haushaltsjahr und in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sind die Orientierungsdaten des Landes heranzuziehen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich um Landesdurchschnittswerte handelt. Dies gilt insbesondere für die Erträge der Gewerbesteuer, die örtlich erheblich von der landesdurchschnittlichen Entwicklung abweichen können. Sofern die Gemeinde im HSK von höheren Steuererträgen ausgeht, als sich aus den Veränderungsraten der Orientierungsdaten ergibt, sind hierzu besondere Erläuterungen erforderlich, die die Abweichung begründen.

§ 77 Abs. 2 GO legt eine bestimmte Rangfolge der gemeindlichen Deckungsmittel fest. Soweit Erträge ohne Inanspruchnahme der Bürger erzielt werden können (Erträge aus dem Gemeindevermögen, staatliche Zuweisungen), sind diese als „sonstige Finanzmittel“ in erster Linie zu realisieren. Weiter sind die Gemeinden durch diese Norm gehalten, ihre Ertragsquellen vorrangig dadurch zu erschließen, dass sie von denjenigen Bürgern, die bestimmte kommunale Leistungen in Anspruch nehmen, angemessene Kostenbeteiligungen in Gestalt spezieller Entgelte verlangen. Die Erhebung von Steuern ist demgegenüber nachrangig.

Allerdings gilt für Gemeinden mit unausgeglichener Ergebnisplan, dass diese in besonderer Weise gehalten sind, alle Ertragsmöglichkeiten zu realisieren, um schnellstmöglich wieder ihrer Verpflichtung zur Herstellung eines Ausgleichs in Planung und Rechnung nachzukommen. Dies gilt gleichermaßen auch für die Realisierung sonstiger Transfererträge, z.B. bei der Heranziehung von Drittverpflichteten. Das OVG NRW hat in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz entwickelt, dass Gemeinden mit defizitärer

Haushaltslage in besonderer Weise gehalten sind, Einnahmemöglichkeiten zu realisieren. Dies gilt umso mehr für Gemeinden, die über kein genehmigtes Haushaltssicherungskonzept verfügen (OVG NRW, Beschluss vom 24. Mai 2007 – 15 B 778/07, Rn. 20).

### **I) Steuern und ähnliche Abgaben**

Die Hebesätze der Realsteuern (Grundsteuern und Gewerbesteuer) müssen bezogen auf die Gemeindegrößenklasse mindestens in Höhe des jeweiligen Landesdurchschnitts festgesetzt sein. Die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung (§ 77 GO) bleiben unberührt. Eine Senkung der jeweiligen Hebesätze bis auf den Durchschnitt der Größenklasse kann erst in Betracht kommen, wenn das gesetzliche Ziel „Haushaltsausgleich“ erreicht ist und die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde durch eine Senkung der Steuerhebesätze nicht gefährdet wird.

Gegenüber der Veranschlagung ggf. eintretende steuerliche Mehrerträge sollten konsequent zur Verringerung der Verbindlichkeiten und nicht für neue und höhere Aufwendungen eingesetzt werden.

### **J) Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**

Die Gemeinde hat die Finanzierung ihrer Leistungen, vor allem der Aufwendungen für kostenrechnende Einrichtungen, vorrangig durch spezielle Entgelte und erst nachrangig durch Steuern oder Kredite zu decken (siehe Buchstabe H). Bei der Bestimmung von Ausmaß und Umfang der durch spezielle Entgelte zu beschaffenden Finanzmittel hat sie die gesetzliche Einschränkung auf den Rahmen des Vertretbaren und Gebotenen zu beachten.

### **K) Finanzerträge**

Bei den Finanzerträgen ist zu prüfen, ob gemäß § 109 GO durch stärkere Teilhabe der Beteiligungen an einer Konsolidierung des Haushalts gegebene Finanzerträge erhöht werden können (vgl. Buchstabe P: Beteiligungen).

## **Zusätzliche Prüfaspekte**

### **L) Pflichtaufgaben (Pflichtige Leistungen)**

Pflichtige Selbstverwaltungsaufgaben sind Aufgaben, zu deren Wahrnehmung die Gemeinde durch Gesetz verpflichtet ist, bei denen sie aber die Art und

Weise der Aufgabenwahrnehmung gestalten kann. Das „Ob“ der Aufgabenwahrnehmung steht nicht zur Disposition, aber das „Wie“.

Es wird oft angenommen, dass die Höhe der Aufwendungen für pflichtige Aufgaben wegen der Verpflichtung zur Aufgabenwahrnehmung gar nicht oder nur wenig beeinflusst werden kann. Das ist aber nicht der Fall. Die Erfahrung zeigt, dass im Bereich der pflichtigen Aufgaben erhebliche Konsolidierungspotenziale vorhanden sind. Die Gemeinde muss daher die Aufwendungen für Pflichtaufgaben einer systematischen Prüfung unterziehen. Sie kann dies zum Beispiel durch die Überprüfung und Reduzierung von Standards erreichen. Potenziale zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerledigung können durch interkommunale Vergleiche erkennbar gemacht werden.

Die Gemeinde soll im HSK darstellen, in welcher Weise sie diese Prüfungen durchführen wird oder bereits durchgeführt hat.

### **M) Freiwillige Aufgaben (Freiwillige Leistungen)**

Freiwillige Selbstverwaltungsaufgaben sind solche Aufgaben, zu deren Wahrnehmung die Gemeinde nicht gesetzlich verpflichtet ist. Typischerweise entscheidet die Gemeinde bei freiwilligen Selbstverwaltungsaufgaben frei über das „Ob“ und „Wie“ der Aufgabenwahrnehmung. Bindet sich die Gemeinde durch Vertrag im Bereich einer freiwilligen Aufgabe, ändert das nichts am Aufgabencharakter.

Um freiwillige Leistungen handelt es sich im Falle pflichtiger Aufgaben auch, wenn die Gemeinde teilweise oder völlig auf Gebührenerträge verzichtet oder Erstattungen, Zuschüsse und ähnliche Leistungen gewährt, die über den rechtlich festgelegten Rahmen hinaus gehen.

Wenn bei pflichtigen Aufgaben gespart werden muss, können freiwillige Leistungen bei der Konsolidierung nicht außer Betracht bleiben.

Bei allen freiwilligen Leistungen, die die Gemeinde erbringt, hat sie im Einzelnen zu prüfen, ob sie aufgegeben werden können. Soweit freiwillige Leistungen nicht völlig aufgegeben werden sollen, sind Möglichkeiten zur Reduzierung des Aufwandes zu prüfen.

Es ist darüber hinaus eine Liste über die freiwilligen Leistungen zu erstellen, fortzuschreiben und der Aufsichtsbehörde jeweils zusammen mit dem HSK vorzulegen und bei Bedarf zu erläutern.

Neue freiwillige Leistungen sind nur zulässig, wenn sie durch den Wegfall bestehender freiwilliger Leistungen mindestens kompensiert werden. Außerdem ist der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu beachten.

Verlagerungen freiwilliger Leistungen auf andere Bereiche (Eigenbetriebe, Unternehmen, Fremdvergaben usw.) sind in der Liste entsprechend zu bereinigen. Sie können nur dann einen Konsolidierungsbeitrag leisten, wenn die Aufgabe dort wirtschaftlicher wahrgenommen werden kann. Es ist zu vermeiden, dass es durch die Verlagerung zu einem Zuschussbedarf oder/und zu einer Minderung der Ertragsablieferung an die Gemeinde kommt.

#### **N) Ermächtigungsübertragungen**

Im Rahmen der Konsolidierung ist es erforderlich, von Ermächtigungsübertragungen möglichst gar nicht oder nur sehr zurückhaltend Gebrauch zu machen. Die Gemeinde muss vor dem Hintergrund der zwischenzeitlich schlechteren Finanzlage auch in/m vorangegangenen/en Jahr/en beabsichtigte und bereits anfinanzierte Projekte, für die Ermächtigungsübertragungen vorgesehen sind, erneut auf den Prüfstand stellen. Ggf. ist auf eine weitere Realisierung der Projekte zu verzichten oder es ist die Bildung selbständig nutzungsfähiger kleinerer Abschnitte vorzusehen und andere Abschnitte des Projektes sind zeitlich aufzuschieben. Noch nicht begonnene Maßnahmen sind zurückzustellen, es sei denn, dass ihre Durchführung auf einer Rechtspflicht beruht.

Nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne von § 22 Abs. 1 und 2 GemHVO, deren Grundlage entfallen ist oder die frühestens im übernächsten Haushaltsjahr in Anspruch genommen werden könnten, sind abzusetzen, weil ansonsten der Fehlbetrag erhöht und der Haushaltsausgleich hinausgezögert würde. Sollen dennoch Ermächtigungen übertragen werden, so hat der Rat die Maßnahmen in der nach § 22 Abs. 4 GemHVO vorzulegenden Liste kritisch auf ihre Haushaltsverträglichkeit zu prüfen.

Der entsprechende Ratsbeschluss ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich vorzulegen. Dabei sind für jede Maßnahme der Rechtsgrund und die finanziellen Auswirkungen der Ermächtigungsübertragung darzustellen.

#### **O) Kostenrechnende Einrichtungen**

Der Zuschussbedarf für kostenrechnende Einrichtungen ist konsequent durch Reduzierung von Aufwand und/oder Steigerung von Erträgen zu begrenzen. In den Gebührenhaushalten dürfen keine Unterdeckungen entstehen. Dabei müssen sich die Kalkulationsgrundlagen an den betriebswirtschaftlich und rechtlich zulässigen Möglichkeiten ausrichten.

#### **P) Beteiligungen und Nachweis von Konsolidierungseffekten bei erfolgten Ausgliederungen**

Die Konsolidierung muss auch alle Beteiligungen der Gemeinde einbeziehen. Auf die Beteiligungen sind die Maßstäbe der Haushaltskonsolidierung der Gemeinden konsequent anzuwenden. Die Möglichkeit zur Zuschussreduzierung bzw. zur Erzielung von Überschüssen durch angemessene Gewinnbeteiligungen für den kommunalen Haushalt ist bei der Aufgabenwahrnehmung, der Gestaltung der Leistungsbeziehungen und der Bilanzierung auszuschöpfen. Auf § 109 GO (Überschüsse) ist zu achten.

Im Zuge von Ausgliederungen geplante bzw. beabsichtigte Konsolidierungseffekte sind als gesonderte Maßnahmen im HSK darzustellen, jährlich fortzuschreiben und dabei daraufhin zu überprüfen, ob und in welchem Umfang sie tatsächlich realisiert werden konnten.

### **3.3.2 Finanzplan**

Eine geordnete und zukunftsorientierte Haushalts- und Finanzwirtschaft ist dauerhaft nur mit einer stabilen Liquiditätslage zu gewährleisten. Die Gemeinde verfügt in der Regel über eine stabile Liquiditätslage, wenn der Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit wenigstens ausreichend ist, um die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung aufgenommener Darlehen zu decken. Die Gemeinde hat daher als weiteres Ziel der Haushaltssicherung eine Konsolidierung ihrer Liquiditätslage mit Nachdruck zu verfolgen. Insbesondere soll sie jede sich bietende Möglichkeit zur Rückführung der Kredite zur Liquiditätssicherung

nutzen, um sowohl den Aufwand für Zinsen als auch Risiken durch Zinsänderungen zu minimieren.

Bei den Auszahlungen für Investitionen soll die Gemeinde eine Nettoneuverschuldung vermeiden. Sie soll bei Investitionen berücksichtigen, dass damit in der Regel Abschreibungen und weitere Folgekosten in Form von Sach- und Personalaufwendungen entstehen, die den Haushaltsausgleich erschweren.

### 3.3.3 Bilanz

Nach § 95 Abs. 1 S. 3 GO i. V. m. § 37 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 GemHVO<sup>6</sup> ist die Gemeinde verpflichtet, im Rahmen des Jahresabschlusses eine Bilanz zu erstellen. Gemeindeordnung und Gemeindehaushaltsverordnung sehen keine Planbilanz in Verbindung mit der Aufstellung des Haushaltes vor.

Sofern die Gemeinde auf Grund von § 75 Abs. 5 GO zur Aufstellung eines HSK verpflichtet ist, können die erforderlichen Maßnahmen aus dem Jahresabschluss, der die Pflicht zur Aufstellung des HSK ausgelöst hat, entwickelt werden.

Aber auch im Regelfall der Aufstellung und Fortführung eines HSK in Verbindung mit der Aufstellung des Haushaltes kann und soll das HSK Maßnahmen zur Verbesserung der Bilanzstruktur enthalten. Dabei sind von der Gemeinde insbesondere folgende Ziele anzustreben:

- Vorrangiges Ziel muss die Rückführung der Kredite zur Liquiditätssicherung sein.
- Daneben sollte die Rückführung der längerfristigen Verbindlichkeiten angestrebt werden, vor allem dann, wenn die Verbindlichkeiten im interkommunalen Vergleich überdurchschnittlich sind.
- Außerdem sollte die Gemeinde eine Optimierung der Struktur des Anlagevermögens anstreben und zu diesem Zweck ihr Vermögen daraufhin untersuchen, inwieweit es für öffentliche Zwecke noch benötigt wird. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußert werden dürfen (§ 90 Abs. 1 GO).

- Mit der Vermögensveräußerung ist vorrangig das Ziel zu verfolgen, den Aufwand für Zinsen und Abschreibungen zu minimieren. Ihre beabsichtigte Verwendung ist deshalb im HSK gesondert darzulegen.
- HSK-Kommunen haben verstärkt für eine Optimierung des Forderungsmanagements, insbesondere eine zügige Realisierung ausstehender, fälliger Forderungen, Sorge zu tragen (§ 23 Abs. 3 KomHVO).

Grundsätzlich führen Fehlbeträge zu einer Reduzierung des Eigenkapitals und wirken sich damit negativ in der Bilanz aus. Im HSK sind alle Maßnahmen in Betracht zu ziehen, die zu einer Reduzierung des Fehlbetrags geeignet sind.

Sollte allerdings der völlige Verbrauch des Eigenkapitals (§ 75 Abs. 7 GO, Überschuldung) bereits eingetreten sein, reicht es nicht mehr aus, dass die Gemeinde einen ausgeglichenen Haushalt anstrebt oder erreicht. Vielmehr muss die Gemeinde in diesem Fall die Erwirtschaftung von Überschüssen (durch eine noch stärkere Senkung von Aufwendungen und eine weitere Steigerung von Erträgen) einplanen, um wieder ein positives Eigenkapital zu erreichen sowie einen weiteren Eigenkapitalaufbau anzustreben.

Im Mittelpunkt des Leitfadens stehen also Aufwandsreduzierungen (zum Beispiel Personalabbau, Umorganisation, kritische Überprüfung – vornehmlich zuschussintensiver – gemeindlicher Dienstleistungen und Einrichtungen sowie Einsparungen jedweder Art im sächlichen Bereich, zum Beispiel im Gebäudebestand durch ein modernes Gebäudemanagement) sowie Ertragsverbesserungen durch eine größtmögliche Ausschöpfung der vorhandenen Möglichkeiten (zum Beispiel Erhöhung des Kostendeckungsgrades bei Gebühren und Beiträgen, ggf. Erhöhung gemeindlicher Abgaben und auch privatrechtlicher Entgelte).

<sup>6</sup> Seit Inkrafttreten des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz gilt die Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO NRW) mit einer Reihe von Änderungen. § 37 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 ist jedoch wörtlich übernommen worden.

### 5.3.3 Genehmigung unter Bedingungen und Auflagen

Die Aufsichtsbehörde kann die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzepts unter **Bedingungen** und mit **Auflagen** erteilen. Es handelt sich um **Nebenbestimmungen**, die nur ausgesprochen werden dürfen, wenn an sich die Voraussetzungen für eine Verweigerung der Genehmigung vorliegen. Bei der Auswahl der Nebenbestimmung hat die Kommunalaufsicht das **Übermaßverbot** zu beachten. Das heißt, dass die Maßnahme geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sein muss. Reine Zweckmäßigkeitserwägungen sind unzulässig (vgl. Urteil des Verfassungsgerichtshofes für das Land Nordrhein-Westfalen vom 13.8.1996, VerfGH 23/94); danach ist davon auszugehen, dass Nebenbestimmungen zu Genehmigungen von Haushaltssicherungskonzepten nur insoweit zulässig sind, als sie nicht auf Zweckmäßigkeitserwägungen hinauslaufen. Andere Nebenbestimmungen als die im Gesetz genannten (zum Beispiel Befristung, Widerrufsvorbehalt) sind unzulässig.

Eine Zustimmung der Kommune zu einer ausgesprochenen modifizierenden **Auflage** bedarf der ausdrücklichen Zustimmung durch den Rat. Eine modifizierende Nebenbestimmung liegt vor, wenn die Kommunalaufsicht nicht lediglich begleitende Maßnahmen, sondern inhaltliche Veränderungen des Haushaltssicherungskonzepts verlangt. Im Ergebnis handelt es sich um die Versagung der Genehmigung in der vom Rat beschlossenen Fassung, verbunden mit der Vorweggenehmigung eines von der Aufsichtsbehörde vorgegebenen und noch in Form eines **Beitrittsbeschlusses** (§ 41 Abs.1 S. 2 lit.h GO NRW) von der Gemeinde zu übernehmenden Textes.

Einer erneuten Vorlage an die Aufsichtsbehörde bedarf der Beitrittsbeschluss nicht. Diese Vereinfachung wird als Legitimation dafür angesehen, dass die modifizierende Nebenbestimmung eine bestimmte inhaltliche Entscheidung des Rates vorgibt. Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass die Kommunalaufsicht sich auch darauf beschränken könnte, nur das zusätzliche Konsolidierungsvolumen zu beziffern und lediglich in der Begründung auf einzelne Maßnahmen und Positionen einzugehen. Das gilt umso mehr, als die Einführung des neuen Kommunalen Finanzmanagements neue Steuerungs-

methoden ermöglichen soll. Die in § 12 GemHVO NRW<sup>7</sup> normierte Verpflichtung, **Ziele und Kennzahlen** zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts zu machen, könnte auch hier neue Ansätze eröffnen, sofern sich die Kommunalaufsicht stärker auf finanzwirtschaftliche Ziele und Kennzahlen konzentrieren würde.

### 5.3.4 Vorläufige Haushaltsführung

Wird das Haushaltssicherungskonzept nicht genehmigt, darf die Haushaltssatzung nicht bekannt gemacht werden. Rechtsgrundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist in einem solchen Fall dann nicht die Haushaltssatzung, weil die Haushaltssatzung erst mit der Bekanntmachung rechtswirksam wird. Die Regelungen der vorläufigen Haushaltsführung setzen dem Haushaltsgebaren der Gemeinde enge Grenzen. Die Vorschrift des § 82 GO NRW und die entsprechenden Regelungen in den Gemeindeordnungen der anderen Bundesländer sollen sicherstellen, dass auch bei verspäteter Veröffentlichung der Haushaltssatzung, das heißt bei Veröffentlichung erst nach Beginn des Haushaltsjahres, die Gemeinde in der Lage bleibt, ihre laufenden Aufgaben weiterzuführen, und zwar so lange, bis die neue Haushaltssatzung in Kraft treten kann.

In der Praxis hatte sich diese lediglich zur Überbrückung kurzer Zeiträume und zum Schutz des Budgetrechtes des Rates gedachte Vorschrift für alle Gemeinden ohne genehmigtes Haushaltssicherungskonzept zu einer Dauerregelung entwickelt.<sup>8</sup> Man sprach in diesem Zusammenhang auch von **Nothaushaltsrecht**.<sup>9</sup>

Die Vorschrift schränkt das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinde vor allem im Bereich der freiwilligen Leistungen deutlich ein. Das gilt bereits für die Beschlussfassung des Rates über Verpflichtungen als solche und nicht erst für die Pflicht zur Ausführung der Ratsbeschlüsse – seit Inkrafttreten des NKF-Gesetzes umso mehr, weil die Gemeinde nur Aufwendungen entstehen lassen darf, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind. Daneben gilt, dass sie nur Auszahlungen leisten darf, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiter-

<sup>7</sup> Die Verpflichtung gilt jedoch gemäß § 4 Abs. 2 KomHVO NRW nach wie vor.

<sup>8</sup> Wegen der Verlängerung der Frist zum Haushaltsausgleich von ursprünglich 3 auf 10 Jahre im Jahr 2011 hat die Vorschrift ihre Bedeutung für Gemeinden in der Haushaltskonsolidierung verloren.

<sup>9</sup> Vgl. Knirsch, Hanspeter: Vorläufige Haushaltsführung und Haushaltskonsolidierung, Verwaltungsrundschau 2/2010, S. 107 f.; Grehling, Annkatrin: Das Nothaushaltsrecht der Kommune – zwischen Recht und Alltag, GemHaush. 2005, S. 25 f.

führung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind. Die Übernahme neuer Aufgaben, für die weder eine rechtliche Verpflichtung noch eine unaufschiebbare sachliche Notwendigkeit besteht, überschreitet den Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung. Auch die Gewährung freiwilliger Zuschüsse an Vereine oder Organisationen dürfte unzulässig sein, zumal dann, wenn die Höhe solcher Zuschüsse durch Ermessensentscheidung des Rates festgesetzt wird.

Zu beachten ist allerdings, dass solche Zuschüsse oftmals dazu dienen, vertragliche Pflichten (zum Beispiel Mieten) von Vereinen zu finanzieren. Wenn insoweit aufgrund langjähriger Übung eine Art Gewohnheitsrecht entstanden ist, wird man zumindest die Leistung von Abschlagsauszahlungen im Rahmen der vorläufigen Haushaltswirtschaft für gerechtfertigt halten müssen. Allerdings ist die Kündigung bestehender Verpflichtungen in die Prüfung einzubeziehen.

Durch § 82 Abs. 2 GO NRW wird für die Gemeinden im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung die Möglichkeit eröffnet, unter bestimmten Voraussetzungen Kredite

bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kreditmittel aufzunehmen. Die Bestimmung ist dem Haushaltsrecht des Bundes (vgl. Art. 111 Abs. 2 GG) nachgebildet. Es kommt nicht darauf an, ob und inwieweit die Kreditermächtigung des Vorjahres ausgeschöpft wurde. Abs. 2 gestattet also unter Bezugnahme auf das Kreditvolumen des Vorjahres einen Vorgriff auf die künftige Kreditermächtigung. Die Gemeinde hat dem Antrag an die Aufsichtsbehörde auf Genehmigung von unaufschiebbaren Investitionen eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen (Prioritätenliste). **Die Prioritätenliste** ist vom Rat zu beschließen.

Im Ergebnis gilt, dass eine Neuverschuldung (Kreditaufnahme für Investitionen) für die teil- und unrentierlichen<sup>10</sup> Eigenanteile (Investitionsauszahlungen) eines Haushaltsjahres unzulässig ist. Für Kreditaufnahmen der Eigenbetriebe und der eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen gilt dieser Grundsatz in gleicher Weise, so lange sich die Gemeinde wegen eines nicht genehmigten HSK in vorläufiger Haushaltsführung befindet.

<sup>10</sup> Unrentierlichkeit liegt vor, wenn die Kosten nicht durch zu erwartende Erträge der Maßnahme gedeckt sind.

## 5.4 Haushaltssatzung

Die Haushaltssatzung ist untergesetzliches materielles Recht, das heißt, sie bedarf einer gesetzlichen Grundlage und ist für das Gebiet der Gemeinde verbindlich. Sie bildet die Grundlage für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Das Recht der Städte und Gemeinden basiert auf Art. 28 Abs. 2 GG, der bestimmt, dass den Gemeinden das Recht gewährleistet sein muss, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln. Die Bestimmungen der Haushaltssatzung wenden sich ausschließlich an die mit der Ausführung des Haushalts befassten Organe und Funktionsträger, also an den Rat, die entscheidungsbefugten Ausschüsse, Bürgermeister\_innen, Kämmerer\_innen sowie die Dienstkräfte der Gemeinde, die zu Buchungen befugt sind. Da die Haushaltssatzung kraft Gesetzes mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft tritt, muss sie rechtzeitig vorher verabschiedet werden (zum Verfahren vgl. § 80 GO NRW).

Ist die Haushaltssatzung zu Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, also noch nicht in Kraft getreten, so greifen die Vorschriften über die vorläufige Haushaltsführung (§ 82 GO NRW). Eine Änderung der Haushaltssatzung ist nur durch Nachtragsatzung (§ 81 Abs. 1 GO NRW) möglich, deren unverzüglicher Erlass unter bestimmten Voraussetzungen sogar zwingend vorgeschrieben ist (§ 81 Abs. 2 GO NRW). Die Haushaltssatzung ist in allen Bundesländern außer in NRW genehmigungspflichtig. In NRW ist sie der Aufsichtsbehörde mit ihren Anlagen lediglich anzuzeigen (§ 80 Abs. 5 GO NRW).

### 5.4.1 Bestandteile der Haushaltssatzung

Nach § 78 GO NRW und den entsprechenden Vorschriften der Gemeindeordnungen der anderen Bundesländer enthält die Haushaltssatzung die Festsetzung

1. des Haushaltsplans
  - a) im **Ergebnisplan** unter Angabe des Gesamtbeitrages der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres,
  - b) im **Finanzplan** unter Angabe des Gesamtbeitrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, des Gesamtbeitrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres,
  - c) unter Angabe der vorgesehenen **Kreditaufnahmen** für Investitionen (Kreditermächtigung),
  - d) unter Angabe der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (**Verpflichtungsermächtigungen**),
2. der Inanspruchnahme der **Ausgleichsrücklage**<sup>1</sup> und der Verringerung der allgemeinen Rücklage,
3. des Höchstbetrages der **Kredite** zur **Liquiditätssicherung**,
4. der **Steuersätze**, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind,
5. und die Festsetzung des Jahres, in dem der **Haushaltsausgleich** wieder hergestellt ist.

<sup>1</sup> Außer in NRW gibt es noch im Saarland das Instrument der Ausgleichsrücklage (vgl. § 2 Abs. 4 des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens im Saarland).

Sie kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das

Haushaltssicherungskonzept beziehen. Alle Innenministerien haben **Muster** für eine Haushaltssatzung veröffentlicht, an denen sich folgende Darstellung orientiert.

### **Haushaltssatzung der Gemeinde ... für das Haushaltsjahr ...**

Aufgrund der §§ der Gemeindeordnung für das Land X in der Fassung der Bekanntmachung vom ... hat der Rat der Gemeinde ... mit Beschluss vom ... folgende Haushaltssatzung erlassen:

#### **§ 1**

Der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr ..., der die für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinden voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen sowie eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen und notwendigen Verpflichtungsermächtigungen enthält, wird im Ergebnisplan mit

Gesamtbetrag der Erträge auf ... EUR

Gesamtbetrag der Aufwendungen auf ... EUR

im Finanzplan mit Gesamtbetrag der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit auf ... EUR

Gesamtbetrag der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit auf ... EUR

Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit und der

Finanzierungstätigkeit auf ... EUR

Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit auf ... EUR

festgesetzt.

#### **§ 2**

Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für Investitionen erforderlich ist, wird auf ... EUR festgesetzt. (alternativ: Kredite für Investitionen werden nicht veranschlagt.)

#### **§ 3**

Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, der zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Jahren erforderlich ist, wird auf ... EUR festgesetzt. (alternativ: Verpflichtungsermächtigungen werden nicht veranschlagt.)

#### **§ 4**

Die Verringerung der Ausgleichsrücklage (nur NRW und Saarland) zum Ausgleich des Ergebnisplans wird auf ... EUR

und/oder

die Verringerung der allgemeinen Rücklage zum Ausgleich des Ergebnisplans wird auf ... EUR festgesetzt.

#### **§ 5**

Der Höchstbetrag der Kredite, die zur Liquiditätssicherung (Kassenkredite) in Anspruch genommen werden dürfen,

wird auf... EUR festgesetzt. (alternativ: Kredite zur Liquiditätssicherung werden nicht beansprucht.)

#### **§ 6**

Die Steuersätze für die Gemeindesteuern werden für das Haushaltsjahr ..... wie folgt festgesetzt:

1. Grundsteuer

1.1 für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe  
(Grundsteuer A) auf ... v.H.

1.2 für die Grundstücke  
(Grundsteuer B) auf ... v.H.

2. Gewerbesteuer auf ... v.H.

#### **§ 7**

Nach dem Haushaltssicherungskonzept ist der Haushaltsausgleich im Jahre ... wieder hergestellt. Die dafür im Haushaltssicherungskonzept enthaltenen Konsolidierungsmaßnahmen sind bei der Ausführung des Haushaltsplans umzusetzen. (alternativ: entfällt)

#### **§ 8 ff.**

Nach Abschluss des Verfahrens wird die Haushaltssatzung nach den jeweils geltenden Vorschriften öffentlich bekannt gemacht.

## 5.4.2 Verfahren des Erlasses der Haushaltssatzung

Der kommunale Haushalt durchläuft von der Aufstellung des Entwurfs durch die Verwaltung über die Beschlussfassung durch den Rat bis zur Durchführung bis zum Beschluss über den Jahresabschluss eine Reihe von Stationen, die sich schematisch als Haushaltskreislauf darstellen lassen.

### 5.4.2.1 Stellung der Kämmerer\_innen in Nordrhein-Westfalen

Die nach § 78 GO NRW für jedes Haushaltsjahr zu erlassende Haushaltssatzung wird gemäß § 80 Abs. 1 GO NRW vom **Kämmerer, von der Kämmererin** im **Ent-**

**wurf aufgestellt** und dem **Bürgermeister, der Bürgermeisterin** zur Bestätigung vorgelegt. Die von Bürgermeister\_innen bestätigte Haushaltssatzung kann von dem Entwurf abweichen, da diese gegenüber dem Rat die Verantwortung für den Inhalt der Haushaltssatzung tragen. Die besonderen Verfahrensvorschriften des § 80 GO NRW dienen u. a. dazu, Kämmerer\_innen besondere Rechte einzuräumen. Diese starke Stellung ist in dieser Form ausdrücklich nur in NRW geregelt.<sup>2</sup> Nach § 71 Abs. 4 GO NRW besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten, eine Beigeordnete zum Kämmerer, zur Kämmererin zu bestellen. In kreisangehörigen Gemeinden kann dies wahlweise ein Beigeordneter, eine Beigeordnete oder ein sonstiger Bediensteter, eine sonstige Bedienstete sein.

#### Haushaltskreislauf



Quelle: Gunnar Schwarting

<sup>2</sup> In Hessen ist die Funktion des Kämmerers, der Kämmererin nur in Städten für einen hauptamtlichen Beigeordneten, eine hauptamtliche Beigeordnete mit der Amtsbezeichnung „Stadtkämmerer“ gesetzlich vorgesehen. In Niedersachsen müssen Gemeindegämmerer\_innen oder Stadtkämmerer\_innen immer als Beamt\_innen auf Zeit Wahlbeamt\_innen sein. In der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein kommt der Ausdruck „Kämmerer“ zwar vor, seine Aufgaben und seine Stellung in der Gemeinde sind jedoch gesetzlich nicht definiert, wohingegen in Brandenburg Aufgaben und Befugnisse von Kämmerer\_innen in der Gemeindeordnung festgelegt sind. Dort müssen Kämmerer\_innen allerdings keine Wahlbeamt\_innen sein.

Nach dem Erlass des Innenministeriums vom 28.1.2005 sollte für die kreisangehörigen Gemeinden zwischen „beauftragten“ Kämmerer\_innen und „bestellten“ Kämmerer\_innen unterschieden werden. Nur letztgenannte sollten alle im Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnehmen können. Diese Differenzierung fand im Wortlaut des Gesetzes jedoch keine Stütze. Der nordrhein-westfälische Gesetzgeber hat mit dem 2. NKFVG daraus die Konsequenz gezogen und diese Unterscheidung aufgegeben. Es ist nunmehr davon auszugehen, dass in NRW das Amt des Kämmerers, der Kämmererin für alle Kommunen verbindlich ist. Während sich bei kreisfreien Städten die Kompetenz zur Bestellung von Kämmerer\_innen nach der Regelung des § 73 Abs. 1 GO NRW richtet, wonach der Rat den Geschäftskreis der Beigeordneten im Einvernehmen mit dem Bürgermeister, der Bürgermeisterin festlegen kann, fehlt für die kreisangehörigen Gemeinden im Falle der Bestellung eines sonstigen Bediensteten, einer sonstigen Bediensteten eine entsprechende Regelung.

Man wird jedoch die Bestellung von Kämmerer\_innen nicht als bloßen Ausfluss der Organisationshoheit (§ 63 Abs. 1 Satz 3 GO NRW) der Bürgermeister\_innen ansehen können, sodass man von einer planwidrigen Regelungslücke ausgehen kann, die eine analoge Anwendung des § 73 Abs. 1 Satz 2 und 3 GO NRW auf die Bestellung von Kämmerer\_innen in kreisangehörigen Gemeinden rechtfertigt, wenn kein Beigeordneter, keine Beigeordnete bestellt wird. Das heißt, in kreisangehörigen Gemeinden kann der Rat sich die Entscheidung über die Bestellung eines sonstigen Bediensteten, einer sonstigen Bediensteten zum Kämmerer, zur Kämmererin im Einvernehmen mit dem Bürgermeister, der Bürgermeisterin vorbehalten. Kommt ein Einvernehmen nicht zu Stande, kann der Rat die Entscheidung nur mit der Mehrheit der gesetzlichen Zahl der Ratsmitglieder treffen. Diese besonderen Regelungen für die Bestellung von Kämmerer\_innen rechtfertigen sich aus den unentziehbaren und auch von den Kämmerer\_innen selbst nicht oder nur mit Zustimmung der Bürgermeister\_innen übertragbaren Befugnissen der Kämmerer\_innen.

Dazu gehören

- die Mitgliedschaft im Verwaltungsvorstand, und zwar auch dann, wenn Kämmerer\_innen keine Beigeordneten sind (§ 70 Abs. 1 Satz 1 GO NRW), was nur in kreisangehörigen Gemeinden möglich ist,

- die Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Bestandteilen und Anlagen (§ 80 Abs. 1 GO NRW),
- das Recht zur schriftlichen Stellungnahme, soweit die Bürgermeister\_innen von diesem Entwurf abweichen (§ 80 Abs. 2 Satz 2 GO NRW),
- das Recht, eine abweichende Meinung im Rat zu vertreten (§ 80 Abs. 4 Satz 2 GO NRW),
- die Aufstellung des Entwurfs einer Nachtragsatzung (§ 81 Abs. 1 Satz 2 GO NRW),
- die Entscheidung über die Leistung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen, soweit der Rat keine abweichende Regelung getroffen hat (§ 83 Abs. 1 Satz 2 GO NRW),
- die Aufstellung des Entwurfs der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO i. V. m. § 6 KomHVO NRW),
- die Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses (§ 95 Abs. 3 Satz 1 GO NRW),
- das Recht zur schriftlichen Stellungnahme, soweit die Bürgermeister\_innen von diesem Entwurf abweichen (§ 95 Abs. 3 Satz 3 GO NRW),
- das Recht, eine abweichende Meinung im Rat zu vertreten (§ 96 Abs. 1 Satz 3 GO NRW),
- das Recht zur Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 81 Abs. 4 Satz 2 GO, § 24 Abs. 5 KomHVO NRW),
- die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (§ 31 Abs. 4 KomHVO),
- der Auskunftsanspruch gegenüber der Betriebsleitung von Eigenbetrieben (§ 7 EigVO NRW).

#### 5.4.2.2 Rechte der Bürgermeister\_innen (in NRW)

Nach § 80 Abs. 2 GO NRW leiten Bürgermeister\_innen den Entwurf der Haushaltssatzung dem Rat zu. Verfahrensmäßig erscheint es zweckmäßig, dass der Entwurf der Haushaltssatzung von den Bürgermeister\_innen in der Sitzung des Rates unter dem Tagesordnungspunkt **„Einbringung des Entwurfs der Haushaltssatzung“** eingebracht wird. Der Rat muss in diesem Zusammenhang darüber befinden, ob bzw. inwieweit Fachausschüsse vorab beratend beteiligt werden sollen, sofern eine diesbezügliche Regelung nicht ohnehin in der Gemeinde besteht; mit Rücksicht auf § 59 Abs. 2 GO NRW ist der Finanzausschuss<sup>3</sup> in jedem Falle kraft Gesetzes zu beteiligen. Vor der Zuleitung des Entwurfs an den Rat kann der

<sup>3</sup> Häufig nimmt der Hauptausschuss diese Aufgabe wahr. Die Rechtslage in den Bundesländern unterscheidet sich hier wegen der unterschiedlichen Konzeptionen der Kommunalverfassung recht deutlich.

Entwurf nicht zum Gegenstand von Beratungen im Rat oder in den Ausschüssen gemacht werden. Man wird davon ausgehen müssen, dass der Entwurf allen Ratsmitgliedern schriftlich vorgelegt wird, da ansonsten eine ordnungsgemäße Beratung nicht gewährleistet ist, zumal die Komplexität des Haushalts mit der Einführung des NKF gestiegen ist.

Soweit Bürgermeister\_innen von dem Entwurf der Kämmerer\_innen abgewichen sind, sind sie verpflichtet, dem Rat die abweichende Auffassung der Kämmerer\_innen vorzulegen. Sie werden in diesem Fall auch die Kämmerer\_innen von ihrer abweichenden Stellungnahme zum Entwurf der Haushaltssatzung unterrichten, damit diese Stellung nehmen können. Jedenfalls ergibt sich aus Abs. 2, dass der fachlichen Stellungnahme der Kämmerer\_innen – unabhängig von der Auffassung der Bürgermeister\_innen – bereits bei der Zuleitung der Haushaltssatzung an den Rat ausreichend Raum zu geben ist.

#### 5.4.2.3 Bekanntgabe und Einwendungen (nur NRW)

Der **Entwurf der Haushaltssatzung** ist unverzüglich, also ohne schuldhaftes Zögern, öffentlich bekannt zu geben. Der Entwurf ist während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat und seinen Ausschüssen verfügbar zu halten. Bis zum Inkrafttreten des NKF-Gesetzes galt in Nordrhein-Westfalen eine nur siebentägige Auslegungsfrist. Die Möglichkeit der Einsichtnahme darf nicht nur theoretisch bestehen. Trotz der hohen und weiter steigenden Anschlussdichte reicht eine Veröffentlichung im Internet nicht aus. Der Entwurf ist vielmehr als Druckwerk zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die öffentliche Auslegung darf frühestens zu dem Zeitpunkt erfolgen, zu dem Bürgermeister\_innen den von ihnen bestätigten Entwurf der Haushaltssatzung dem Rat zugeleitet haben. Mit auszulegen sind die **Anlagen zum Entwurf** der Haushaltssatzung (vgl. hierzu § 1 Abs. 2 KomHVO NRW).

Durch die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung soll vor allem das allgemeine Interesse der Einwohner\_innen an den Angelegenheiten ihrer Gemeinde geweckt und ihnen gleichzeitig die Möglichkeit gegeben werden, Einwendungen gegen den Entwurf zu erheben.<sup>4</sup> In der öffentlichen Bekanntgabe ist eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwendungen erhoben werden können.

Die Frist ist so zu gestalten, dass der Rat die Einwendungen zur Kenntnis nehmen und darüber beschließen kann. Fristbeginn ist der Beginn der Auslegung. In der öffentlichen Bekanntgabe der Auslegung ist auf die gesetzlich vorgesehene Frist hinzuweisen und es ist die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen erhoben werden können. Per E-Mail vorgebrachte Einwendungen können nicht berücksichtigt werden, weil die Identität des Absenders nicht in jedem Fall zweifelsfrei feststellbar ist. Anonym erhobene Einwendungen können als unzulässig zurückgewiesen werden, da in diesen Fällen eine Prüfung der Einwendungsberechtigung nicht möglich ist. **Einwendungsberechtigte** sind gemäß Abs. 3 Satz 2 Einwohner\_innen (vgl. § 21 Abs. 1 GO NRW) und Abgabepflichtige. Unter Abgabepflichtigen sind auch diejenigen Grundbesitzer\_innen und Gewerbetreibenden zu verstehen, die zwar nicht in der Gemeinde wohnen, die jedoch für ihren Grundbesitz oder Gewerbebetrieb im Gemeindebereich zu gemeindlichen Abgaben (Grundsteuer, Gewerbesteuer) herangezogen werden.

Der Rat muss über Einwendungen gegen den Entwurf der Haushaltssatzung durch förmlichen Beschluss entscheiden, und zwar unabhängig von der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung in ihrer Gesamtheit. Eine Übertragung der Beschlussfassung auf den Hauptausschuss ist unzulässig. Die Beschlussfassung über die Einwendungen muss in öffentlicher Sitzung erfolgen.

#### 5.4.2.4 Beratung durch die Fachausschüsse und Bezirksvertretungen sowie Beschlussfassung durch den Rat

Die Gemeindeordnung schreibt nicht vor, dass der Entwurf der Haushaltssatzung von den **Fachausschüssen** zu beraten ist. Gleichwohl ist dies gängige Praxis, weil ansonsten eine sinnvolle Beratung im Rat kaum möglich ist. Für die **Bezirksvertretungen** (in NRW) ist vorgeschrieben, dass sie an den Beratungen über die Haushaltssatzung mitwirken. Sie beraten über alle Haushaltspositionen, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und können Vorschläge machen und Anregungen geben. Über die Haushaltspositionen, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und die Haushaltsmittel, die zur Finanzierung der bezirklichen Aufgaben dienen, ist den Bezirksvertretungen eine geeignete Übersicht als Auszug aus dem Entwurf der Haus-

<sup>4</sup> In Brandenburg gilt dies für die Kreishaushalte ebenfalls, hier können aber nur betroffene Gemeinden Einwendungen erheben. In den anderen Bundesländern sind keine Beteiligungsrechte der Einwohner\_innen im Verfahren der Haushaltsaufstellung vorgesehen.

haltssatzung nach § 80 GO NRW, getrennt nach Bezirken, zur Beratung vorzulegen. Die Übersichten sind dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen. Für die **Gemeindebezirke in kreisangehörigen Gemeinden** ist ein Anhörungsrecht zum Haushaltsentwurf nicht gesetzlich vorgeschrieben. Die Hauptsatzung kann jedoch eine entsprechende Regelung treffen. Die Ergebnisse der Beratungen der Fachausschüsse und der Bezirksvertretungen werden von der Verwaltung in der Regel in sogenannten Veränderungsnachweisen zusammengefasst und dem Finanzausschuss zur Vorberatung vorgelegt. Der Finanzausschuss bereitet nach § 59 Abs. 2 GO NRW die Haushaltssatzung der Gemeinde vor.

Für die **Beschlussfassung über die Haushaltssatzung** ist gemäß § 41 Abs. 1 Buchst. h GO NRW ausschließlich der **Rat** zuständig. Dies gilt in allen Bundesländern. Die Beratung und Beschlussfassung im Rat muss in öffentlicher Sitzung erfolgen. Der Beschluss bezieht sich sowohl auf die Haushaltssatzung selbst, als auch auf die gesetzlich vorgeschriebenen Anlagen (vgl. hierzu § 1 Abs. 2 KomHVO NRW). Die Beschlussfassung über die Haushaltssatzung nebst Anlagen einerseits und über die gemäß Abs. 3 Satz 2 erhobenen Einwendungen ist gesondert zu erfolgen. Beide Beschlüsse können aber in derselben Sitzung gefasst werden. Bei der Erörterung des Stellenplans ist im Hinblick auf die gesetzlich vorgeschriebene Öffentlichkeit der Beratung die Diskussion auf Zahl und Art der im Entwurf des Stellenplans vorgesehenen Stellenänderungen (Neuschaffung, Anhebung, Wegfall, künftiger Wegfall oder künftige Umwandlung) zu beschränken, während die Erörterung einzelner Personalfragen, etwa über die Beförderung eines bestimmten Beamten im Hinblick auf § 30 GO NRW, unzulässig wäre.

In der Beratung des Rates können **Kämmerer\_innen** gemäß § 80 Abs. 2 Satz 2 GO NRW ihre von Bürgermeister\_innen **abweichende Auffassung** vertreten. Dies ist wiederum ein nordrhein-westfälisches Spezifikum. Das Recht von Kämmerer\_innen, dem Rat ihre abweichende Auffassung vorzutragen, ist weder von einer Genehmigung von Bürgermeister\_innen noch von einer entsprechenden Aufforderung des Rates abhängig.

#### 5.4.2.5 Vorlage an die Aufsichtsbehörde

Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung ist nebst allen Anlagen der zuständigen Aufsichtsbehörde vorzulegen. Dies soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. Da das Haushaltsjahr den Zeit-

raum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember umfasst, ist die Vorlage mithin bis spätestens 30.11. des Vorjahres erforderlich. Allerdings ist die Einhaltung der Vorlagefrist nicht in jedem Falle zwingend vorgeschrieben. Es handelt sich um eine Sollvorschrift, von der in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden kann. Eine Verletzung der Monatsfrist hat allerdings nicht die Unwirksamkeit der Anzeige oder gar die Genehmigungspflicht des Haushaltes zur Folge. Es handelt sich um eine Ordnungsvorschrift, deren Verletzung keine negativen Rechtsfolgen nach sich zieht.

Zu beachten ist allerdings, dass weiterhin nach § 25 Abs. 3 GewStG bzw. § 16 Abs. 3 GrdStG die **Realsteuersätze** (Gewerbesteuer und Grundsteuer A und B) spätestens bis zum 30.6. des Haushaltsjahres bekannt gemacht werden müssen, um noch für das gesamte Haushaltsjahr Gültigkeit beanspruchen zu können. Hieran hat das neue Haushaltsrecht nichts geändert. Falls der Haushalt nicht oder nicht rechtzeitig bekannt gemacht werden kann, können die Hebesätze durch gesonderte Hebesatzsatzungen festgesetzt werden. Falls ein Haushaltssicherungskonzept aufgestellt werden muss, bedarf dies der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.

#### 5.4.2.6 Öffentliche Bekanntmachung der Haushaltssatzung und ihre Bereithaltung

Die **Haushaltssatzung** ist – wie jede andere gemeindliche Satzung auch – **öffentlich bekannt zu machen**, um wirksam zu werden. Enthält die Haushaltssatzung mit dem Haushaltssicherungskonzept einen genehmigungspflichtigen Teil, so darf die Bekanntmachung erst dann erfolgen, wenn die Genehmigung erteilt ist. Für die öffentliche Bekanntmachung der Haushaltssatzung gelten die allgemeinen Vorschriften für die öffentliche Bekanntmachung des kommunalen Ortsrechts, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes vorgeschrieben ist. Weiter bestimmt das Gesetz, dass im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung der Haushaltssatzung der Haushaltsplan mit seinen Anlagen (vgl. § 1 Abs. 2 KomHVO NRW) bis zum Ende der in § 96 Abs. 2 GO NRW benannten Frist zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist. Das bedeutet, dass er (gemeinsam mit seinem festgestellten Jahresabschluss) solange zur Einsichtnahme zur Verfügung stehen muss, bis der Jahresabschluss des nächsten Haushalts festgestellt ist. Für das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung ist im Übrigen alleine der Vollzug der öffentlichen Bekanntmachung, nicht jedoch die Bereithaltung zur Einsichtnahme maßgebend.

### 5.4.3 Nachtragssatzung

Gemäß § 81 GO NRW und den entsprechenden Vorschriften der Gemeindeordnungen der anderen Bundesländer<sup>5</sup> kann die Haushaltssatzung nur durch Nachtragssatzung geändert werden. Für das Verfahren der Beratung, Beschlussfassung und Bekanntgabe gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend. Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn sich zeigt, dass trotz Ausnutzung aller Möglichkeiten voraussichtlich ein erheblicher Fehlbetrag entstehen wird. Dies kann zum Beispiel der Fall sein, wenn unvorhersehbare Steuereinnahmeausfälle eintreten und diese nicht durch Kürzungen im Rahmen des laufenden Haushalts ausgeglichen werden können. Eine weitere Notwendigkeit kann sich ergeben, wenn plötzlich erhebliche Mehrauszahlungsverpflichtungen und zusätzliche Auf-

wendungen auf die Gemeinde zukommen. Das gilt auch für bisher nicht veranschlagte Investitionsmaßnahmen.

Was als „erheblich“ anzusehen ist, hängt von der Größe der Gemeinde und dem Volumen des Haushalts ab. Der Rat kann in der Hauptsatzung oder in der Haushaltssatzung festlegen, welche Abweichung er als erheblich ansieht. Da man eine Nachtragssatzung nicht auf einzelne Punkte beschränken kann, sondern alle Erkenntnisse zum Zeitpunkt des Erlasses berücksichtigen muss, stellt der Erlass einer Nachtragssatzung einen erheblichen Aufwand dar, den man in der Praxis tunlichst zu vermeiden sucht. Ein weniger aufwendiges Mittel ist die Sperrung von Ausgabeansätzen und Verpflichtungsermächtigungen gemäß § 81 Abs. 4 GO durch den Rat, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert.

<sup>5</sup> § 82 der GO für Baden-Württemberg; § 68 der GO für den Freistaat Bayern; § 68 der GO für das Land Brandenburg; § 98 der GO des Landes Hessen; § 48 des Gesetzes zur Reform des Haushaltsrechts des Landes Mecklenburg-Vorpommern; § 115 des Kommunalverfassungsgesetzes des Landes Niedersachsen; § 98 der Gemeindeordnung für das Land Rheinland-Pfalz; § 87 des Kommunal selbstverwaltungsgesetzes des Saarlands; § 77 der Gemeindeordnung für das Land Sachsen; § 95 der Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt; § 80 der Gemeindeordnung des Landes Schleswig-Holstein; § 9 des Thüringer Gesetzes über das neue Kommunale Finanzwesen.

## 5.5 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nach § 83 GO NRW und den entsprechenden Vorschriften der Gemeindeordnungen aller anderen Bundesländer nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. Unabweisbar ist eine Maßnahme dann, wenn sie notwendig ist, um einen schwerwiegenden Nachteil oder gar einen Schaden von der Gemeinde abzuwenden, und wenn sie in zeitlicher Hinsicht so dringend ist, dass sie weder bis zum neuen Haushaltsjahr zurückgestellt noch auch nur solange hinausgezögert werden kann, bis die erforderlichen Mittel in einem Nachtragshaushalt bereitgestellt sind. Die Deckung muss jeweils im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein. Dass die Deckung einer über- oder außerplanmäßigen Aufwendung und Auszahlung gewährleistet sein muss, ist eine Forderung, die sich aus dem Grundsatz des Haushaltsausgleichs ergibt. Regelmäßig darf durch eine über- oder außerplanmäßige Aufwendung und Auszahlung kein (neues) Defizit eintreten.

Das Verfahren bei der Entscheidung über die Vornahme über- oder außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen ist unterschiedlich geregelt, je nachdem, ob es sich im Einzelfall um eine „**erhebliche**“ **Aufwendung**

**und Auszahlung** handelt oder nicht. Was als erheblich anzusehen ist, ist von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich zu beurteilen. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, bei dessen Anwendung dem Rat ein Beurteilungsspielraum zusteht. Wegen der Geldwertentwicklung und der nicht statisch zu beurteilenden Finanzsituation der Gemeinde empfiehlt es sich, die **Erheblichkeitsgrenze** jeweils in der **Haushaltssatzung** festzulegen. Maßgebend dürfte in erster Linie das Verhältnis der betreffenden Aufwendung und Auszahlung zum Gesamtvolumen des jeweiligen Haushalts sein. Je größer das Gesamtvolumen, desto höher wird auch ein als „erheblich“ anzusehender Mehrbetrag angesetzt werden können. Ist eine vorgesehene Haushaltsüberschreitung erheblich, so haben grundsätzlich die **Kämmerer\_innen** bzw. **Bürgermeister\_innen**, falls ein Kämmerer, eine Kämmererin nicht bestellt ist, die vorherige Zustimmung des Rates einzuholen, bevor dieser eine Entscheidung trifft. Ist die vorgesehene Haushaltsüberschreitung nicht erheblich, so treffen die Kämmerer\_innen bzw. Bürgermeister\_innen die Entscheidung ohne vorherige Zustimmung des Rates; jedoch haben sie ihre Entscheidung dem Rat nachträglich zur Kenntnis zu bringen.

## 5.6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Die Gemeinde hat gemäß § 84 GO NRW und den entsprechenden Vorschriften der anderen Bundesländer ihrer Haushaltswirtschaft eine mehrjährige Ergebnis- und Finanzplanung<sup>1</sup> zugrunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen.<sup>2</sup> Diese Verpflichtung ist erst in den 1970er-Jahren in das kommunale Haushaltsrecht als Folge des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft aufgenommen worden. Die Ergebnis- und Finanzplanung für die dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre soll in den einzelnen Jahren ausgeglichen sein. Sie ist mit der Haushaltssatzung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.

Die **Finanzplanung** soll einem **doppelten Zweck** dienen. Sie soll zum einen eine dauerhafte Ordnung der Finanzen der Gemeinde sichern und die nachhaltige Ausgeglichenheit des Haushalts gewährleisten. Zu diesem Zweck soll sie die finanziellen Möglichkeiten und den tatsächlichen Bedarf in den kommenden Jahren darstellen.

Sie soll ferner für die notwendigen Maßnahmen Schwerpunkte bilden sowie die Rangfolge nach der Dringlichkeit und den Zeitplan für die Ausführung festlegen. Sie soll zum anderen eine koordinierte Planung für den gesamten öffentlichen Bereich ermöglichen. Dem Finanzplanungsrat obliegt nach dem Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) die Aufgabe, die Finanzplanungen aller Ebenen der öffentlichen Hand zu koordinieren.

Um diesen gesetzlichen Auftrag erfüllen zu können, benötigt der Finanzplanungsrat einen Überblick über die finanzpolitischen und ökonomischen Auswirkungen der gesamten öffentlichen Haushaltswirtschaft einschließlich der Gemeinden. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ermächtigt noch nicht, bestimmte Aufwendungen entstehen zu lassen oder Auszahlungen vorzunehmen. Will die Verwaltung Aufträge erteilen, die erst in Folgejahren zu Auszahlungen führen, bedarf es hierfür entsprechender Verpflichtungsermächtigungen.

<sup>1</sup> Die mehrjährige Finanzplanung ist nicht zu verwechseln mit dem Finanzplan gemäß § 79 Abs. 2 GO NRW i. V. m. § 3 KomHVO NRW.

<sup>2</sup> In NRW beträgt der Zeitraum 5 Jahre, wobei das laufende Haushaltsjahr als erstes Jahr gilt. In Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Hessen geht der Planungszeitraum ebenfalls vier Jahre über das laufende Haushaltsjahr hinaus. Die Gemeindeordnung von Mecklenburg-Vorpommern verweist lediglich in den Vorschriften über den Haushaltsplan auf den Finanzplanungszeitraum, der drei Jahre über das Haushaltsjahr hinausgeht. Gleiches gilt für Thüringen. In Rheinland-Pfalz benennt lediglich die Gemeindehaushaltsverordnung in der Vorschrift zum Haushaltsplan implizit den Finanzplanungszeitraum, der drei Jahre über das Haushaltsjahr hinausreicht.

## 5.7 Verpflichtungsermächtigungen

Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren dürfen gemäß § 85 GO NRW und den entsprechenden Bestimmungen der Gemeindeordnungen der anderen Bundesländer grundsätzlich nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt. Die Notwendigkeit ergibt sich grundsätzlich bei **mehrjährigen Investitionsmaßnahmen**. Langfristige Projekte erstrecken sich zeitlich über mehrere Haushaltsjahre, während der Haushaltsplan grundsätzlich nur die Auszahlungen für ein, allenfalls für zwei Jahre festsetzen kann. Die danach notwendige Aufteilung der Gesamtauszahlungen auf die verschiedenen Haushaltsjahre lässt sich kaum so exakt vornehmen, dass die bereitgestellten Mittel genau zum Ende eines Haushaltsjahres verbraucht sind. Einerseits werden sich bei langsamerem Vorschreiten eines Vorhabens am Schluss des Haushaltsjahres nicht verbrauchte Auszahlungsermächtigungen ergeben, andererseits werden bei rascherem Vorschreiten die veranschlagten Mittel bereits vor Ablauf des Haushaltsjahres verbraucht sein. In dieser Situation steht die Gemeinde vor der Notwendigkeit, schon aus Gründen der **Wirtschaftlichkeit und Planungssicherheit** durch Erteilung weiterer Aufträge den reibungslosen Fortgang des Projektes zu sichern.

Diesem Zweck dient die **Verpflichtungsermächtigung**. Der Gesamtbetrag der vorgesehenen Verpflichtungsermächtigungen muss in der Haushaltssatzung festgesetzt werden. Diese dürfen ausnahmsweise auch überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden, wenn sie unabweisbar sind und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Für konsumtive Maßnahmen ist die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen grundsätzlich nicht möglich.

Konkret sind Verpflichtungsermächtigungen, die gemäß § 12 Abs. 1 KomHVO NRW zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden Jahre veranschlagt werden, im **Teilfinanzplan** bei der einzelnen Investitionsmaßnahme gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.

## 5.8 Kredite

Auch im neuen Haushaltsrecht wird zwischen investitionsbezogenen langfristigen und eher kurzfristigen Krediten zur Sicherung der Liquidität hinsichtlich der Zulässigkeit der Kreditaufnahme unterschieden. Beide Arten von Krediten führen jedoch zu einer **Verschuldung**, die grundsätzlich das Eigenkapital belastet. Während mit Investitionskrediten jedoch neue Werte geschaffen werden, die das Vermögen auf der Aktivseite der Bilanz erhöhen, führen Kredite zur Liquiditätssicherung zu einer Erhöhung des Fremdkapitals auf der Passivseite der Bilanz, ohne gleichzeitig das Vermögen zu mehren. Die Tilgung von Krediten belastet lediglich die Finanzrechnung. In der Ergebnisrechnung stellt sich die Tilgung neutral dar, weil in gleicher Höhe das Fremdkapital gemindert wird. Zinszahlungen belasten jedoch gleichermaßen die Finanzrechnung wie die Ergebnisrechnung. Im **Verbindlichkeitspiegel** als Anlage zur Bilanz wird ein Bild über sämtliche bestehenden Schulden der Gemeinde hinsichtlich ihrer Herkunft und ihrer Fälligkeit vermittelt.

### 5.8.1 Kredite für Investitionen

Die Gemeinde darf Kredite nur aufnehmen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Selbstverständlich dürfen Kredite auch zur Umschuldung aufgenommen werden, wenn dies wirtschaftlich vernünftig ist. Die aus einer Kreditaufnahme übernommenen Verpflichtungen müssen mit der **dauernden Leistungsfähigkeit** der Gemeinde in Ein-

klang stehen. Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Die einzelne Kreditaufnahme ist nicht genehmigungspflichtig. Allerdings ist die zulässige Kreditaufnahme in allen Bundesländern erheblich beschränkt, wenn der laufende Haushalt nicht ausgeglichen ist oder die Verpflichtung zur Haushaltssanierung oder -konsolidierung besteht. Kreditähnliche Geschäfte wie zum Beispiel Leasing unterliegen ebenfalls deutlichen Beschränkungen. Entscheidungen der Gemeinde über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, sind der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens jedoch einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung, schriftlich anzuzeigen. Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen.

### 5.8.2 Kredite zur Liquiditätssicherung

Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen. Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen kann die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. Diese Ermächtigung gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung. Kredite zur

1 Siehe dazu auch ausführlich Kapitel 4.

Liquiditätssicherung sind ihrer Natur nach kurzfristig. Aufgrund der Zinsstruktur und der schwierigen Finanzlage sind Liquiditätskredite jedoch in einigen Bundesländern zur dauerhaften Finanzierung laufender Aufwendungen benutzt worden, was zu einem erheblichen Anstieg dieser Kredite geführt hat (siehe Grafik auf S. 13 unter 5.1.4).

Der Zeitraum der zulässigen Zinsbindung ist durch die Aufsichtsbehörden in den letzten Jahren eher gelockert worden. So dürfen beispielweise in NRW nach dem Krediterlass vom 16.12.2014 die Hälfte der Liquiditätskredite mit einer Zinsbindung von 10 Jahren aufgenommen werden. Ein weiteres Viertel darf mit einer Zinsbindungsfrist von 5 Jahren vereinbart werden.

## 5.9 Steuern mit Zielen und Kennzahlen im neuen Haushaltsrecht

„Wir buchen doppisch. Aber NKF (oder NKR) haben wir noch nicht eingeführt.“ So lautet ein gern zitierter Ausspruch eines Kämmerers. Das neue Kommunale Finanzmanagement ist eben mehr als nur ein neuer Rechnungsstil. Mit der bloßen Umstellung von Kameralistik auf Doppik ist es nicht getan. Mit dem neuen Haushaltsrecht sollen stärker als bisher die Ergebnisse und Wirkungen des Verwaltungshandelns in den Mittelpunkt des Interesses rücken und damit eine neue Art der **Steuerung** ermöglicht werden. Während in der Kameralistik vor allem der Mittelzu- und -abfluss Gegenstand der politischen Beratungen war, sollen die produktorientierte Gliederung des Haushalts sowie die Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs eine zielgerichtete Art der Planung, Ausführung und Kontrolle der Haushaltswirtschaft ermöglichen. Es handelt sich um eine konsequente Weiterentwicklung der Grundgedanken des sogenannten **Neuen Steuerungsmodells** (NSM)<sup>1</sup>, das seit Anfang der 1990er-Jahre die Reformdebatte im kommunalen Bereich beherrschte.<sup>2</sup>

Neben der Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs und der stärkeren Berücksichtigung von Ergebnissen und Wirkungen kann das Prinzip der möglichst dezentralen Ressourcenverantwortung mit Hilfe der **Budgetierung**<sup>3</sup> als drittes wichtiges Element der neuen Form der Steuerung angesehen werden. Die Eigenverantwor-

tung der Akteure soll durch eine möglichst weitgehende Zusammenführung von **Fach- und Finanzverantwortung** gestärkt werden. Damit dennoch zielgerichtet gesteuert werden kann, müssen die Budgets mit **Leistungsvereinbarungen** und -vorgaben verbunden werden, deren Erreichung mit Hilfe eines Berichtswesens überwacht wird. Budgetierung umfasst daher auch die Abstimmung von **Finanz- und Leistungszielen**. Zentrales Element der Zielerreichungskontrolle und der Bewertung von Erfolgen oder Misserfolgen sind die zu den Zielen zu definierenden Kennzahlen. Es ist also festzuhalten, dass für alle drei Elemente des NSM,

- Steuerung über Ergebnisse und Wirkungen,
- Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs und
- Budgetierung,

**Ziele und Kennzahlen** eine zentrale Rolle spielen. Das gilt sowohl für die eigentliche Kernverwaltung als auch für die ausgegliederten und verselbstständigten Bereiche. Dementsprechend sieht der „Leittext für eine doppische Gemeindehaushaltsverordnung“<sup>4</sup> vor, dass Ziele und Kennzahlen zur Grundlage der Gestaltung von Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden sollen. In jedem Teilhaushalt sollen die Produktgruppen, die wesentlichen Produkte, die Ziele und Kennzahlen dargestellt bzw. in einer Übersicht jedem Teilhaushalt beigelegt werden. Eine entsprechende

<sup>1</sup> Vgl. KGSt Bericht Nr. 5/1993 „Das neue Steuerungsmodell: Begründung, Konturen, Umsetzung“, Köln 1993. Die KGSt hat die Grundsätze mit der Vorlage des Berichts 5/2013 fortentwickelt und spricht jetzt vom Kommunalen Steuerungsmodell (KSM).

<sup>2</sup> Eine kritische Bilanz der Reformbemühungen findet sich u. a. in: Bogumil u. a., a.a.O.

<sup>3</sup> Unter Budgetierung versteht man ein Verfahren der Haushaltsplanung und -bewirtschaftung, bei dem mehrere Aufwands- und Ertragspositionen zu einer gemeinsamen Finanzposition, einem „Budget“, zusammengefasst und einem Bereich der Verwaltung zur weitgehend eigenständigen Bewirtschaftung zugeteilt werden.

<sup>4</sup> Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003.

Formulierung ist in § 12 GemHVO NRW übernommen, im Zuge des 2. NKFVG allerdings ersatzlos gestrichen worden.<sup>5</sup> Die Verpflichtung gilt jedoch gemäß § 4 Abs. 2 KomHVO für die Produktgruppen und Produktbereiche fort. Auf Produktebene sollen Ziele und Kennzahlen nur noch für die „wesentlichen Produkte“ beschrieben werden.

Die Umsetzung dieser Vorgaben erfolgt nur sehr zögerlich. Vielerorts sind noch gar keine Ziele und Kennzahlen formuliert. Oftmals drängt sich auch der Eindruck auf, dass lediglich statistische Daten verwendet werden, deren Steuerungsrelevanz jedoch gering ist. Auch werden Bewertungsmaßstäbe in Form von Zeitreihenvergleichen, externen Betriebsvergleichen oder interkommunalen Vergleichswerten häufig nicht genutzt, obwohl entsprechende Datenbanken zur Verfügung stehen. Bislang hat sich die politische Steuerung in den Gemeinden mit der Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements noch nicht grundlegend geändert.

Neben der produktorientierten Steuerung spielen Ziele und Kennzahlen auch auf der Ebene des Gesamthaushalts eine wichtige Rolle. Hierauf wird im Rahmen der Darstellung des sogenannten Kennzahlensets des nordrhein-westfälischen Innenministers nach dem Erlass vom 1.10.2008 näher eingegangen.

### 5.9.1 Ziele und Kennzahlen

„Wenn man nicht weiß, welchen Hafen man ansteuert, ist kein Wind günstig.“ Dieser dem römischen Philosophen und Staatsmann Seneca zugeschriebene Satz macht deutlich, dass Ziele immer eine Richtungsentscheidung erfordern, der eine eigene Standortbestimmung vorausgehen muss. Kommunale Selbstverwaltung ist ein hochkomplexes System, auf das viele Kräfte einwirken. Wer das kommunale Schiff in den sicheren Hafen bringen will, muss nicht nur auf den günstigen Wind achten. Strömungen, Untiefen und Riffe, ausreichend Treibstoff, zufriedenes und motiviertes Personal, Wünsche der Passagiere und Vorgaben des Reeders können den Erfolg beeinflussen. Kapitän und Steuermann müssen harmonisieren.

**Ziele** zu definieren, ist nicht einfach, denn man macht sich angreifbar. Dabei liegt es in der Natur der Sache, dass eine 100%ige Zielerreichung kaum vorkommt. Ziele zu formulieren ist mehr als nur ein technokratischer Vorgang. Vielmehr müssen Ziele immer im Gesamtzusammenhang der beabsichtigten Ergebnisse und angestrebten Wirkungen kommunalen Handelns gesehen werden. Strategische und operative Ziele sind im Hinblick auf ihren Zeithorizont und ihren Konkretisierungsgrad zu unterscheiden. Ziele können sich auf **Finanzen, Qualität, Personal, Kunden** und andere Felder beziehen und deshalb durchaus auch in Konflikt miteinander geraten. So kann etwa das Ziel der möglichst kurzen Wartezeiten in einem Bürgerbüro mit dem Ziel einer möglichst kostengünstigen Aufgabenerledigung kollidieren. Wegen der vielfältigen Interessen und unterschiedlichen Sichtweisen kann methodische Unterstützung im Erarbeitungsprozess oftmals sinnvoll sein. Die Erfahrung zeigt, dass vor allem die Abstimmung der Ziele zwischen Politik und Verwaltung durch eine neutrale Moderation erleichtert wird. Die Umstellung auf eine an Zielen orientierte Steuerung ist so etwas wie ein Kulturwechsel und braucht daher Zeit, Übung und Fehlertoleranz.

Für die Entwicklung steuerungsrelevanter Ziele gibt es eine einfache Regel. Ziele müssen

- messbar,
- erreichbar,
- relevant und
- kontrollierbar sein.

Die Anfangsbuchstaben ergeben das Wort merk, weswegen diese Regel auch Merk-Regel genannt wird. Die englischsprachige Variante fordert, dass Ziele smart sein müssen. Smart steht in den Anfangsbuchstaben für

- specific,
- measurable,
- achievable,
- relevant,
- time phased.

Ziele, die diesen Anforderungen nicht genügen, sollte man lieber erst gar nicht auswählen, weil sie nur falsche Erwartungen wecken und zur Desorientierung beitragen können.

<sup>5</sup> Die Vorschrift lautet wörtlich: „Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.“

Mit Hilfe der zu den Zielen formulierten **Kennzahlen** kann der Zielerreichungsgrad gemessen werden. Kennzahlen stammen zwar aus der Betriebswirtschaft, können aber natürlich auch über den engeren Bereich der ökonomisch orientierten Betrachtungsweise hinaus angewendet werden.

In der Literatur existiert kein einheitlich definierter Kennzahlenbegriff. Strittig ist u. a., ob nur relative Zahlen oder auch absolute Zahlen in die jeweilige Kennzahlendefinition einbezogen werden sollen. Eine absolute Zahl ist zum Beispiel die Anzahl der Fälle, eine relative Zahl der Aufwand pro Fall. Beides kann für die Steuerung von Bedeutung sein. Auf jeden Fall muss eine Kennzahl über einen zahlenmäßig erfassbaren Tatbestand informieren. Im kommunalen Bereich wird unter einer Kennzahl in der Regel die Relation von zwei absoluten Werten verstanden.

In der NKF-Handreichung des Innenministeriums<sup>6</sup> wird aber auch auf die Schwierigkeiten verwiesen:

„Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher die örtlich festgelegten produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs überprüft sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung ggf. neu bestimmt und mit den örtlichen Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele sind dabei zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung abzustimmen. Auch die Öffentlichkeit sollte in diesen Prozess in geeigneter Weise eingebunden werden. Durch die benannten Verpflichtungen wird von der Gemeinde nichts Unmögliches verlangt. Gleichwohl dürfte es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach für die Gemeinde sein, dafür geeignete messbare Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen.“

### 5.9.2 Informationelle Grundlagen von Zielen und Kennzahlen

Gegen die Arbeit mit Zielen und Kennzahlen wird oftmals eingewandt, dass der Aufwand der Informationsbeschaffung sehr hoch sei. Deshalb ist es angebracht, zu dieser Fragestellung einige Hinweise zu geben. Wichtige ohnehin vorhandene Datengrundlagen sind

- das in jeder Kommunalverwaltung vorhandene automatisierte Rechnungswesen sowie
- die statistischen Grunddaten des Landesamts für Statistik und Datenverarbeitung.

Für beide Datenquellen entsteht kein zusätzlicher Erfassungsaufwand. Ferner sind die Fachbereiche und Produktverantwortlichen gehalten, im Rahmen der Haushaltsplanaufstellung ihre Leistungsmengen zu planen und zu erfassen. Die Plan- und Ergebnisdaten stellen eine weitere wichtige Grundlage für die Ermittlung von Kennzahlen dar. Auch hier entsteht kein spezifischer Mehraufwand. Die Auswertungen anderer Behörden, wie etwa der Polizei (zum Beispiel Verkehrsunfallstatistik), können ebenfalls von Nutzen sein. Nur im Ausnahmefall sind zusätzliche Erhebungen (zum Beispiel Bürgerbefragungen oder Aufschreibungen am Arbeitsplatz) notwendig. Insbesondere in kleineren Gemeinden, in denen eine Mitarbeiterin oder ein Mitarbeiter eine Reihe von Produkten bearbeitet, dürften Aufzeichnungen zumindest zeitweise unvermeidlich sein. Insbesondere im Bereich der wirkungsorientierten Steuerung wird man auch auf Informationen anderer Fachbereiche zurückgreifen. Der Auslastungsgrad kostenpflichtiger Parkierungseinrichtungen kann etwas über die Wirksamkeit der Überwachung des ruhenden Verkehrs aussagen. Die Entwicklung der Wahlbeteiligung bei Kommunalwahlen in Stadt- oder Wahlbezirken wird allgemein als Indikator für die Sozialstruktur angesehen.

Der Informationsbeschaffungsaufwand hängt natürlich auch davon ab, wie oft die Kennzahl benötigt wird. Produktorientierte Kennzahlen haben wegen ihrer Abhängigkeit vom Haushaltsplan nur bei der Planaufstellung und bei der Erstellung des Jahresabschlusses eine direkte Steuerungsrelevanz. Anders verhält es sich selbstverständlich bei der unterjährigen Verwaltungssteuerung oder bei der Steuerung größerer Einzelprojekte. Hier kommt es auf eine möglichst aktuelle Datenbasis an.

Jede Verwaltung ist traditionell zu einem Gutteil damit beschäftigt, Berichte zu erstellen – textlastige Verwaltungsberichte, die niemand liest, Berichte an die Politik, in denen die entscheidende Information auf Seite 6 im vorletzten Absatz steht, Berichte an Vorgesetzte und Aufsichtsbehörden, die auf Anfrage eigens erstellt werden, und Berichte für andere Behörden, die dort in den Akten verschwinden. Die Ressourcen, die durch diese Art der Aufbereitung des Verwaltungshandelns gebunden werden, sind beträchtlich. Ein adressatengerechtes Ziele- und Kennzahlensystem kann sowohl die Qualität als auch die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns deutlich verbessern. Im Zuge der weiteren **Digitalisierung der Verwaltung** dürfte der Umgang mit Zielen und Kennzahlen allmählich zur Normalität werden.

<sup>6</sup> NKF-Handreichung des Innenministeriums NRW, 7. Auflage, S. 582.

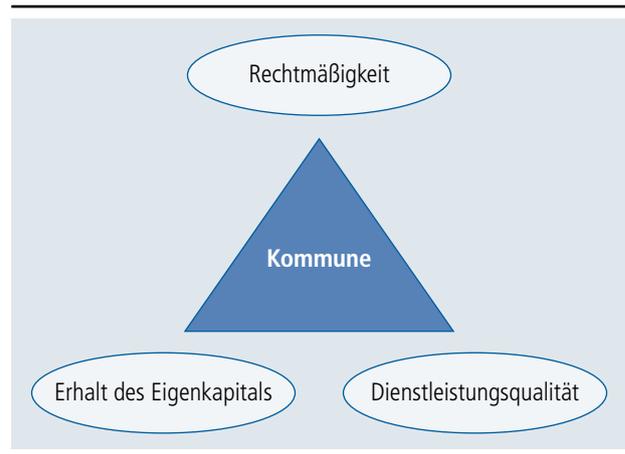
### 5.9.3 Gesetzte Ziele

Die Bildung von Zielen ist nach der bisherigen Definition ein Willensakt. Es gibt jedoch auch gesetzlich vorgegebene Ziele. Das gilt in besonderem Maße für die Kommunalverwaltung. § 1 Abs. 1 Satz 1 GO NRW formuliert beispielsweise: „Die Gemeinden sind die Grundlage des demokratischen Staatsaufbaus.“ Neben den Selbstverwaltungsaufgaben, die die Gemeinden im Rahmen der geltenden Gesetze wahrnehmen, sind die freiwilligen Aufgaben und die Pflichtaufgaben zu nennen. Pflichtaufgaben können gemäß § 3 Abs. 1 GO NRW nur durch Gesetz auferlegt werden. Es wird unterschieden zwischen Pflichtaufgaben zur Erfüllung nach Weisung, bei denen die Gemeinde der Sach- und Rechtsaufsicht (Kommunalaufsicht) unterliegt, sowie den pflichtigen Selbstverwaltungsaufgaben, bei denen die Gemeinde lediglich der Rechtsaufsicht unterliegt. Beispiele für Pflichtaufgaben sind die Errichtung und Fortführung von Schulen, die Aufgaben der örtlichen Denkmalpflege, die Lebensmittelüberwachung und die Weiterbildung (Volkshochschulen). Die Erfüllung der gesetzlich vorgegebenen Ziele leitet sich unmittelbar aus dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit der Verwaltung ab.

Aus den vorgegebenen Zielen lassen sich auf der strategischen Ebene drei Zielfelder benennen, die von herausragender Bedeutung sind. Die **Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns** leitet sich aus dem im Verfassungsrang stehenden Rechtsstaatsprinzip ab, das die Vertrauenswürdigkeit des Staates garantiert.

Der **Erhalt des Eigenkapitals** ist seit der Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements der Leitgedanke kommunaler Haushaltswirtschaft. Das übergeordnete Ziel der Nachhaltigkeit verbietet eine Haushaltswirtschaft zulasten künftiger Generationen. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von intergenerativer Gerechtigkeit. § 1 Abs. 1 Satz 3 GO NRW lautet: „Sie handeln zugleich in Verantwortung für zukünftige Generationen.“

Ebenfalls aus § 1 Abs. 1 GO NRW lässt sich das dritte strategische Leitziel der **Dienstleistungsqualität** ableiten. In § 1 Abs. 1 Satz 2 GO NRW heißt es: „Sie fördern das Wohl der Einwohner ...“



Quelle: Hanspeter Knirsch

### Rechtmäßigkeit

Indikatoren für das Maß an Rechtmäßigkeit lassen sich bei den einzelnen Produkten definieren. Insbesondere in der sogenannten Eingriffsverwaltung dürften Widerspruchs- oder Klagequoten leicht erfassbar sein. Rechtmäßigkeit kann aber auch ein Wirkungsziefeld sein. So ist es zum Beispiel das Ziel kommunaler Ordnungsdienste, ein möglichst rechtmäßiges und damit störungsfreies Verhalten der Einwohner\_innen im öffentlichen Raum zu bewirken. Auch dafür lassen sich Indikatoren finden, wie zum Beispiel die Zahl der Beschwerden über Störungen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung. Seit einiger Zeit wird auch das Thema Compliance für Kommunalverwaltungen thematisiert. Hierbei geht es nicht nur um die Einhaltung gesetzlicher Bestimmungen, sondern auch um die Beachtung interner Richtlinien und Leitbilder.

### Erhalt des Eigenkapitals

Das Eigenkapital berechnet sich in der kommunalen Bilanz aus der Differenz zwischen den Verbindlichkeiten und dem Vermögen einer Gemeinde. Wenn das Eigenkapital verzehrt ist, ist die Gemeinde überschuldet. Da alle Kommunen zur Einführung des NKF eine Eröffnungsbilanz aufstellen mussten, existiert erstmals ein umfassender Überblick über die Vermögenslage der Kommunen. Da die Höhe des Eigenkapitals jedoch von vielen geschichtlich vorgegebenen Faktoren und nicht beeinflussbaren örtlichen Besonderheiten abhängig ist, scheint für die Beurteilung der Finanzkraft der Kommunen weniger die absolute Höhe des Eigenkapitals als vielmehr dessen Entwicklung entscheidend zu sein. Für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung als oberstem Haushaltsgrundsatz (§ 75 Abs. 1 Satz 1 GO NRW) kommt es darauf

an, das vorhandene Eigenkapital nicht zu verzehren. Es liegt auf der Hand, dass der Abbau der Verschuldung neben der Erhöhung der Erträge und der Verbesserung der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung der entscheidende Hebel zur positiven Beeinflussung der Entwicklung des Eigenkapitals ist. Dabei kann auf das klassische Repertoire der finanzwirtschaftlichen Kennzahlen zurückgegriffen werden, wie etwa

- die Zinslastquote (Zinsbelastungsanteil am ordentlichen Aufwand),
- die Fehlbetragsquote (Anteil des Jahresergebnisses von der allgemeinen Rücklage und der Ausgleichsrücklage),
- die Eigenkapitalquote 1 (Anteil des Eigenkapitals am gesamten bilanzierten Kapital) und
- die Eigenkapitalquote 2 (Anteil des Eigenkapitals + Sonderposten am gesamten bilanzierten Kapital).

Diese Kennzahlen sind auch Bestandteil des sogenannten NKF-Kennzahlensets nach dem Runderlass des nordrhein-westfälischen Innenministers vom 1.10.2008.

Vor dem Hintergrund des bedeutenden Anteils ausgegliederter und rechtlich verselbstständiger Bereiche könnte auch eine Kennzahl, die die Eigenkapitalveränderungen der Kernverwaltung zu denen der ausgegliederten Bereiche in Verhältnis setzt, von Bedeutung sein. Die Verpflichtung zur Erstellung eines Gesamtabschlusses liefert zusätzlich neue Bezugsgrößen zur Bildung von Kennzahlen, die eine Beurteilung der Eigenkapitalentwicklung der Gesamtstadt ermöglichen.

## Dienstleistungsqualität

Kennzahlen zur Messung der Dienstleistungsqualität müssen sich selbstverständlich an den Qualitätszielen orientieren. Qualität kann klassischerweise verstanden werden als die Einhaltung von definierten Standards. Die Qualität einer kommunalen Dienstleistung ist aber vor allem auch aus der Perspektive des Empfängers, der Empfängerin zu betrachten. Die KGSt schreibt in ihrem Bericht<sup>7</sup> „Qualitätsmanagement“:

„Qualität gilt nun als relativer Begriff und wird definiert als die Übereinstimmung zwischen den Anforderungen der Kunden bzw. Interessengruppen und dem Ergebnis, das bei ihnen ankommt. Es geht also nicht mehr per se

um die **bestdenkbare** Qualität, sondern um die Qualität, die die (berechtigten) **Anforderungen der Kunden** erfüllt und die im Rahmen des Potenzials einer Organisation erreichbar ist.“

Will man Dienstleistungsqualität mit Hilfe von Kennzahlen messen, ist also zunächst eine Verständigung auf die wichtigsten Qualitätsziele erforderlich. Ein produktübergreifendes Ziel kann es beispielsweise sein, dass die Bürger\_innen wegen ihres Anliegens nur zu einer Stelle und auch möglichst nur einmal ins Rathaus kommen müssen. Dies kann mit der Kennzahl „Anteil der Bürger, die mehr als einmal wegen ihres Anliegens ins Rathaus kommen mussten“ erfasst werden. Produktspezifische Qualitätsziele müssen auf jeden Fall so konkret sein, dass sie die operative Steuerung unterstützen können.

Zu den Qualitätszielen gehören auch die Ziele, die sich auf **Nachhaltigkeit**<sup>8</sup> außerhalb der rein finanzwirtschaftlichen Bezugsgröße der Eigenkapitalstabilität beziehen.

Die Definition von strategischen Zielen mit einem längeren Zeithorizont (5–10 Jahre) ist immer auch eine politische Aufgabe. Die Politik hat die wesentlichen Handlungsfelder für die Gemeinde zu bestimmen und dazu die Zielvorgaben zu entwickeln. In einem weiteren Schritt kann dann gefragt werden, welche Produkte oder Produktgruppen dazu einen wesentlichen Beitrag leisten.

## 5.9.4 Rechtliche Grundlagen für die Bestimmung von Zielen und Kennzahlen im Haushalt<sup>9</sup>

### Gemeindeordnung

Normative Grundlage für die Bildung von Zielen und Kennzahlen ist in NRW nicht die Gemeindeordnung, sondern die aufgrund der Gemeindeordnung erlassene Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO). Die ergebnis- und wirkungsorientierte Steuerung ist kein allgemeiner Haushaltsgrundsatz im Sinne des § 75 Abs. 1 und 2 GO NRW. Lediglich die Festlegung strategischer Ziele unter Berücksichtigung der Ressourcen ist direkt in der GO NRW geregelt. § 41 Abs. 1 lit. t GO schreibt vor, dass der Rat die Zuständigkeit hierfür nicht übertragen darf. Damit ist jedoch keineswegs entschieden, dass diese nicht delegier-

<sup>7</sup> KGSt Bericht 2/2009, S. 14.

<sup>8</sup> Kommunale Indikatoren für globale Nachhaltigkeitsziele sollen zum Beispiel in einem Projekt der Bertelsmann Stiftung entwickelt werden.

<sup>9</sup> Grundlegend Knirsch, Hanspeter: Zum Rechtscharakter von Zielen und Kennzahlen, Kommunale Steuerzeitschrift 7/2009, S. 121 ff.

bare Beschlusszuständigkeit auch für die eher operativen Ziele und Kennzahlen des produktorientierten Haushaltsplanes gilt.

## Gemeindehaushaltsverordnung

Zentrale Vorschrift zur Bestimmung von Zielen und Kennzahlen im neuen Haushaltswesen ist nach dem Wegfall von § 12 GemHVO NRW die Vorschrift des § 4 Abs. 2 KomHVO NRW, wonach je nach Planungsebene (Produktbereiche, Produktgruppen, Produkte oder Verantwortungsbereiche) Ziele und soweit möglich die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden sollen. Auf der Produktebene ist eine Beschränkung auf die „wesentlichen Produkte“ möglich. Die Ziele müssen in ihrem Erreichungsgrad in jedem Fall messbar sein. Sie sollten realistisch sein und zugleich nicht nur aus einer Fortschreibung vorhandener Ergebnisse bestehen.

Wenn Kennzahlen als Instrument der Steuerung genutzt werden sollen, muss ihre Ermittlung zu einer relevanten Information führen. Wenn ein Produkt beispielsweise keine oder nicht beeinflussbar geringe Erträge erwirtschaftet, macht es wenig Sinn, den Aufwandsdeckungsgrad als Wirtschaftlichkeitskennzahl zu ermitteln. In einem solchen Fall bietet sich eine Relation von Aufwand und Menge als Kennzahl an. Der Haushaltsplan soll eine Verknüpfung von Leistungs-, Ertrags- und Finanzdaten enthalten, um übersichtliche und nachvollziehbare Informationen für den Rat der Gemeinde zu gewährleisten (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Durch die Formulierung als Soll-Vorschrift hat der Ordnungsgeber eine Verpflichtung konstituiert, von der nur in atypischen Fällen abgewichen werden darf.<sup>10</sup> Auch § 4 Abs. 2 KomHVO NRW ist eine entsprechende Soll-Vorschrift. § 49 KomHVO NRW spricht davon, dass in der Analyse des Lageberichts nach § 95 Abs. 1 S. 4 GO NRW die produktorientierten Ziele und Kennzahlen einbezogen werden sollen, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind. Eine weitere Soll-Vorschrift findet sich in § 52 Abs. 1 KomHVO NRW, in dem der Gesamtlagebericht geregelt ist. Auch hier wird die Verpflichtung zur Einbeziehung von Zielen und Kennzahlen in die Analyse vorgeschrieben. Mit der systematischen Aufbereitung von Wirkungen (Zielerreichung) und Kennzahlen im Lagebericht nach § 48 und im Ge-

samtlagebericht nach § 51 Abs. 1 KomHVO NRW soll eine permanente Auseinandersetzung mit dem eigenen Handeln und eine sich automatisch wiederholende Überprüfung der Ziele und der Zielerreichungsgrade bewirkt werden. Das Ergebnis der Überprüfung soll wiederum in den Planungsprozess einfließen. Zielen und Kennzahlen werden damit auch nach dem Wegfall des § 12 GemHVO NRW eine zentrale Funktion im Steuerungsprozess zugewiesen.

## 5.9.5 Ziele und Kennzahlen als Bestandteil des Haushaltsplans

Während die nordrhein-westfälische Kommunalhaushaltsverordnung die Gemeinden also verbindlich zur Bestimmung von Zielen und Kennzahlen verpflichtet, ist die Antwort auf die Frage nach der rechtlichen Qualifikation von Zielen und Kennzahlen in der Gemeindeordnung zu suchen. Inwieweit sind die in den Teilplänen bestimmten Ziele und Kennzahlen für die Verwaltung aber verbindlich? Als Bestandteile des Haushaltsplanes gehören sie gemäß § 79 Abs. 3 S. 1 GO NRW zu den Grundlagen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Der Haushaltsplan selbst ist keine Satzung. Erst durch die Einbeziehung in die Haushaltssatzung gemäß § 78 Abs. 2 GO NRW wird er als deren Teil Ortsrecht. Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden allerdings durch den Haushaltsplan weder begründet noch aufgehoben.

Ermächtigungsgrundlage für die Abwicklung von Einzahlungen und Auszahlungen, die nicht gleichzeitig Erträge und Aufwendungen und damit im Ergebnisplan darzustellen sind, ist der Finanzplan. Die Festsetzungen und Bestimmungen des Haushaltsplanes wenden sich ausschließlich an die mit der Ausführung des Haushaltes befassten Organe und Funktionsträger der Gemeinde.<sup>11</sup> Das gilt auch für die Ziele und Kennzahlen. Grundlage der buchhalterischen Abwicklung des Haushaltes ist der NKF-Kontenrahmen. Soweit Einzahlungen und Erträge sowie Auszahlungen und Aufwendungen in die Berechnung von Kennzahlen einfließen, sind die Werte der Buchhaltung maßgeblich. Die Kennzahlen selbst stellen keine Grundlage für Buchungsvorgänge dar. Ihre Funktion ist die Unterstützung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle. Im Rahmen dieser Zweckbestimmung sind sie verbindlich und deshalb von der Verwaltung zu beach-

<sup>10</sup> Vgl. grundlegend Wolff, Hans J: Verwaltungsrecht I, § 31 II b.

<sup>11</sup> Knirsch, Hanspeter in: Rehn u.a., a.a.O., § 79 Erl. IV.3.

ten. Es wäre beispielsweise unzulässig, die Ziele und Kennzahlen nur als Anlagen oder Erläuterungen zum Haushaltsplan zu behandeln oder dem Rat nur zur Kenntnis zu geben.

### 5.9.6 Beschlussfassung durch den Rat

Gelegentlich wird in der Kommentierung davon gesprochen, dass die Ziele zwischen Rat und Verwaltung abgestimmt werden müssen.<sup>13</sup> Auch in der NKF-Handreichung des nordrhein-westfälischen Innenministeriums findet sich eine solche Formulierung. Dabei handelt es sich um eine Beschlussverpflichtung des Rates. Eine Konsenspflicht mit der Verwaltung lässt sich rechtlich ebenso wenig begründen, wie eine Verpflichtung zur Beteiligung der Öffentlichkeit, wengleich es natürlich politisch ratsam ist, Ziele und Kennzahlen im Einvernehmen festzulegen und die interessierte Öffentlichkeit einzubeziehen.

Die Beschlussverpflichtung ergibt sich aus dem Umstand, dass der Haushaltsplan, der vom Rat als Bestandteil der Haushaltssatzung zu beschließen ist<sup>14</sup>, aus dem Gesamtplan und den Teilplänen besteht, die an die Stelle der kameralen Einzelpläne getreten sind. Auch wenn in der Haushaltssatzung nur die Endsummen des Haushaltsjahres festgeschrieben werden, so ergeben sich diese doch zwingend aus dem Rechenwerk der Teilpläne. Abhängig von ihrer Gliederungstiefe sollen in den Teilplänen jeweils die Ziele und die Kennzahlen zur Messung des Zielerreichungsgrades bestimmt werden, sodass diese wesensnotwendiger Bestandteil der Beschlussfassung des Rates sind. Es wäre daher unzulässig, sie dem Rat nur zur Kenntnis zu geben, wie dies etwa beim Finanzplan alter Art nach § 83 Abs. 5 S. 1 GO NRW a. F. der Fall war. Das bedeutet, dass Änderungen der Kennzahlen und Ziele für das laufende Haushaltsjahr nur durch den Rat im Wege der Nachtragssatzung gemäß § 81 GO möglich sind.<sup>15</sup>

Deshalb ist es bei der Bestimmung von Zielen und Kennzahlen notwendig, entsprechende Sorgfalt walten zu las-

sen. Wenn man Ziele als Näherungswerte begreift und dementsprechend definiert, sollte sich das Problem in der Praxis entschärfen. Anstelle eines in Form einer Prozentzahl angegebenen Aufwandsdeckungsgrades bietet es sich an als Zielformulierung die Steigerung des Aufwandsdeckungsgrades zu bestimmen. Die dazugehörige Kennzahl ist der Aufwandsdeckungsgrad. Zulässig wären auch Vorgaben wie „kleiner als“ oder „größer als“. Bei Qualitätskennzahlen wie etwa „Wartezeiten“, „Bearbeitungsdauer“ oder „Anteil der erfolgreichen Rechtsmittel“ ist es ratsam, die Abhängigkeiten vom Ressourcenverbrauch in die Erläuterungen zu Kennzahlen und Zielvorgaben einzubeziehen. Auch ist es Aufgabe der Verwaltung, bereits im Entwurfsstadium auf die Schlüssigkeit des Zielesystems zu achten. Bei von der Politik eingebrachten Änderungsanträgen sollte die Verwaltung in der Lage sein, Interdependenzen und Konsequenzen zum Beispiel für den Ressourcenverbrauch aufzuzeigen.

Wenig Erfahrungen liegen bisher mit ergebnis- und wirkungsorientierten Kennzahlen vor, obwohl gerade die Umstellung auf eine stärker ergebnis- und wirkungsorientierte Steuerung neben der Sichtbarmachung des vollständigen Ressourcenverbrauchs das Hauptziel des neuen Kommunalen Finanzmanagements ist. Es zeichnet sich jedoch ab, dass sich die politische Steuerung über Ergebnisse und Wirkungen von der Produktebene lösen sollte. Es muss quasi eine Ebene zwischen der langfristig orientierten strategischen Steuerung (vgl. § 41 Abs. 1 lit. t GO NRW) und der auf Jährlichkeit ausgerichteten Steuerung des produktorientierten Haushalts eingezogen werden. Dies kann über die Bestimmung der wesentlichen strategischen Handlungsfelder erfolgen. Die Wirkungen des Verwaltungshandelns machen nicht an den Grenzen eines Produkts, einer Produktgruppe oder eines Produktbereichs halt. Derartige von den Haushaltsberatungen getrennte Beratungen und Beschlüsse über angestrebte politische Ziele und Wirkungen fallen in den Bereich der allgemeinen Beschlusskompetenzen des Rates und seiner Ausschüsse, wobei es wiederum Aufgabe der Verwaltung ist, auf die Plausibilität des Gesamtsystems zu achten.

<sup>13</sup> So zum Beispiel Freytag, Dieter, Hamacher, Claus und Wohland, Andreas: Neues Kommunales Finanzmanagement Nordrhein-Westfalen, Erl. zu § 41 GO; Smith in: Kleebaum, Klaus-Viktor und Palmen, Manfred: Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen, Erl. 20 zu § 41 GO.

<sup>14</sup> Vgl. Klieve, Lars-Martin in: Held, Friedrich W. und Becker, Ernst: Kommentar zur GO, § 78 NKF, Anm. 3.1; Knirsch a.a.O., § 78 Erl. III.1; Flühöh, Oliver in: Kleebaum, Palmen a.a.O., § 78 Erl. II; auch wenn man den Haushaltsplan als vom Rat zu beschließende unverzichtbare Anlage zur Haushaltssatzung ansieht, wie dies noch Scheel, Werner und Steup, Johannes in ihrer Kommentierung zu § 79 GO a. F. getan haben, führt dies zu keinem anderen Ergebnis.

<sup>15</sup> Siemonsmeier a.a.O.

### 5.9.7 Zielfelder, Zielebenen und der Zeithorizont von Zielen

#### Die Zielfelder der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) und andere Ansätze

Im Mittelpunkt des strategischen Managements steht die systematische Zielentwicklung, Zielverfolgung und Zielumsetzung. Die KGSt empfiehlt den Kommunen für das strategische Management vier Zielfelder bzw. vier Leitfragen, deren Verdienst es vor allem ist, einen Beitrag zur Reduktion von Komplexität zu leisten. Die vier Leitfragen des strategischen Managements können Politik, Verwaltungsführung und Mitarbeiter\_innen vor allem bei eher langfristig ausgerichteten Entscheidungen eine wertvolle Hilfe sein. Ziele können sich beziehen auf

- Ergebnisse und Wirkungen (zum Beispiel mehr Verkehrssicherheit – weniger Unfälle mit Beteiligung von Kindern unter 16 Jahren),
- Produkte/Produktgruppen/Produktbereiche (zum Beispiel Verkehrsberuhigungsmaßnahmen vor Schulen, Überwege),
- Ressourcen (zum Beispiel bereit gestellte Haushaltsmittel),
- Prozesse/Strukturen (Verbesserung der Kommunikation zwischen den Beteiligten etc.).

Dabei macht vor allem das Zielfeld der Ergebnisse und Wirkungen deutlich, dass solche Ziele häufig nicht an den Grenzen zuvor definierter Produkte oder vom Gesetzgeber vorgegebener Produktbereiche halt machen.

#### Leitbilder, strategische und operative Ziele

Am nachfolgenden Beispiel wird deutlich, dass zum Beispiel das übergeordnete Ziel der Stärkung von Bürgermitwirkung eine andere Sichtweise als die der Zielfelder der KGSt erfordert.

#### Zielfelder von Bürgermitwirkung

- Gedeihliches Zusammenleben
- Integration
- Sicherheit in der Stadt

#### Stärkung lokaler Demokratie

- Wahlbeteiligung
- Beteiligung von Bürger\_innen an förmlichen Verfahren
- Bürgerhaushalt

#### Entlastung des Haushalts

- Ehrenamt statt Hauptamt (Personalkostenentlastung)
- Vorschläge der Einwohner\_innen (Bürgerhaushalt)

#### Vermeidung von Schließungen oder Standardabbau

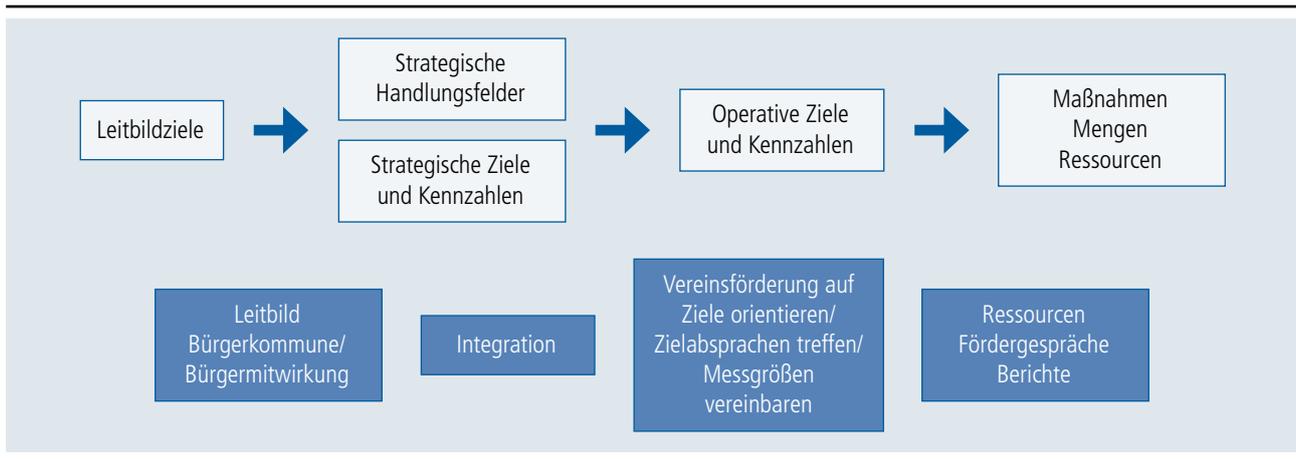
- Übernahme von Einrichtungen/Kommunale Genossenschaften
- Stadtmarketing

#### Wirtschaftsförderung

- Demografische Entwicklung
- Identifikation mit der Gemeinde/Stadt

Diese Zielfelder haben keine direkte Entsprechung im Produkthaushalt. Es muss daher gefragt werden, welche Produkte einen Beitrag zur Zielerreichung leisten können oder müssen. Diesen (strategischen) Zielfeldern lassen sich beispielweise folgende Kennzahlen zuordnen, wobei die Kennzahlen durchaus für mehrere Zielfelder gleichzeitig anwendbar sind:

- Schulabschlussquote
- Eigentumsquote
- Wahlbeteiligung
- Subjektives Sicherheitsempfinden
- Vandalismusquote
- Ehrenamtsquote
- Integrationsleistung von Vereinen
- Personalintensität
- Wanderungssaldo
- Geburtenentwicklung
- Abgabenquote
- Außenstände



Quelle: Hanspeter Knirsch

Die strategischen Handlungsfelder sowie die dazu gehörigen Ziele und Kennzahlen werden aus den übergeordneten und langfristig angelegten Zielen eines kommunalen Leitbilds abgeleitet. Das Leitbild sollte sich auf einige wenige Grundsatzaussagen beschränken. Am Beispiel der kommunalen Aufgabenstellung der Integration unter dem Leitbild der Bürgerkommune und der Stärkung der Bürgermitwirkung kann man die Entwicklung wie in obiger Abbildung darstellen.

Bei allen auf operativer Ebene geplanten und durchgeführten Maßnahmen lässt sich durch die einfache Frage, ob und in welcher Weise die Maßnahme das strategische Ziel unterstützt oder nicht, die Wirksamkeit des Verwaltungshandeln mit Hilfe dazu gebildeter Kennzahlen erfassen.

### 5.9.8 Messgrößen zur Zielerreichung und ihre Bewertung

Kennzahlen brauchen Bewertungsmaßstäbe. Was bedeutet eine Eigenkapitalquote von 30%? Ist ein Aufwandsdeckungsgrad von 15% in der städtischen Bibliothek gut, mittel oder schlecht? Ist eine Schulabbrecherquote von 5% gut oder schlecht? Solche und andere Fragen, die sich aus dem Umgang mit Kennzahlen ergeben, machen deutlich, dass man Bewertungsmaßstäbe braucht.

### Der Zielerreichungsgrad als Messgröße

Wenn das gesetzte Ziel zahlenmäßig beziffert ist, ist der Zielerreichungsgrad die Messgröße. Das wird in der kommunalen Praxis aber nicht die Regel sein, da seriös häufig nur ein Richtungsziel angegeben werden kann.

### Zeitreihenvergleiche

Ein durchaus geeigneter Bewertungsmaßstab kann sich aus dem Zeitreihenvergleich ergeben. Mit dem Vorjahresergebnis, dem laufenden Jahr und dem nächsten Planjahr hat man bereits drei Werte, die eine Trendbetrachtung ermöglichen. Man vergleicht sich zwar nur mit sich selbst, aber aus Entwicklungen lassen sich häufig wichtige Steuerungsimpulse gewinnen.

### Interkommunale Vergleiche

Interkommunale Vergleichswerte sind für die Steuerung unentbehrlich, da ohne sie die äußeren Impulse, die im privaten Bereich der Markt liefert, fehlen würden. Interkommunale Vergleichswerte machen die Verständigung auf eine einheitliche Definition der Kennzahlen und eine einheitliche Systematik erforderlich. Interkommunale Vergleichswerte lassen sich anonymisiert und internetgestützt organisieren. Will man sich nicht nur vergleichen, sondern voneinander lernen, bietet sich der Zusammenschluss in Vergleichsringen an, wobei hier der Aufwand sorgfältig zum möglichen Ertrag abgewogen werden muss.

## 5.10 Jahresabschluss

Die Gemeinde hat gemäß § 95 Abs. 1 GO NRW und den entsprechenden Vorschriften in den anderen Bundesländern zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln und ist zu erläutern. Der Jahresabschluss besteht aus der **Ergebnisrechnung**, der **Finanzrechnung**, den **Teilrechnungen**, der **Bilanz** und dem **Anhang**. Der Jahresabschluss im neuen Haushaltsrecht kommt der in der Privatwirtschaft üblichen Praxis näher, wo der Jahresabschluss das wesentliche Dokumentations- und Rechenschaftsinstrument ist, während die Jahresrechnung alter Form im kommunalen Bereich im Schatten des Haushaltsplans stand.<sup>1</sup>

### 5.10.1 Verfahren

Der Bürgermeister, die Bürgermeisterin leitet den Entwurf dem Rat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres zur Feststellung zu. Soweit dieser von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer, die Kämmererin eine Stellungnahme abgeben. Diese Möglichkeit ist neu in das Haushaltsrecht des Neuen Kommunalen Finanzmanagements aufgenommen worden. Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister, die Bürgermeisterin die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen. Der Entwurf des Jahresabschlusses wird vom Rat an den **Rechnungsprüfungsausschuss** überwiesen.

Der Jahresabschluss ist gemäß § 102 Abs. 1 GO NRW von der örtlichen Rechnungsprüfung dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ergibt. Die Beauftragung Dritter ist möglich. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Die Rechnungsprüfung hat das Ergebnis der Prüfung in einem **Bestätigungsvermerk** zusammenzufassen. In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk ist zu erklären, dass die durchgeführte Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt hat, der Jahresabschluss aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Der Bestätigungsvermerk kann um Hinweise ergänzt werden, die ihn nicht einschränken. Werden Beanstandungen ausgesprochen, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen.

Der Rechnungsprüfungsausschuss prüft gemäß § 59 Abs. 3 GO NRW den Jahresabschluss und den Lagebericht der Gemeinde unter Einbezug des Prüfungsberichtes. Er bedient sich hierbei der örtlichen Rechnungsprüfung oder eines Dritten gemäß § 102 Absatz 2 GO NRW. Die Beratung im Rechnungsprüfungsausschuss ist grundsätzlich nicht öffentlich<sup>2</sup>; das Ergebnis der Beratung

<sup>1</sup> Vgl. Klieve, Lars Martin: Der Jahresabschluss im NKF, in: Der doppische Kommunalhaushalt, Recklinghausen 2010.

<sup>2</sup> Vgl. Knirsch, Hanspeter: Zur Frage der Öffentlichkeit des Berichts der Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde, KStZ 4/2009, S. 61 ff.

ist jedoch öffentlich zugänglich. Die frühere Aufteilung in einem allgemeinen und einen nicht-öffentlichen Berichtsband ist entfallen. Im Zuge der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat entscheidet dieser über die Entlastung des Bürgermeisters, der Bürgermeisterin. Der Bürgermeister, die Bürgermeisterin ist bei dieser Entscheidung nicht stimmberechtigt. In der Entlastung liegt die Aussage, dass die Haushaltsführung des Bürgermeisters, der Bürgermeisterin insgesamt das Vertrauen des Rates verdient.

Die Verantwortlichen haben an der Beratung über diese Vorlagen im Rechnungsprüfungsausschuss teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse ihrer Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des internen Kontrollsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat zu dem Ergebnis der Jahresabschlussprüfung schriftlich gegenüber dem Rat Stellung zu nehmen. Am Schluss dieses Berichtes hat der Rechnungsprüfungsausschuss zu erklären, ob nach dem abschließenden Ergebnis seiner Prüfung Einwendungen zu erheben sind und ob er den vom Bürgermeister aufgestellten Jahresabschluss und Lagebericht billigt.

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben. Auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden, ist gesondert einzugehen.

Mit der Entlastungsentscheidung verzichtet der Rat auf die Nachholung aller bisher nicht gefassten Mitwirkungshandlungen des Rates, insbesondere solcher außer- und

überplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen, zu denen der Bürgermeister, die Bürgermeisterin die Zustimmung des Rates nicht eingeholt hat. Verweigern die Ratsmitglieder die Entlastung oder sprechen sie diese nur mit Einschränkungen aus, so haben sie dafür Gründe anzugeben. Wird die Entlastung verweigert, so hat der Bürgermeister, die Bürgermeisterin die Möglichkeit, im Rahmen eines Kommunalverfassungsverfahrens auf uneingeschränkte Entlastung vor dem Verwaltungsgericht zu klagen.

### 5.10.2 Inhalt

Der Jahresabschluss besteht aus der **Ergebnisrechnung**, der **Finanzrechnung**, den **Teilrechnungen**, der **Bilanz** und dem Anhang. Auch hier gibt es länderspezifische Besonderheiten. Dem Jahresabschluss ist ein **Lagebericht** beizufügen, der einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr geben soll. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende **Analyse der Haushaltswirtschaft** und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten **Ziele und Kennzahlen**, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.

DIE BESTANDTEILE DES GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSSES				
ERGEBNIS-RECHNUNG	FINANZ-RECHNUNG	TEIL-RECHNUNGEN	BILANZ	ANHANG
Mit der Ergebnisrechnung werden die im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen nachgewiesen. Sie informiert dadurch über das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie über das daraus entstandene Jahresergebnis. Wegen der in der Ergebnisrechnung enthaltenen Ergebnisspaltung ist zudem zwischen ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis zu trennen.	Mit der Finanzrechnung werden die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen erfasst. Sie informiert über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung, getrennt nach den Bereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“.	Mit den produktorientierten Teilrechnungen werden die Nachweise über die Ausführung der Haushaltswirtschaft nach den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben erbracht. Sie sind nicht getrennt nach Ergebnisrechnung und Finanzrechnung aufzustellen, sondern stellen jeweils ein aufgabenbezogenes bzw. ein produktorientiertes Gesamtbild dar.	Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung des gemeindlichen Vermögens (Aktivseite) und seiner Finanzierung (Passivseite) und gleichzeitig eine auf den Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung. Mit ihr wird stichtagsbezogen ein Bild über die Vermögens- und die Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Die Gliederung der Bilanz erfolgt daher sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.	Der Anhang als fünftes Element des Jahresabschlusses enthält insbesondere die Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und den Positionen der Ergebnis- sowie der Finanzrechnung. Ihm sind ein Anlagenpiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen.
<p><b>LAGEBERICHT</b> (<i>beizufügen</i>)</p> <p>und weitere örtliche Anlagen, z. B. die Übersicht über die Bürgschaften der Gemeinde soweit die Übersicht gesondert zum Verbindlichkeitspiegel aufgestellt wurde.</p>				

Quelle: NKF-Handreichung des nordrhein-westfälischen Innenministeriums, S. 3279, 7. Auflage

Wichtiger Bestandteil des Jahresabschlusses ist die **Bilanz**. Die Bilanz hat sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten und ist entsprechend den Vorschriften des § 42

KomHVO NRW zu gliedern. Ein vereinfachtes Bilanzierungsschema enthält die NKF-Handreichung des nordrhein-westfälischen Innenministers. Auch bei der Bilanz ergibt sich der Erkenntniswert vor allem aus der vergleichenden Betrachtung.

<b>DAS GEMEINDLICHE BILANZGLIEDERUNGSSCHEMA</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
<b>Bilanzposten</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>	<b>Bilanzposten</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögens- gegenstände 1.2 Sachanlagen 1.2.1 Unbebaute Grundstücke 1.2.2 Bebaute Grundstücke 1.2.3 Infrastrukturvermögen 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund 1.2.5 Kunstgegenstände 1.2.6 Maschinen und Fahrzeuge 1.2.7 Betriebs- und Geschäfts- ausstattung 1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau 1.3 Finanzanlagen 1.3.1 Anteile an Unternehmen 1.3.2 Beteiligungen 1.3.3 Sondervermögen 1.3.4 Wertpapiere 1.3.5 Ausleihungen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.1.1 Rohstoffe usw. 2.1.2 Geleistete Anzahlungen 2.2 Forderungen 2.2.1 Öffentl.-rechtl. Forderungen 2.2.2 Privatrechtl. Forderungen 2.2.3 Sonstige Vermögensgegen- stände 2.3 Sonstige Vermögensgegenstände 2.4 Wertpapiere des Umlauf- vermögens			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag  <b>2. Sonderposten</b> 2.1 für Zuwendungen 2.2 für Beiträge 2.3 für den Gebührenaussgleich 2.4 Sonstige Sonderposten  <b>3. Rückstellungen</b> 3.1 Pensionsrückstellungen 3.2 Deponierückstellungen 3.3 Instandhaltungsrückstellungen 3.4 Sonstige Rückstellungen  <b>4. Verbindlichkeiten</b> 4.1 Anleihen 4.2 aus Investitionskrediten 4.3 aus Liquiditätskrediten 4.4 aus kreditähnlichen Geschäften 4.5 aus Lieferung und Leistung 4.6 aus Transferleistungen 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten 4.8 Erhaltene Anzahlungen  <b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

Quelle: NKF-Handreichung des nordrhein-westfälischen Innenministeriums, S. 3443, 7. Auflage

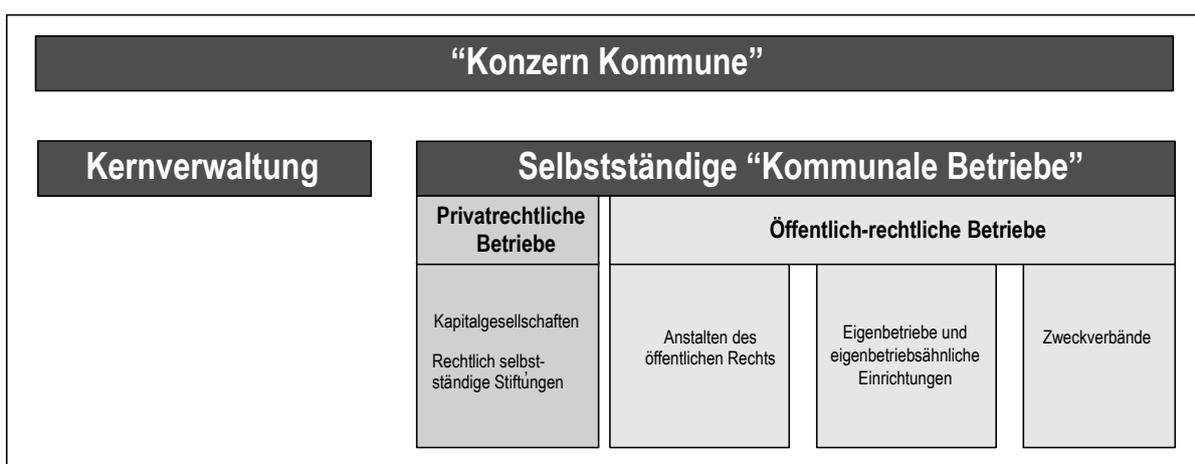
## 5.11 Gesamtabschluss

Eine besondere Herausforderung ergibt sich für das Rechnungswesen und die politisch-administrative Steuerung aus der Tatsache, dass die meisten Städte und Gemeinden mehr oder weniger große Teile ihrer Tätigkeiten auf selbstständige Rechtsträger mit einem eigenen Rechnungswesen ausgelagert haben. Dies können rechtlich unselbstständige Eigenbetriebe oder öffentlich-rechtliche Betriebe in Form einer Anstalt des öffentlichen Rechts oder Beteiligungen an Zweckverbänden sein. Aber auch privatrechtliche Beteiligungen an GmbHs oder Aktiengesellschaften kommen in Betracht.

Der Gesamtabchluss ist unter Einbeziehung des rechtlich selbstständigen **Beteiligungsvermögens** aufzustellen. Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist die logische Konsequenz aus der Einführung des NKF, das dem kaufmännischen Rechnungswesen nachgebildet ist. Die Notwendigkeit ergibt sich aus der Tatsa-

che, dass der organisationspolitische Trend der vergangenen Jahre eindeutig von der Zielsetzung geprägt war, möglichst viele Dienstleistungen aus der Kernverwaltung auszugliedern. Das Wesen des Gesamtabchlusses liegt wie beim handelsrechtlichen Konzernabschluss in der konsolidierten Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Einschluss der rechtlich verselbstständigten Aufgabenbereiche. So soll vor allem unter den Gesichtspunkten der demokratisch legitimierten Kontrolle und Steuerung ein Höchstmaß an Transparenz hergestellt werden. Neben dem Gesamtabchluss soll dazu auch der **Beteiligungsbericht** nach § 117 GO NRW dienen.

Mit dem 2. NKFVG NRW ist die Möglichkeit der größenabhängigen Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses geschaffen worden (§ 116a GO NRW).



Quelle: NKF-Handreichung des nordrhein-westfälischen Innenministeriums, S. 4058, 7. Auflage

## 5.12 Rechnungsprüfung

### 5.12.1 Rechnungsprüfung im neuen Haushaltsrecht

Auch die Rolle der Rechnungsprüfung musste im Rahmen der Neuordnung des Haushaltsrechts neu beschrieben werden. Die entsprechenden Vorschriften in den Gemeindeordnungen der Bundesländer regeln **Inhalt und Verfahren der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses**. Diese Prüfung muss der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat vorausgehen. Das entspricht materiell der bisherigen Prüfung der Jahresrechnung, über die auch der Rat zu entscheiden hatte. Die Prüfung erstreckt sich im Wesentlichen auf die Einhaltung der **Rechtmäßigkeit der Haushaltswirtschaft**. Wenn der Jahresabschluss von der örtlichen Rechnungsprüfung oder einem Dritten dahingehend zu prüfen ist, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ergibt, so entspricht dies wörtlich den Anforderungen, die das Gesetz an die Aufstellung des Jahresabschlusses stellt. Da der Jahresabschluss aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang besteht und ein Lagebericht beizufügen ist, versteht es sich von selbst, dass sich die Prüfung auf all diese Teile zu erstrecken hat.

Festzuhalten ist, dass die Einführung des NKF die Stellung und die Aufgaben der örtlichen Prüfung nicht grundlegend verändert hat. Da mit dem NKF jedoch nicht nur der Rechnungsstil, sondern auch die Art der Planung, Steuerung und Kontrolle der Haushaltswirtschaft verändert werden sollte, hat dies zwangsläufig Konsequenzen für die Rechnungsprüfung. Während die Kameralistik eine Einnahme-/Ausgaberechnung war, wird im doppelten Rechnungswesen der vollständige Ressourcenverbrauch dargestellt. Dementsprechend muss sich die Prüfung auch auf die zutreffende Erfassung des Vermögens

(Prüfung der Inventur und des Inventars) und des Vermögensverzehr (Prüfung der festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände) erstrecken.

Während die **überörtliche Prüfung** als Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes sich darauf beschränkt, zu prüfen, ob die Gemeinden im Einklang mit den Gesetzen verwaltet werden, umfasst die örtliche Prüfung auch die Entscheidungen, die durch das in Art. 28 Abs. 2 GG normierte Selbstverwaltungsrecht vor staatlichen Eingriffen geschützt sind. Während § 101 Abs. 6 a. F. GO NRW vom Rechnungsprüfungsamt sprach, nennt § 101 GO NRW dieselbe Einrichtung nunmehr örtliche Rechnungsprüfung, ohne dass dadurch die Rechtstellung verändert worden ist. Die **örtliche Rechnungsprüfung** hat zwar spezifische Rechte und Pflichten, sie ist aber kein **Gemeindeorgan**, während die anderen an der Aufstellung, Bestätigung, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses Beteiligten (Kämmerer\_in, Bürgermeister\_in, Rechnungsprüfungsausschuss und Rat) Organstellung haben.

Wie bisher bedient sich der **Rechnungsprüfungsausschuss**, der in jeder Gemeinde als **Pflichtausschuss**<sup>1</sup> zu bilden ist, zur Durchführung der Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung oder eines Dritten. Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar dem Rat unterstellt. Der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und die Prüfer\_innen und beruft sie ab.<sup>2</sup> Die Leitung und die Prüfer\_innen können nicht Mitglieder des Rates sein und dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde nur innehaben, wenn dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. Sie dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln. Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung darf nicht Angehörige\_r des Bürgermeisters, der Bürgermeisterin, des Kämmerers, der Kämmerer\_in oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreter\_in sein.

<sup>1</sup> Siehe zum Beispiel § 57 Abs. 2 GO NRW; nach § 110 Abs. GO Rheinland-Pfalz soll ein Rechnungsprüfungsausschuss gebildet werden; in Bayern müssen Gemeinden mit mehr als 5.000 Einwohnern gemäß § 103 Abs. 2 der Gemeindeordnung einen Rechnungsprüfungsausschuss einrichten.

<sup>2</sup> Dies gilt natürlich nur, wenn ein örtliches Rechnungsprüfungsamt vorhanden ist.

### 5.12.2 Inhalt der Prüfung und Wesen des Prüfungsberichts

Der Jahresabschluss ist darauf zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ergibt. Ferner erstreckt sich die Prüfung darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Dazu zählen auch Verträge und sonstige rechtliche Verpflichtungen der Gemeinde. Die Jahresabschlussprüfung schließt neben allen Bestandteilen und Anlagen des Jahresabschlusses auch die zugrunde liegende Buchführung ein. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken.

Ebenfalls zu prüfen sind die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände. Dies setzt eine sachliche und zeitliche Prüfungsplanung, Informationsbeschaffungsprozesse, eine Einschätzung des Prüfungsrisikos sowie eine Prüfungsstrategie voraus, um die Richtigkeit der Prüfungsaussagen zu gewährleisten. Auch die Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen und Plausibilitätsbeurteilungen gehören dazu. Das Gesetz fordert keine Prüfung sämtlicher Geschäftsvorfälle. Zulässig und aus Gründen der Praktikabilität geboten sind potenzial- und risikoorientierte Verfahrensweisen. Dabei dürften die wirtschaftliche Bedeutung und die Risikogeneignetheit einzelner Sachgebiete eine wesentliche Rolle spielen. Im Handelsrecht, dem die NKF-Vorschriften auch in diesem Teil nachgebildet sind, gilt, dass der Abschlussprüfer, die Abschlussprüferin ein **Gesamturteil** über den Jahresabschluss zu treffen hat, das sich auf Prüfungsfeststellungen stützt. Diese Feststellungen kann der Abschlussprüfer, die Abschlussprüferin aus Plausibilitätsbeurteilungen oder Einzelprüfungshandlungen gewinnen. Letztere werden notwendigerweise in einem nach berufsrechtlichen Standards anzuwendenden Stichprobenverfahren ausgewählt.<sup>3</sup>

Auch im gemeindlichen Bereich ist man bestrebt, entsprechende Standards in Richtlinienform zu erarbeiten (vgl. beispielsweise die Empfehlungen der Vereinigung der Leiterinnen und Leiter örtlicher Rechnungsprüfungen in Nordrhein-Westfalen).

Die örtliche Rechnungsprüfung hat über Art und Umfang der Prüfung des Jahresabschlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung einen **Prüfungsbericht** zu erstellen. Die Abschlussprüfung muss daher so erfolgen, dass Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können und ein Prüfungsbericht erstellt werden kann. Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen keine gesetzlichen Vorgaben. Der Prüfungsbericht sollte wie im Handelsrecht auf jeden Fall folgende Funktionen erfüllen:

- Informationsfunktion
- Unterstützungsfunktion
- Nachweisfunktion

Im Unterschied zum Handelsrecht steht beim gemeindlichen Prüfungsbericht das öffentliche Interesse und die demokratische Kontrolle und Steuerung deutlich im Vordergrund. Adressat des Prüfungsberichts und des **Bestätigungsvermerks** der Rechnungsprüfung ist jedoch zunächst der Rechnungsprüfungsausschuss, der das Ergebnis seiner Prüfung unter Zugrundelegung des Berichts der Rechnungsprüfung in einer Stellungnahme zusammenfasst. Die Rolle des Rechnungsprüfungsausschusses ist durch das 2. NKFVG NRW in § 59 Abs. 3 GO NRW neu definiert worden. Dabei ist auch neu aufgenommen worden, dass über wesentliche Schwächen des **internen Kontrollsystems** zu berichten ist. Der Rat, der auf dieser Grundlage über die Entlastung des Bürgermeisters, der Bürgermeisterin zu entscheiden hat, erhält jedoch im Gegensatz zur früheren Rechtslage auch den **vollständigen Prüfungsbericht** des Rechnungsprüfungsausschusses. Eine Differenzierung in einen allgemeinen Berichtsband und einen Berichtsband zur vertraulichen Behandlung sieht das Gesetz nicht mehr vor. Die Beratung des im **Bestätigungsvermerk zusammengefassten Ergebnisses** hat ebenso wie die Beratungen zur Feststellung des Jahresabschlusses und der Entlastung in **öffentlicher Sitzung des Rates** zu erfolgen.

### 5.12.3 Örtliche Rechnungsprüfung und ihre Aufgaben

Kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte haben gemäß § 101 Abs. 1 GO NRW eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten.<sup>4</sup> Die übrigen Gemeinden sollen sie einrichten, wenn ein Bedürfnis hierfür besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen. Kreisangehörige Gemeinden können mit dem Kreis eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung darüber abschließen, dass die örtliche Rechnungsprüfung des

<sup>3</sup> Kanitz, Friedrich Graf von: Bilanzkunde für Juristen, Rdnr. 174.

Kreises die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in einer Gemeinde gegen Kostenerstattung wahrnimmt. Die Vereinbarung kann auch vorsehen, dass die Rechnungsprüfung des Kreises nur einzelne Aufgabengebiete der Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. Soweit die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt, bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde bei der Erfüllung seiner Aufgaben der Rechnungsprüfung des Kreises.

Die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit gelten entsprechend.

Die Arbeit der örtlichen Rechnungsprüfung ist auch für die **überörtliche Prüfung** bedeutsam. Denn die örtliche Rechnungsprüfung leistet wesentliche Vorarbeiten auch für die überörtliche Prüfungstätigkeit, die auf dieser Vorarbeit aufbauen muss. Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung definiert das Gesetz wie folgt:

- Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde,
- Prüfung der Jahresabschlüsse der Sondervermögen,
- Prüfung des Gesamtabchlusses,
- Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses,
- Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie die Vornahme der Prüfungen bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie die Prüfung der Programme vor ihrer Anwendung,
- Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Abs. 4 GO NRW der Landeshaushaltsordnung,
- Prüfung von Vergaben.

### 5.12.4 Überörtliche Prüfung

Die überörtliche Prüfung als Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes über die Gemeinden ist in Nordrhein-Westfalen Aufgabe der Gemeindeprüfungsanstalt.<sup>5</sup> Die Gemeindeprüfungsanstalt ist bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden. Die überörtliche Prüfung erstreckt sich darauf, ob

1. bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze und die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen (§ 3 Abs. 2) eingehalten und die zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet worden sind,
2. die Buchführung und die Zahlungsabwicklung ordnungsgemäß durchgeführt worden sind.
3. Die überörtliche Prüfung stellt zudem fest, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird. Dies kann auch auf vergleichender Grundlage geschehen.

Bei der Prüfung sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen.<sup>6</sup> Eine wirksame Gemeindeprüfung soll sich nicht allein in der Durchführung von Rechtmäßigkeitsprüfungen erschöpfen, sondern hat bei der Modernisierung der kommunalen Verwaltung eine aktive Rolle einzunehmen. Die überörtliche Prüfung der Gemeinden ist – anders als die örtliche Rechnungsprüfung – eine staatliche Aufgabe, durch die das Land seinem verfassungsrechtlichen Auftrag zur Aufsicht über die Verwaltung der Gemeinden und Gemeindeverbände nachkommt (Art. 78 Abs. 4 Landesverfassung NRW). Zugleich soll sie den Interessen der Kommunen dienen, zumal die Tätigkeit der **Gemeindeprüfungsanstalt** (GPA) über die Gebühren von den Kommunen zu etwa zwei Dritteln finanziert wird. Das Land beteiligt sich mit einem Zuschuss von etwa einem Drittel.

Die GPA kann sich daher weder der aufsichtsrechtlichen Zwangsmittel bedienen noch ist sie berechtigt, den Gemeinden Weisungen zu erteilen. Die Ergebnisse der Prüfung sind indes für die Ausübung der Kommunalaufsicht von Bedeutung. Werden nämlich in dem Prüfungsbericht der GPA Mängel festgestellt, so hat die Kommunalaufsichtsbehörde durch entsprechende Aufsichtsmaßnahmen darauf hinzuwirken, dass diese Mängel abgestellt werden. Während die örtliche Prüfung eine laufende Kontrolle der Verwaltung darstellt<sup>7</sup>, erfolgt die überörtliche Prüfung in **bestimmten Zeitabständen**. Gleichwohl muss auch die überörtliche Prüfung zeitnah durchgeführt werden, wenn sie wirkungsorientiert arbeiten will.

<sup>4</sup> Die Bestimmungen zur örtlichen Rechnungsprüfung in den Gemeindeordnungen der Länder können in der Datenbank von KGSt und Bertelsmann Stiftung – [www.doppikvergleich.de](http://www.doppikvergleich.de) – aufgerufen und verglichen werden.

<sup>5</sup> In anderen Bundesländern gibt es teilweise ähnliche Einrichtungen. Die überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften ist in Hessen dem Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs übertragen. Auch in Niedersachsen ist die Aufgabe dem Landesrechnungshof zugeordnet. In Baden-Württemberg nimmt die Kommunalaufsicht gemäß § 113 GO BaWü die Aufgabe der überörtlichen Prüfung wahr. In Bayern werden die überörtlichen Rechnungs- und Kassenprüfungen bei den Mitgliedern des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbands durch diesen Verband, bei den übrigen Gemeinden durch die staatlichen Rechnungsprüfungsstellen der Landratsämter durchgeführt. In Sachsen-Anhalt obliegt die überörtliche Prüfung der kreisangehörigen Gemeinden, der Verwaltungsgemeinschaften und der Verbandsgemeinden dem Rechnungsprüfungsamt des Landkreises als Gemeindeprüfungsamt. Die überörtliche Prüfung der kreisfreien Städte und der Gemeinden mit mehr als 25.000 Einwohnern sowie der Zweckverbände obliegt dem Landesrechnungshof.

<sup>6</sup> Vgl. Sennewald, Jörg: Erfahrungen und Tendenzen in der überörtlichen Prüfung, GemHaush. 9/2008, S. 193 ff.

<sup>7</sup> Vgl. Erdmann, Christian: Die begleitende Prüfung durch das kommunale Rechnungsprüfungsamt, GemHaush. 1/2012, S. 9 ff.

## Literatur

Da Kommunalrecht Ländersache ist, gibt es natürlich für jedes Bundesland entsprechende Literatur. Nachfolgend werden deshalb nur besonders nützlich erscheinende Hinweise gegeben, die zum allgemeinen Verständnis beitragen können:

gpa, Kommentar zum Kommunalhaushaltsrecht NRW, Wiesbaden 2019.

Klieve, Lars-Martin (Hrsg.): Der doppische Kommunalhaushalt, Recklinghausen 2010.

Rehn/Cronauge/von Lennep/Knirsch, Kommentar zur Gemeindeordnung NRW, Siegburg 2019

Schwarting, Gunnar: Der kommunale Haushalt, Berlin 2019.

Aus dem mittlerweile recht umfangreichen Online-Angebot kann auf die Adresse [www.haushaltssteuerung.de](http://www.haushaltssteuerung.de) hingewiesen werden, die auch einen brauchbaren lexikalischen Teil enthält.

## Über den Autor dieser Ausgabe

### **Dr. Hanspeter Knirsch**

Rechtsanwalt und Berater

Hanspeter Knirsch ist ein auf das Kommunalrecht und hier insbesondere das kommunale Haushaltsrecht spezialisierter Rechtsanwalt und selbstständiger Berater. Zuvor war er u. a. Stadtdirektor und Beigeordneter. Während seiner Zeit als Justiziar der Stadt Essen war er zeitgleich Ratsmitglied in Bochum. Als Leiter des Rechtsamts der Stadt Sindelfingen war er zugleich kaufmännischer Geschäftsführer der Landesgartenschau GmbH Sindelfingen. In dem von Kottenberg/Rehn begründeten und von Cronauge/von Lennep fortgeführten Kommentar zur nordrhein-westfälischen Gemeindeordnung betreut er den Bereich des Haushaltsrechts.

## **IMPRESSUM:**

© Friedrich-Ebert-Stiftung 2019  
Godesberger Allee 149  
53175 Bonn  
Telefon +49 (0) 228 883-7126  
[www.fes.de/kommunalakademie](http://www.fes.de/kommunalakademie)  
Gestaltung: [pellens.de](http://pellens.de)  
Titelfoto: [Patrick Lienin/Fotocase.de/Retusche](http://PatrickLienin/Fotocase.de/Retusche) [pellens.de](http://pellens.de)  
Gedruckt auf RecyStar Polar (100 Prozent  
Recyclingpapier, ausgezeichnet mit dem  
Blauen Engel)

**ISBN 978-3-96250-446-3**

Eine gewerbliche Nutzung der von der FES  
herausgegebenen Medien ist ohne schriftliche  
Zustimmung durch die FES nicht gestattet.

## GRUNDWISSEN KOMMUNALPOLITIK

[www.fes.de/kommunalakademie](http://www.fes.de/kommunalakademie)



Wie funktioniert Kommunalpolitik? Was wird auf kommunaler Ebene entschieden und gestaltet? Welche Politikfelder fallen in den Zuständigkeitsbereich von Städten und Gemeinden? Welche Schwerpunkte legt eine sozialdemokratische Kommunalpolitik?

Die Textreihe „Grundwissen Kommunalpolitik“ bietet Antworten auf die grundlegenden Fragen der Kommunalpolitik: In 15 Heften bekommen die Leserinnen und Leser fundierte Informationen zu Themen wie Sozial-, Umwelt- und Wirtschaftspolitik auf kommunaler Ebene. Sie lernen, wie ein kommunaler Haushalt aufgestellt wird, man dem demografischen Wandel auf kommunaler Ebene begegnen kann oder Rats- und Fraktionsarbeit funktioniert. So können sich vor allem ehrenamtliche Kommunalpolitikerinnen und Kommunalpolitiker über die unterschiedlichen Handlungsbereiche einer Kommune informieren. Es bietet Information und Orientierung, wie Politik auf kommunaler Ebene im Sinne einer sozial gerechten Gesellschaft gestaltet werden kann. Die KommunalAkademie will mit den anschaulichen und übersichtlichen Kapiteln die lokale politische Arbeit unterstützen und erleichtern.

Eine Übersicht der einzelnen Hefte finden Sie hier:

[www.fes.de/kommunalakademie/grundwissen-kommunalpolitik](http://www.fes.de/kommunalakademie/grundwissen-kommunalpolitik)