

4. Vermögenserfassung und -bewertung bei der Einführung eines neuen kommunalen Rechnungswesens

Im Rahmen der Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung nehmen die Kommunen erstmals eine Erfassung und Bewertung ihres gesamten Vermögens vor.

Die Einführung des neuen Rechnungswesens darf nicht dazu führen, dass die Einwohner einer Kommune aufgrund einer überhöhten Vermögensbewertung mehrfach finanziell belastet werden.

Eine verzerrte Darstellung der tatsächlichen Vermögens- und Finanzlage der Kommunen gefährdet richtige und rechtzeitige finanzpolitische Entscheidungen. Dies ist mit einer nachhaltigen und generationengerechten Finanzpolitik nicht vereinbar.

4.1 Ausgangspunkt

Nach § 75 Abs. 4 GO¹ ist die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der kameralen Buchführung zu führen. Hiervon abweichend kann die Gemeindevertretung bestimmen, dass die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung geführt wird.

Dieser Gesetzesänderung war ein Beschluss der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren (IMK) vom 21.11.2003 zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts vorausgegangen, der den Kommunen den Übergang vom zahlungsorientierten zum ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen ermöglichen sollte. Um einerseits Einheitlichkeit zu wahren und andererseits Raum für landesspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede zu gewährleisten, wurde den **Ländern ein Regelungskorridor durch sog. Leitsätze** empfohlen.

Auf Beschlussfassung der Lenkungsgruppe „Kommunale Verwaltungsreform“ wurde 2004 eine Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ unter Federführung des Innenministeriums eingerichtet. Sie hat die Aufgabe, die Umsetzung des IMK-Beschlusses zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts in Schleswig-Holstein zu begleiten. Die Arbeitsgruppe besteht aus Vertretern der kommunalen Landesverbände sowie des Innenministeriums. Das Statistische Amt für Hamburg und Schleswig-Holstein sowie der LRH sind als ständige Gäste in der Arbeitsgruppe vertreten. Die Ergebnisse dieser Arbeitsgruppe mündeten u. a. in dem Erlass

¹ Abs. 4 wurde durch das Doppik-Einführungsgesetz vom 14.12.2006, GVOBl. Schl.-H. S. 285, in § 75 Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein (GO) angefügt.

der Landesverordnung über die Aufstellung und Ausführung eines doppelten Haushaltsplans der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik - GemHVO-Doppik) vom 15.08.2007¹, die am 01.01.2008 in Kraft getreten ist.

4.2 **Prüfungsziel**

Angesichts der mit der Einführung des neuen Rechnungswesens zwingend verbundenen erstmaligen Aufnahme und Bewertung sämtlichen kommunalen Vermögens zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz hat der LRH bereits im Jahr 2006 eine Bestandsaufnahme über die angewandte Methodik der Vermögens Erfassung und -bewertung im Rahmen einer Querschnittsprüfung vorgenommen. Geprüft wurde auf Basis des in der Arbeitsgruppe bereits erarbeiteten Entwurfs der GemHVO-Doppik, um so frühzeitig die Grundlagen für eine einheitliche und einwandfreie Bewertung legen zu können und um die Kommunen vor möglichen unnötigen Personal- und Sachkosten zu bewahren.

4.3 **Auswirkungen der Vermögens Erfassung und -bewertung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen**

Der anstehende Systemwechsel von der kameralen Buchführung hin zur Rechnungslegung nach den Regeln der doppelten Buchführung ist insbesondere durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise der jeweiligen Geschäftsvorfälle geprägt. Während die Kameralistik die Einnahmen und Ausgaben der Kommune darstellt, zeigt die Doppik neben den Einzahlungen und Auszahlungen zusätzlich den jährlichen Ressourcenverbrauch sowie das jährliche Ressourcenaufkommen in Form von Aufwendungen und Erträgen.

Um den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im doppelten System darstellen zu können, sind von den Kommunen sämtliche Vermögensgegenstände zu erfassen und zu bewerten.

Eröffnungsbilanzen waren zum Prüfungszeitpunkt noch nicht erstellt worden. Die Kommunen waren überwiegend mit der **Erfassung körperlicher Vermögensgegenstände** beschäftigt. Hierbei konnte der LRH nennenswerte Problemstellungen nicht erkennen. Aufwendiger erscheint die Erfassung von bilanzwirksamen Ansprüchen, die aufgrund von Vereinbarungen, Gesetzen oder Bescheiden entstanden sind.

¹ Vgl. GVOBl. Schl.-H. 2007, S. 382.

Hingegen zeigten sich bei der **Bewertung von Vermögensgegenständen** erhebliche Unsicherheiten; dies führte hinsichtlich der angewandten Methodik landesweit zu einem uneinheitlichen Ergebnis.

In Schleswig-Holstein hat der Ordnungsgeber das sog. Anschaffungs- und Herstellungswertprinzip in der GemHVO-Doppik verankert. Die Kommunen haben daher prinzipiell ihre Vermögenssituation so darzustellen, als wären die doppelischen Haushaltsvorschriften schon immer anzuwenden gewesen. Der LRH begrüßt diese Entscheidung des Ordnungsgebers schon aus Gründen der Vergleichbarkeit, da diese Regelung von den meisten übrigen Bundesländern in das Gemeindehaushaltsrecht aufgenommen wurde. Darüber hinaus entspricht dieser Ansatz auch der Generationengerechtigkeit und Nachhaltigkeit der neuen kommunalen Haushaltswirtschaft.

4.4 **Anwendung der Bewertungsregelungen in der Praxis**

Obwohl der in der Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ erarbeitete und vom Innenministerium im Internet veröffentlichte Entwurf in der entsprechenden Regelung zur grundlegenden Bewertungsmethode eindeutig war, wurde diese von den Kommunen häufig fehlerhaft und teilweise (zur Verbesserung der Eigenkapitalquote) zielgerichtet interpretiert.

So haben sich einige Kommunen von der technischen Betrachtungsweise und nicht vom buchhalterisch-wirtschaftlichen Aspekt her leiten lassen. Beispielsweise wurde in einigen Fällen die Bewertung der Straßen als Infrastrukturvermögen durch Dritte vorgenommen, die durch Verfilmung sämtlicher Straßen im Straßenkataster der Gebietskörperschaft Rückschlüsse auf die Bestands- und Zustandsdaten zogen, ohne die für das Rechnungswesen maßgeblichen tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zugrunde zu legen.

Die Anwendung der technischen Betrachtungsweise bei der Bewertung des Infrastrukturvermögens „Straße“ führte beispielsweise bei einem Kreis zu einem Vermögensansatz von rd. 100 Mio. €. Ausgangspunkt war die von den zuständigen Mitarbeitern durchgeführte Straßenzustandserfassung durch eine Inaugenscheinnahme. Die Nutzungsdauer der Straßen wurde mit 35 Jahren angenommen, obwohl die im Entwurf bekannt gemachte geplante Abschreibungstabelle des Innenministeriums zum damaligen Zeitpunkt eine Nutzungsdauer von 20 Jahren vorsah. Aufgrund des tatsächlichen Straßenzustands wurde eine (technische) Restnutzungsdauer ermittelt. Die eigentliche Bewertung erfolgte durch Multiplikation der Verkehrsflächen (m²) mit einem Quadratmeterpreis von 80 €. Unter Anwendung der bis dato im Entwurf verankerten Regelungen wären abge-

schriebene Straßen in der Bilanz höchstens mit einem Erinnerungswert von einem Euro auszuweisen gewesen. Insbesondere dieser Fall war Auslöser für anschließende Änderungen am Entwurf der GemHVO-Doppik im Sinne der Sichtweise des LRH.

Eine Bewertung zu 100 Mio. € hätte in den Folgejahren durch die Abbildung des Werteverzehrs in Form der Abschreibungen eine gleich hohe Belastung der Ergebnisrechnung bedeutet. Um einen unausgeglichenen Haushalt zu vermeiden, wären zusätzliche Erträge (z. B. aus erhöhter Kreisumlage) notwendig geworden.

Eine über die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehende höhere Bewertung der Vermögensgegenstände führt zwar zu einem - von den Kommunen häufig gewünschten - höheren Eigenkapital. Jedoch belasten diese Werte bei abnutzbaren und damit abzuschreibenden Vermögensgegenständen in den weiteren Jahren die Ergebnisrechnung in Form von Abschreibungen. Da diese Aufwendungen nur durch entsprechende Erträge ausgeglichen werden können, müssten bei einer über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehenden Bewertung diese letztlich von den Einwohnern (Ew) der jeweiligen kommunalen Gebietskörperschaft aufgebracht werden. Diese haben jedoch bereits in der Vergangenheit in weiten Teilen durch Steuern und Abgaben die Vermögensgegenstände bezahlt oder zur Tilgung von Krediten beigetragen. Eine solche Mehrfachbelastung steht nicht im Einklang mit der gewollten intergenerativen Gerechtigkeit und einer nachhaltigen Finanzpolitik und entspricht auch nicht dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch.

4.5 **Auswirkungen der Prüfungsergebnisse des LRH auf die Bewertungsregelungen der GemHVO-Doppik**

Der LRH konnte im Rahmen der Prüfung feststellen, dass es bei einzelnen Kommunen, die im Rahmen der sog. Experimentierklausel nach § 135 a GO schon auf die Doppik umgestellt hatten bzw. in Vorbereitung auf die Umstellung des Rechnungswesens das Vermögen erfassten und bewerteten, erhebliche Unsicherheiten bis zu Meinungsverschiedenheiten bei der Anwendung der im Entwurf vorliegenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften gab. Der LRH hat daher frühzeitig seine Prüfungserkenntnisse dem Innenministerium sowie der Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ zur Verfügung gestellt, wodurch es zu einer Reihe von Änderungen und Klarstellungen in den Entwurfsvorschriften gekommen ist. Einzelne dieser Anpassungen sind allerdings von den kameralen Rechnungslegungsvorschriften geprägt und daher teilweise nicht geeignet, die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen auszuweisen.

Auf Initiative einzelner kommunaler Vertreter hin hat die Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ wesentliche Änderungen in der GemHVO-Doppik vorgenommen, durch die es - im Vergleich zur vorherigen Entwurfsfassung - zur Aktivierung zuvor nicht aktivierungsfähiger Aufwendungen kommt.

So sieht die GemHVO-Doppik z. B. nunmehr vor, dass

- als Herstellungskosten auch Aufwendungen zur Sanierung, Modernisierung und Erneuerung gelten, wenn die Gemeinde für die Maßnahme Zuschüsse, Zuweisungen oder zinsgünstige Darlehen von Körperschaften oder Förderbanken erhalten hat oder Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz erhebt, unabhängig von der Frage, ob die Maßnahme zu einer Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung des Vermögensgegenstands geführt hat (§ 41 Abs. 3 GemHVO-Doppik) und
- unter bestimmten Voraussetzungen (z. B. § 41 Abs. 3 GemHVO-Doppik) fiktive Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkte gewählt werden können. Dies hat zur Folge, dass Vermögensgegenstände über ihre ursprüngliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer laut Abschreibungstabelle hinaus noch bilanziert werden dürfen (§ 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik).

Darüber hinaus sind die Kommunen gehalten, geleistete Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, d. h. „Geldgeschenke“ an Dritte, zu aktivieren (§ 40 Abs. 7 GemHVO-Doppik). Das Innenministerium sieht hierin eine Fortführung der bisherigen Regelungen, da „das kommunale Haushaltsrecht seit jeher die Finanzierung von Zuweisungen und Zuschüssen (z. B. für Krankenhäuser, Kindergärten und Sportanlagen) über Kredite zulässt“, dies auch für den Landeshaushalt gelte und diese Praxis erneut im Rahmen des Doppik-Einführungsgesetzes vom Landtag beschlossen worden sei.

4.6 **Fazit**

Mit der GemHVO-Doppik hat das Innenministerium ein Regelungswerk entwickelt, das den nicht einfachen Umstieg auf ein neues Rechnungswesen umfassend regelt. Es ist anzuerkennen, dass diese Verordnung - obwohl sie einen Paradigmenwechsel für die kommunale Haushaltswirtschaft einläutet - ohne Inanspruchnahme externen Sachverständigen erarbeitet worden ist. Allerdings bedauert der LRH, dass die Ansprüche der intergenerativen Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit mit dem neuen Rechnungswesen nicht zielgenauer umgesetzt worden sind. Durch die angesprochenen und in die GemHVO-Doppik eingeflossenen Abweichungen von betriebswirtschaftlich anerkannten Bewertungsregelungen wird die Vermögenssi-

tuation vieler Kommunen in den Eröffnungsbilanzen besser dargestellt, als sie nach Auffassung des LRH tatsächlich ist.

Die Folgen einer zu hohen Bewertung haben die Ew zu tragen. Obwohl die Vermögensgegenstände in der Vergangenheit schon finanziert und zu diesem Zweck kommunale Steuern und Abgaben erhoben wurden, kann eine zu hohe Bilanzierung über die Abschreibungen zu einer erneuten bzw. zusätzlichen Belastung führen, ohne dass eine Verbesserung der Infrastruktur eingetreten bzw. die Bereitstellung dieser Mittel tatsächlich erforderlich wäre.

Ein Rechnungswesen hat den jeweiligen Entscheidungsträgern die Grundlage für finanzpolitische Entscheidungen zu liefern und in diesem Zusammenhang die erforderliche Transparenz zu bieten. Sollten die Schulden sowie die eingegangenen Verbindlichkeiten und sonstigen Verpflichtungen der Kommune größer sein als die noch zur Verfügung stehenden Vermögenswerte (= rechnerische Überschuldung), so muss diese Information die Entscheidungsträger zu finanzpolitisch notwendigen Handlungen veranlassen. Keinesfalls darf die Bewertung von Vermögensgegenständen dazu führen, die tatsächliche Vermögens- und Finanzlage der Kommune unscharf darzustellen. Die für Unternehmen im Falle einer rechnerischen Überschuldung bestehenden Konsequenzen sind keinesfalls auf die Kommunen übertragbar, da über das Vermögen der Gemeinde nach § 131 Abs. 2 GO ein Insolvenzverfahren nicht stattfindet.

4.7 **Stellungnahmen**

In seiner Stellungnahme bringt das **Innenministerium** zum Ausdruck, dass der LRH durch seine Prüfung bei den Kommunen die Diskussion um die Bewertung von Vermögensgegenständen initiiert und hilfreiche Hinweise für das Regelwerk sowie die praktische Anwendung gegeben habe. Gleichwohl sei auch eine gewisse Kompromissfähigkeit bei den Mitgliedern der Arbeitsgruppe erforderlich gewesen, sodass nicht alle Vorstellungen umgesetzt werden konnten. Darüber hinaus legt das Innenministerium Wert auf die Feststellungen, dass

- es fraglich sei, ob eine höhere Bewertung tatsächlich zu einer Mehrfachbelastung durch Abschreibungen führe, da die Kameralistik in vielen Bereichen keine Abschreibungen vorsehe und Kreditaufnahmen für Investitionen zulasse,
- die Aussage des LRH unzutreffend sei, wonach eine über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinausgehende Bewertung nicht im Einklang mit der gewollten intergenerativen Gerechtigkeit und einer nachhaltigen Finanzpolitik stehe,

- eine Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungskosten zur Bildung stiller Reserven führe und daher die Annahme des LRH, die Vermögenssituation der Kommunen sei zu positiv dargestellt, mindestens infrage zu stellen sei sowie
- die Bewertung ohnehin vorsichtig durchzuführen sei, die Gemeinden örtlich und überörtlich geprüft würden und die Eröffnungsbilanz 4 Jahre nach Erstellung noch berichtigt werden könne.

Zu den Ausführungen des Innenministeriums stellt der **LRH** fest:

- Auch wenn die Abnutzung der Vermögensgegenstände in der Vergangenheit nicht flächendeckend in der Kameralistik abgebildet worden ist, so hat sie doch stattgefunden. Für die Anschaffung solcher Vermögensgegenstände bzw. für den Schuldendienst notwendiger Kredite haben die Ew ihren finanziellen Beitrag in Form von Steuern und Abgaben geleistet. Zukünftige Abschreibungen auf zu hohe Bewertungen belasten die Ew erneut, obwohl eine Verbesserung der Infrastruktur nicht stattgefunden hat. Dies ist mit einer intergenerativen Gerechtigkeit und nachhaltigen Finanzpolitik unvereinbar.
- Stille Reserven bilden sich dann, wenn die ausgewiesenen Buchwerte kleiner als die Verkehrswerte sind. Die Annahme des Innenministeriums unterstellt, dass stille Reserven von Gewicht bei den Kommunen vorhanden seien. Der LRH bezweifelt, dass es einen Verkehrswert für große Teile des kommunalen Infrastrukturvermögens (z. B. Straßen) überhaupt gibt.
- Die Auffassung des Innenministeriums wird geteilt, wonach Korrekturen an den Eröffnungsbilanzen (z. B. aufgrund von Prüfungen) notwendig sein könnten. Der LRH plädiert daher für eine vorsichtige Bewertung von Beginn an, da wertverschlechternde Berichtigungen der Vermögenslage auch zuvor getroffene finanzwirtschaftliche Entscheidungen infrage stellen.

In einer gemeinsamen Stellungnahme weisen der **Städteverband Schleswig-Holstein** sowie der **Schleswig-Holsteinische Gemeindetag** darauf hin, dass die vom LRH aufgegriffenen Fragestellungen vom Verordnungsgeber entschieden worden seien und im Übrigen die geschilderte Problemlage teilweise durch die mangelnde Vorgabe von Bewertungsregeln durch den Verordnungsgeber ausgelöst wurde sowie in anderen Bundesländern die Zeitwertbetrachtung rechtlich anerkannt sei.