

FACHHOCHSCHULE LUDWIGSBURG
HOCHSCHULE FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNG UND FINANZEN

Wirtschaftswissenschaftlicher Schwerpunkt mit dem Wahlpflichtfach
„Finanzmanagement in öffentlichen Gebietskörperschaften und ihren Unternehmen“

**Der konsolidierte Gesamtabchluss im Neuen Kommunalen
Haushalts- und Rechnungswesen Baden-Württemberg
-
Ein Instrument zur Steuerung des „Konzerns Kommune“ ?**

DIPLOMARBEIT

zur

Erlangung des Hochschulgrades

Diplom - Verwaltungswirt (FH)

im

Studienjahr 2007 / 2008

vorgelegt von

Achim Bühr

n/a

n/a

Erstgutachter: Prof. Wolfgang Rieth
Zweitgutachter: Martin Schelberg

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungen	IV
Abbildungsverzeichnis	V
Tabellenverzeichnis	VI
Verzeichnis der Anlagen	VII
1 Einführung	1
1.1 Anlass und Ziel der Arbeit	2
1.2 Methodischer Aufbau	3
2 Herkunft und Idee der Konzernrechnungslegung	4
2.1 Entwicklung und Rechtsetzung.....	4
2.2 Der handelsrechtliche Konzernabschluss	5
2.2.1 Fiktion der rechtlichen Einheit.....	5
2.2.2 Konsolidierung	5
2.2.3 Bestandteile	6
2.3 Zweck der privaten Konzernrechnungslegung.....	6
3 Übertragung auf Gebietskörperschaften	7
3.1 Ausgliederung und Privatisierung	7
3.1.1 Kommunale Organisationsformen	7
3.1.2 Motive für die Ausgliederung	9
3.1.3 Bedeutung für den Kernhaushalt	11
3.2 Die Kommune als Konzern ?	12
3.2.1 Entstehung konzernähnlicher Strukturen.....	12
3.2.2 Konzerneigenschaft der Kommune.....	13
3.2.3 Ungleiche Zielsetzungen.....	15
3.3 Konsolidierter Abschluss als Reformelement.....	16
4 Der konsolidierte Gesamtabchluss	18
4.1 Grundlagen und Bestandteile	18
4.2 Konsolidierung	20
4.2.1 Konsolidierungskreis	20
4.2.2 Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse	21
4.2.3 Art der Einbeziehung	23
4.3 Vollkonsolidierung	23
4.3.1 Kapitalkonsolidierung	24
4.3.2 Schuldenkonsolidierung.....	24
4.3.3 Zwischenergebniseliminierung.....	25
4.3.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung	25
4.4 Eigenkapitalmethode.....	26

4.5	Kapitalflussrechnung	26
4.6	Konsolidierungsbericht	27
4.7	Feststellung und Publizitätspflicht.....	27
5	Zwecke und Adressaten	28
5.1	Legitimation des kommunalen Handelns	28
5.2	Eigen- und Fremdinformation	30
5.3	Weitere denkbare Funktionen	31
5.3.1	Prüfung der Kreditwürdigkeit.....	31
5.3.2	Grundlage für Förderkulissen	32
6	Der Beitrag zur Gesamtsteuerung	33
6.1	Führung des kommunalen Konzerns	33
6.1.1	Steuerungsdefizite	33
6.1.2	Notwendigkeit einer Gesamtsteuerung.....	34
6.2	Der Gesamtabchluss als Steuerungsinstrument	35
6.2.1	Neue Haushaltssteuerung	35
6.2.2	Anwendbarkeit des Gesamtabchlusses.....	36
6.2.3	Grundlage für Beteiligungsmanagement	37
6.3	Sinnvolle Ergänzungen	38
6.3.1	Segmentberichterstattung	38
6.3.2	Zentrales Finanzmanagement	39
7	Kritische Faktoren	41
7.1	Vereinheitlichung und Konsolidierung.....	41
7.1.1	Inhomogener Vermögensausweis	41
7.1.2	Ergebnis der Konsolidierungsmaßnahmen.....	42
7.1.3	Orientierung am Handelsrecht.....	42
7.2	Konkrete Umsetzung	43
7.2.1	Aufstellungspflicht	43
7.2.2	Engagement der Kernverwaltung	44
8	Schlussbetrachtung	45
	Anhang	VIII
	Literaturverzeichnis.....	XV
	Erklärung nach § 36 III APrOVw gD.....	XXI

Abkürzungen

BGBI.	Bundesgesetzblatt
BWGZ	Baden-Württembergische Gemeindezeitung
Diss.	Dissertation
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
Drs.	Drucksache des Parlaments / der Vertretung Bundestag (BT), Landtag (LT), Gemeinderat (GR)
EigBG	Eigenbetriebsgesetz
GBl.	Gesetzblatt des Landes Baden-Württemberg
GemO	Gemeindeordnung
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GKZ	Gesetz über kommunale Zusammenarbeit
HGB	Handelsgesetzbuch
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMK	Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (Innenministerkonferenz)
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
Jg.	Jahrgang
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle
LKrO	Landkreisordnung
LplG	Landesplanungsgesetz
LV	Verfassung des Landes Baden-Württemberg
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
NSM	Neues Steuerungsmodell
ÖPP	Öffentlich-Private Partnerschaft
PublG	Publizitätsgesetz
Rz.	Randziffer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Formen kommunaler Aufgabenerfüllung.....	8
Abbildung 2:	Bestandteile des Gesamtabchlusses	19
Abbildung 3:	Wirtschaftliche Einheit Kommune	20
Abbildung 4:	Ablauf der Konsolidierung.....	22

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Kommunale Verschuldung in Baden-Württemberg	11
Tabelle 2:	Zahl der Ausgliederungen und deren Rechtsform	13
Tabelle 3:	Begriffsunterschiede nach NKHR und Handelsrecht.....	18
Tabelle 4:	Zwecke und Adressaten des Gesamtabchlusses	31

Verzeichnis der Anlagen

Anlage 1:	§§ 95a, 95b E-GemO (Stand: 15.11.2007).....	IX
Anlage 2:	§§ 56-58 E-GemHVO (Stand: 21.12.2007).....	XI
Anlage 3:	§§ 95a, 95b E-GemO (Stand: 08.08.2005).....	XIII

1 Einführung

Die Modernisierung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens schreitet voran. Der deutschlandweite Reformprozess¹ ist Grundlage und Voraussetzung² für die Anwendung des Neuen Steuerungsmodells.³ Klassische Verwaltungsbehörden sollen sich zu kundenorientierten Dienstleistungsunternehmen weiterentwickeln und auf diese Weise den veränderten gesellschaftlichen Anforderungen Rechnung tragen. Mit diesem Vorhaben reiht sich Deutschland in die internationale Bewegung des New Public Managements ein.⁴

Die Weichen für eine Neugestaltung der öffentlichen Haushalte sind - zunächst beschränkt auf die kommunale Staatsebene⁵ - mit dem Grundsatzbeschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 gestellt. Die zahlungsorientierte Kameralistik soll durch die Darstellung des Ressourcenverbrauchs im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen abgelöst werden.⁶ Ein weiteres Kernelement ist die Steuerung des kommunalen Haushalts über die Vereinbarung von Leistungszielen (Outputsteuerung) im Gegensatz zur bisherigen reinen Bereitstellung von Ausgabemitteln (Inputsteuerung).

Um den Ressourcenverbrauch überhaupt ausweisen zu können, ist die Erfassung und Bewertung aller Vermögensgegenstände und Schulden der Gebietskörperschaft erforderlich. Bei der Gründung von Eigenbetrieben und Eigengesellschaften wurde diesen in beträchtlichem Maße Vermögen und Verbindlichkeiten übertragen. Ausgliederung und Privatisierung von

¹ Die entsprechenden Gesetze sind in Flächenländern wie Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen und Bayern bereits erlassen worden und in Kraft getreten. In Baden-Württemberg befindet sich der Gesetzentwurf zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts im Anhörungsverfahren. Mit der Verabschiedung durch den Landtag wird Mitte des Jahres 2008 gerechnet.

² Vgl. Budäus, Dietrich, Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, in: Die Verwaltung, 39. Jg., 2006, S. 188.

³ Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt), Das Neue Steuerungsmodell. Begründung. Konturen. Umsetzung, KGSt-Bericht 5 / 1993, Köln 1993; dies., Das Neue Steuerungsmodell: Bilanz der Umsetzung, KGSt-Bericht 2 / 2007, Köln 2007.

⁴ Vgl. Hopp/Göbel, Management in der öffentlichen Verwaltung, 2. A., Stuttgart 2004, S. 38 ff.

⁵ Die Kommunen übernehmen eine Vorreiterrolle. Die flächendeckende Einführung eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens bei Bund und Ländern ist derzeit nicht absehbar.

⁶ Vgl. Beschlussniederschrift über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK) am 21.11.2003 in Jena, TOP 26.

Tätigkeitsbereichen führten in der Folge zu einem Verlust der Aussagekraft von kommunalen Haushaltsplänen. Der verbliebene Kernhaushalt kann die Funktion einer finanziellen Rechenschaftslegung⁷ gegenüber Kontrollgremien und Bürgern nicht mehr erfüllen.⁸ Gerade im öffentlichen Rechnungswesen bedarf es jedoch der Transparenz hinsichtlich aller Aktivitäten.⁹ Die Wiedergewinnung eines Überblicks über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage¹⁰ des „kommunalen Konzerns“ soll mit Hilfe eines konsolidierten Gesamtabchlusses gelingen. Er stellt ein wichtiges Ziel der Reform des Gemeindehaushaltsrechts dar und ist Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit.

1.1 Anlass und Ziel der Arbeit

Mit der Aufstellung des Gesamtabchlusses betreten die meisten Kommunen absolutes Neuland.¹¹ Die Zusammenfassung von Einzelabschlüssen in einem vereinheitlichten Gesamtabchluss wurde bislang durch die Inkompatibilität des kameralen und doppischen Buchungsstils verhindert. Die Anwendung der aus dem Privatrecht stammenden Konsolidierungsmethoden muss von der Verwaltung erlernt und an die speziellen Begebenheiten ihres Umfelds angepasst werden.

Das Erkenntnisinteresse dieser Arbeit richtet sich auf die Aussagekraft des konsolidierten Gesamtabchlusses. Im Besonderen wird die Funktion als Informationsinstrument für die Öffentlichkeit verdeutlicht.

Als weiteres Ziel soll der Beitrag zur Steuerung des „kommunalen Konzerns“ aufgezeigt werden und inwiefern die konsolidierte Darstellungsform - im Vergleich zu anderen Berichtsarten - dafür geeignet ist.

⁷ Zur Pflicht der Rechenschaftslegung vgl. Art. 114 I GG, Art. 83 I LV, § 95 I GemO.

⁸ Vgl. Lüder, Klaus, Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen, Berlin 2001, S. 13.

⁹ Vgl. Bals, Hansjürgen, Der ehrliche Haushalt, in: ZKF, 46. Jg., 1996, S. 197; ders./Hack, Neues kommunales Finanzmanagement, in: Finanzwirtschaft, 56. Jg., 2002, S. 8.

¹⁰ Vgl. § 264 II HGB.

¹¹ So erstellt die Landeshauptstadt Stuttgart im Rahmen des Beteiligungsberichts freiwillig einen Konzernabschluss ihrer Beteiligungsunternehmen und Eigenbetriebe, jedoch ohne den eigenen Kernhaushalt. Vgl. Beteiligungsbericht 2006 der Landeshauptstadt Stuttgart, GR-Drs. 720/2007.

Die einheitliche Abbildung aller Tätigkeitsfelder der Kommune¹² wird nur mit einem gewissen Mitteleinsatz sinnvoll zu betreiben sein. Deshalb soll auch untersucht werden, ob die Vorteile den von öffentlicher Seite zu betreibenden Aufwand übersteigen.

1.2 Methodischer Aufbau

Ausgangspunkt der Arbeit ist die Entstehung einer Rechnungslegung über alle Unternehmen, die von einer Muttergesellschaft abhängig sind. Dabei stehen die gesetzliche Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses sowie dessen Adressaten im Mittelpunkt.

Im Anschluss daran soll die Frage nach der Anwendbarkeit der Konzernrechnungslegung im öffentlichen Sektor beantwortet werden. Die Verlagerung von Aufgaben aus dem Kernhaushalt in die mittelbare Kommunalverwaltung spielt hierbei eine entscheidende Rolle.

Das Verfahren zur Aufstellung des Gesamtabchlusses bildet den Mittelteil der Arbeit. Es soll gezeigt werden, wer Adressat dieser speziellen Berichterstattung ist und welche Anforderungen das Neue Kommunale Haushaltsrecht an die Konsolidierung von Einzelabschlüssen stellt.

Ebenso wird untersucht, welche Rolle der Gesamtabchlusses bei der neuen Haushaltssteuerung einnehmen kann und in welcher Weise die „Konzernführung“ bei strategischen Entscheidungen in der Kommunalpolitik dadurch unterstützt wird.

Im abschließenden Teil sollen die in Baden-Württemberg angestrebten Regelungen zur Ausgestaltung der Konsolidierung bewertet werden. Daneben werden Alternativen aufgezeigt und ein Ausblick auf Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen gegeben.

¹² Der Begriff Kommune bezeichnet Gemeinden (inklusive Stadt und Stadtkreis) und Landkreise. Über die gesetzlichen Verweisungen kommt das Gemeindefirtschaftsrecht (in gleicher Weise das NKHR BW) jedoch auch für Zweckverbände (§ 18 GKZ), Regionalverbände (§ 42 LplG) und andere kommunale Körperschaften verpflichtend zur Anwendung.

2 Herkunft und Idee der Konzernrechnungslegung

2.1 Entwicklung und Rechtsetzung

Zu Beginn des 20. Jahrhunderts stellten immer mehr Unternehmen in den USA zur eigenen Information freiwillig einen konsolidierten Abschluss auf. Der erste wurde bereits 1893 vorgelegt. Die staatliche Börsenaufsicht SEC¹³ setzte im Interesse des Anlegerschutzes in den 1930er Jahren verbindliche Regeln für den Konzernabschluss fest.¹⁴

In Deutschland führte der Niedergang mehrerer Großkonzerne im Sog der Weltwirtschaftskrise zu ersten Regelungsversuchen. Durch die Aktienrechtsnovelle vom 19.09.1931 wurde die Regierung ermächtigt, Vorschriften für einen gemeinschaftlichen Jahresabschluss zu fassen.¹⁵ Aufgrund fehlender Lösungsansätze für die Konzernbilanz machte sie von diesem Recht jedoch keinen Gebrauch. In der Nachkriegszeit wurden durch die Besatzungsbehörden Unternehmen in Schlüsselindustrien zu Konzernabschlüssen nach amerikanischem Vorbild verpflichtet.

Eine umfassende Regelung in Gesetzesform erfolgte erst durch das Aktiengesetz im Jahr 1965. Mit dem Publizitätsgesetz wurde die Pflicht auf bestimmte Nicht-Kapitalgesellschaften ausgeweitet.¹⁶ Die Vorschriften zur Konzernrechnungslegung wurden 1985 vom Aktiengesetz in das Dritte Buch des Handelsgesetzbuches übertragen.¹⁷ Die Umsetzung der Konzernrichtlinie¹⁸ und die internationale Harmonisierung des Bilanzrechts¹⁹ führten zu umfangreichen Änderungen.

Ursprung des konsolidierten Abschlusses ist demnach die Privatwirtschaft.

¹³ Securities and Exchange Commission; US-amerikanische Börsenaufsichtsbehörde.

¹⁴ Vgl. Busse von Colbe/Ordelheide/u.a., Konzernabschlüsse, 8. A., Wiesbaden 2006, S. 6.

¹⁵ Ebenda, S. 3.

¹⁶ Vgl. § 11 I PublG bzgl. der größenabhängigen Kriterien, die eine Aufstellungspflicht begründen.

¹⁷ Vgl. §§ 290-315 HGB. Die §§ 329-336 AktG 1965 wurden aufgehoben.

¹⁸ Vgl. Siebente Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 13.06.1983.

¹⁹ Kapitalmarktorientierte Unternehmen haben den Konzernabschluss nach IFRS aufzustellen. Vgl. § 315a I HGB i. V. m. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002; Hayn/Grüne, Konzernabschluss nach IFRS, München 2006, S. 3.

2.2 Der handelsrechtliche Konzernabschluss

2.2.1 Fiktion der rechtlichen Einheit

Die Aufgabe des Konzernabschlusses besteht darin, die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns wiederzugeben.²⁰

Nach dem Einheitsgrundsatz des § 297 Abs. 3 S. 1 HGB sind alle einzubeziehenden Unternehmen so darzustellen, als ob diese insgesamt ein einziges Unternehmen bilden würden. Dieser Grundgedanke wird auch als Fiktion der rechtlichen Einheit²¹ bezeichnet, da der Konzernabschluss keine neue Rechtsperson entstehen lässt. Die Tochterunternehmen im Konzern sind weiterhin rechtlich selbstständig, stehen jedoch unter einheitlicher Leitung eines Mutterunternehmens.²²

2.2.2 Konsolidierung

Die Zusammenführung der Einzelabschlüsse aller Konzernunternehmen zu einem einzigen Abschluss unter Beseitigung konzerninterner Besonderheiten wird als Konsolidierung bezeichnet. Zur Erfüllung des Einheitsgrundsatzes müssen Beziehungen, die nur innerhalb des Konzerns und nicht zwischen dem Konzern und Dritten bestehen, eliminiert werden.²³ Eine reine Addition aller Positionen der Einzelabschlüsse hätte Doppelzählungen zur Folge und würde ein verfälschtes Gesamtbild erzeugen.

Ablauf und Verfahrensschritte der Konsolidierung sind in den §§ 301-305 HGB festgelegt. Kapitalverflechtungen sowie Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen den Konzernunternehmen werden durch Aufrechnung beseitigt. Bestehen Schuldbeziehungen nicht gegenüber konzernfremden Dritten, sind diese, genauso wie erzielte Zwischenergebnisse, wegzulassen.²⁴

²⁰ Vgl. § 297 II S. 1 HGB.

²¹ Vgl. Busse von Colbe/Ordeltz/Ordeltz, a.a.O., S. 38; Brackert/Früh/Reinke/u.a., Der Konzernabschluss, Wiesbaden 1987, S. 22.

²² Hierbei handelt es sich um das sog. Konzept der einheitlichen Leitung, vgl. § 290 I S.1 HGB.

²³ Vgl. Baetge, Jörg, Konzernbilanzen, 4. A., Düsseldorf 2000, S. 30.

²⁴ Die Darstellung der einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen erfolgt in Kapitel 6 dieser Arbeit.

2.2.3 Bestandteile

Hauptelemente des Konzernabschlusses nach Handelsrecht sind die Konzernbilanz, die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung und der Konzernanhang. Daneben sind eine Kapitalflussrechnung und ein Eigenkapitalpiegel aufzustellen.²⁵

2.3 Zweck der privaten Konzernrechnungslegung

In anderen Ländern wie den USA, Großbritannien oder Frankreich beeinflusst der Konzernabschluss die Gewinnausschüttung und kann Grundlage der Besteuerung sein.²⁶ Das deutsche Steuerrecht setzt hingegen bei den Jahresabschlüssen der einzelnen Unternehmen an.

Der handelsrechtliche Konzernabschluss kompensiert die unzureichende Gesamtdarstellung durch die Vielzahl von Einzelabschlüssen. Er liefert wichtige Informationen für interne und externe Adressaten.

Externe Adressaten sind Aktionäre, die durch die zusätzliche Rechenschaftslegung Informationen über ihr eingebrachtes Kapital erhalten. Der Konzern muss nachweisen, wie sich Gewinn und Vermögen entwickeln. Kreditinstitute nutzen den Konzernabschluss zur Bonitätsprüfung. Kunden, Lieferanten und die regionale Bevölkerung sind von Konzerntöchtern existenziell abhängig und haben großes Interesse an der Standortpolitik des Mutterunternehmens.²⁷ Auch ohne persönlichen Teilbesitz am Konzern haben Interessenten durch die Offenlegungspflicht²⁸ Zugang zu den Zahlen und Erläuterungen des Konzernabschlusses.

Für das Mutterunternehmen liefert die Konzernrechnungslegung eine Datenbasis zur Steuerung ihrer Töchter. Vorstand und Mitarbeiter können den aktuellen Stand und das Potential ihres Unternehmens im Konzerngefüge einschätzen. In erster Linie dient die Konzernrechnungslegung als ergänzende Selbstinformation zur Konzernsteuerung.

²⁵ Vgl. § 297 I HGB.

²⁶ Vgl. Scherrer, Gerhard, Konzernrechnungslegung, 2. A., München 2007, S.12.

²⁷ Vgl. Gräfer/Scheld, Grundzüge der Konzernrechnungslegung, 10. A., Berlin 2007, S. 5.

²⁸ Vgl. § 15 I PublG i. V. m. § 325 III HGB.

3 Übertragung auf Gebietskörperschaften

Das kommunale Aufgabenspektrum unterliegt einem ständigen Wandel. Die Bürger möchten als Kunden wahrgenommen werden und von ihrer Kommune die gewünschten Dienstleistungen schnell und unkompliziert erhalten.²⁹ Politik und verschiedene Gesellschaftsgruppen verändern die Rahmenbedingungen, die zu neuen Formen der kommunalen Leistungserbringung führen. Ein Großteil der Aufgaben wird inzwischen außerhalb der Kernverwaltung in selbstständigen Organisationseinheiten erbracht. Damit sind sie dem direkten Einfluss der kommunalen Kontrollgremien entzogen. Die bereits vorhandenen konzernähnlichen Strukturen müssen Konsequenzen für Rechnungslegung und Steuerung des „Konzerns Kommune“ nach sich ziehen.

3.1 Ausgliederung und Privatisierung

3.1.1 Kommunale Organisationsformen

Die Garantie der kommunalen Selbstverwaltung in Art. 28 Abs. 2 GG beinhaltet das Recht der wirtschaftlichen Betätigung.³⁰ Übergeordnetes Ziel der Bereitstellung von öffentlichen Gütern und Dienstleistungen ist das Gemeinwohl der Einwohner auf dem Gebiet der Daseinsvorsorge.³¹ Im Rahmen ihrer Organisationshoheit können die Körperschaften Einrichtungen ausgliedern oder für neue Aufgaben gründen und deren Organisationsform öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestalten.³²

Die wirtschaftlichen Aktivitäten lassen sich in die Bereiche unmittelbare und mittelbare Kommunalverwaltung unterteilen.³³ Kennzeichnend für die unmittelbare Kommunalverwaltung, die auch als Kernverwaltung bezeichnet wird, ist die rechtliche und wirtschaftliche Unselbstständigkeit ihrer

²⁹ Die Entwicklung der Behörde zum Dienstleistungsunternehmen ist eine zentrale Forderung des Neuen Steuerungsmodells. Vgl. KGSt, Bericht 5 / 1993, S. 7 ff.

³⁰ Vgl. Schmid, Hansdieter, in: Faiß/Giebler/Lang/u.a., Kommunales Wirtschaftsrecht in Baden-Württemberg, 7. A., Stuttgart 2002, Rz. 872.

³¹ Vgl. §§ 1 II, 10 II, 102 I GemO.

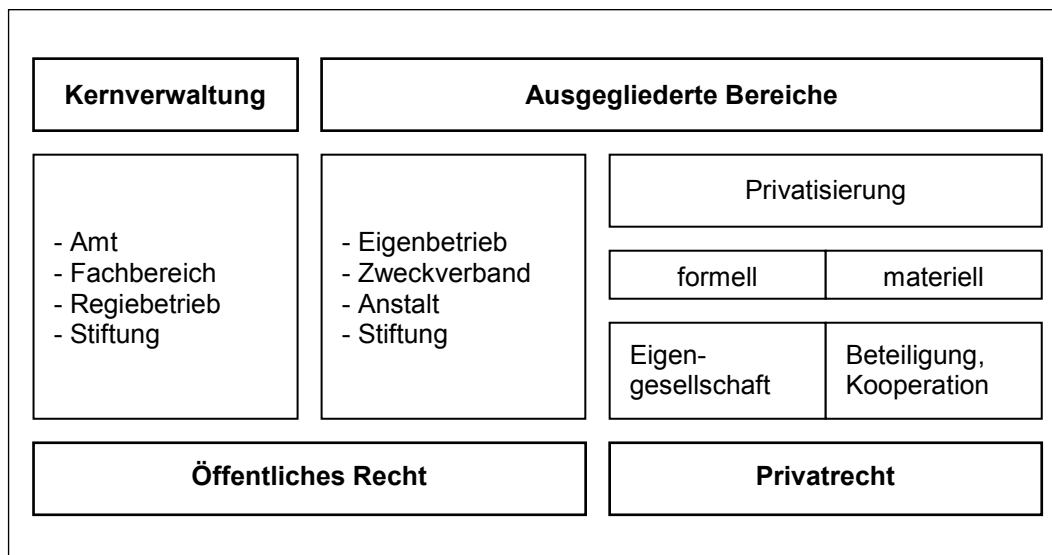
³² Vgl. Waibel, G., Gemeindeverfassungsrecht Baden-Württemberg, 5. A., Stuttgart 2007, Rz. 41.

³³ Vgl. Cronauge/Westermann, Kommunale Unternehmen, 4. A., Berlin 2003, Rz. 25.

Einheiten wie Regiebetrieb oder Amt. Sie sind Teil des Haushalts und unterliegen im vollen Umfang der Steuerung und Kontrolle des Rates.

Die mittelbare Kommunalverwaltung umfasst hauptsächlich Eigenbetriebe und Zweckverbände sowie Kapitalgesellschaften auf dem Gebiet des Privatrechts. Der Eigenbetrieb ist trotz wirtschaftlicher Selbstständigkeit rechtlicher Teil der Kommune.³⁴ Als Ausprägung der interkommunalen Zusammenarbeit ist der Zweckverband eine eigene öffentlich-rechtliche Körperschaft.³⁵ Die Eigengesellschaften (GmbH, AG) sind als kommunale Unternehmen in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht selbstständig und somit ein Stück weiter von der Kernverwaltung entfernt.

Abbildung 1: Formen kommunaler Aufgabenerfüllung



Quelle: Eigene Darstellung.

Neben den Zulässigkeitsvoraussetzungen für die wirtschaftliche Betätigung nach § 102 GemO gelten für die Errichtung von Eigenbetrieben³⁶ und Unternehmen in Privatrechtsform³⁷ gesetzliche Anforderungen. Bei den letztgenannten sind dies vor allem die Sicherung eines angemessenen Einflusses in den Gesellschaftsorganen und die Haftungsbegrenzung.

³⁴ Der Eigenbetrieb ist nach § 96 I Nr. 3 GemO Sondervermögen der Kommune.

³⁵ Die Rechtsnatur des Zweckverbandes wird in § 3 GKZ definiert.

³⁶ Vgl. § 1 EigBG.

³⁷ Vgl. § 103 GemO. Für die Rechtsform der GmbH ist § 103a GemO zu berücksichtigen.

Im Vergleich zu anderen Bundesländern ist in Baden-Württemberg die Eigenbetriebsform noch immer vorherrschend. Mit der Novellierung des Gemeindefirtschaftsrechts im Jahr 1992 hat der Gesetzgeber den Eigenbetrieb als Alternative zur Privatrechtsform GmbH etabliert.³⁸ Nichtwirtschaftliche Unternehmen sowie Einrichtungen, die sich überwiegend aus Entgelten finanzieren lassen, wurden für die Eigenbetriebsform geöffnet. Diese neuen Gestaltungsmöglichkeiten führten zur verstärkten Gründung von Eigenbetrieben.

3.1.2 Motive für die Ausgliederung

Der Trend zur Ausgliederung von Aufgaben hat verschiedene Ursachen. Trotz einer desolaten Finanzsituation, die durch die Lasten der Wiedervereinigung zu Beginn der 1990er Jahre noch verschärft wurde, haben die Kommunen ein immer größeres Aufgabenspektrum zu bewältigen.³⁹ Liberalisierung und verstärkter Wettbewerb bauen weiteren Handlungsdruck auf.⁴⁰ Hinzu tritt die Anspruchshaltung der Bürger, die von ihrem „Dienstleistungsunternehmen“ Kommune eine echte Kundenorientierung, die sie seitens der Privatwirtschaft gewohnt sind, erwarten.⁴¹

Über die Errichtung von öffentlichen Einrichtungen, Unternehmen und die Beteiligungen an solchen entscheidet das kommunale Kontrollgremium.⁴² Dasselbe gilt für die Umwandlung ihrer Rechtsform.⁴³

Der beste und einfachste Weg scheint für die Verantwortlichen oft die Ausgliederung und Privatisierung von Aufgaben zu sein. Durch teilweise Vermeidung⁴⁴ des öffentlichen Rechts soll das eigene Handeln flexibler gestaltet werden. Das starre Beamtenrecht erscheint ihnen dabei zur Gewinnung qualifizierter Arbeitskräfte als Hindernis. Mit der doppischen

³⁸ Vgl. Weiblen, Willi, Die Neuregelung der kommunalen wirtschaftlichen Betätigung in Baden-Württemberg ab 1. Januar 1992, in: Die Gemeinde - BWGZ, 115. Jg., 1992, S. 154.

³⁹ Vgl. Stenzel, Hans-Günter, Entwicklungstendenzen bei den Kommunen zum Unternehmen Konzern?, in: Die Gemeinde - BWGZ, 120. Jg., 1997, S. 451.

⁴⁰ Vgl. Schwarting, Gunnar, Liberalisierung im öffentlichen Sektor, in: Finanzwirtschaft, 55. Jg., 2001, S. 199.

⁴¹ Vgl. Schedler/Proeller, New Public Management, 3. A., Bern 2006, S. 67 ff.

⁴² Dies sind z. B. Gemeinderat, Kreistag, Verbandsversammlung.

⁴³ Vgl. § 39 II Nrn. 11, 12 GemO.

⁴⁴ Vgl. Ade, Klaus, Handbuch Kommunales Beteiligungsmanagement, 2. A., Stuttgart 2005, S. 34.

Rechnungslegung möchten Kommunalunternehmen realistische Informationen zu ihrer Wirtschaftslage erhalten und eine Vergleichbarkeit zu konkurrierenden Marktteilnehmern erzielen. Von der neuen Betriebsführung erhofft man sich zudem schnellere Entscheidungswege unter Umgehung politischer Steuerung und Aufsicht.

Weitere Motivation war und ist die Absenkung der Schulden im Kernhaushalt. Bei Ausgliederungen werden meist beträchtliche Vermögenswerte und im selben Umfang Verbindlichkeiten übertragen. Dies führt zu einer Entlastung des Haushalts, die bis hin zur Schuldenfreiheit der Kommune gehen kann. Dieser erwünschte Nebeneffekt⁴⁵ bringt eine Reduzierung der viel beachteten Pro-Kopf-Verschuldung der Kommune mit sich. Als finanzielle Entlastung sind auch steuerliche Aspekte bedeutsam. Einrichtungen wie Bäder oder Parkhäuser werden einer Eigengesellschaft übertragen, um diese defizitären Bereiche durch Gewinne anderer Sparten quersubventionieren zu können und gleichzeitig die Steuerlast insgesamt zu verringern.

Eine weitere Hoffnung ist, dass Private bereits vorhandenes technisches Know-how und Managementwissen in eine Kooperation einbringen und damit eine effektivere Aufgabenerfüllung ermöglichen.⁴⁶ Bei Vorhaben im Bereich der Infrastruktur werden Öffentlich-Private Partnerschaften zur Finanzierung des hohen Kapitalbedarfs eingegangen.⁴⁷

Oftmals ist es auch schlicht eine Frage der öffentlichen Wahrnehmung von hoheitlicher Staatsverwaltung und der freien Wirtschaft. Während die Verwaltung als bürokratisch und unflexibel gilt, werden Privatrechtsformen wie die GmbH per se als effizient, modern und kostengünstig betrachtet.⁴⁸

⁴⁵ Vgl. Bauer, Siegfried, Privatisierung kommunaler Einrichtungen, in: Der Gemeindehaushalt, 95. Jg., 1994, S. 128.

⁴⁶ Vgl. Hellermann, Johannes, in: Hoppe/Uechtritz (Hrsg.), Handbuch Kommunale Unternehmen, Köln 2004, § 7 Rz. 164.

⁴⁷ Mit der Einführung von Infrastrukturfonds durch Art. 1 des Investmentänderungsgesetzes vom 27.12.2007 (BGBl. I S. 3089) können Privatanleger nun Beteiligungen an ÖPP-Projektgesellschaften erwerben. Diese waren ihnen bisher auf Grund der hohen Anlagesummen nur schwer zugänglich. Vgl. Jahreswirtschaftsbericht 2008 der Bundesregierung, BT-Drs. 16/7845, S. 35 f.

⁴⁸ Vgl. KGSt, Kommune und Wettbewerb, KGSt-Bericht 8 / 1996, Köln 1996, S. 32.

Ebenso sahen sich viele Entscheidungsträger unter Zugzwang, wenn in benachbarten Regionen Privatisierungen vorgenommen wurden. Diese wurden unreflektiert nachvollzogen, um selbst als fortschrittlich zu gelten und eine GmbH als Eigengesellschaft vorweisen zu können. Hierbei spielt das positive Image der GmbH eine nicht zu unterschätzende Rolle.⁴⁹ Sie ist unter den Beteiligungen die am häufigsten gewählte Rechtsform.⁵⁰

Nicht zuletzt führen politische Forderungen wie die Absenkung der Staatsquote zu Privatisierungen. Ein gewisser Teil der Staatsaufgaben soll dem offenen Wettbewerb unterworfen werden, von dem man sich Innovationen und eine günstigere Preisbildung erhofft.⁵¹

3.1.3 Bedeutung für den Kernhaushalt

In den letzten beiden Jahrzehnten hat der Kernhaushalt gegenüber den ausgegliederten Einheiten an Bedeutung verloren und sich zu einem „Resthaushalt“⁵² entwickelt. Die öffentlich-rechtlichen Betriebe und privatrechtlichen Gesellschaften verfügen über bis zu 50 % des gesamten kommunalen Vermögens und beschäftigen zudem einen Großteil der Mitarbeiter.⁵³ Vornehmlich in mittleren und größeren Städten werden diese Werte erreicht oder sogar noch übertroffen. Zwischen dem Umfang der angebotenen Dienstleistungen und der Zahl an Ausgliederungen besteht ein direkter Zusammenhang.⁵⁴ Die Verschuldungsdimensionen verdeutlichen den Stellenwert der herausgelösten Aufgabenbereiche.

Tabelle 1: Kommunale Verschuldung in Baden-Württemberg

	in 1.000 €	in %			
Gemeinden	3.529.394	12	Zweckverbände	1.890.224	7
Stadtkreise	1.565.397	5	Eigenbetriebe	5.024.631	18
Landkreise	1.394.256	5	Unternehmen	15.290.103	53

Stand: 31.12.2006

Quelle: Statistisches Landesamt Baden-Württemberg, Statistische Berichte, Artikel-Nr. 3927 06001.

⁴⁹ Vgl. Ade, Klaus, a.a.O., S. 35.

⁵⁰ Vgl. KGSt / Universität Potsdam, Kommunale Betriebe in Deutschland, Potsdam 2003, S. 19.

⁵¹ Vgl. Böhm, Kirsten, Privatisierungsdruck des Europarechts, Berlin 2001, S. 99 ff.

⁵² Vgl. Kölz, Heinz, Eine Kommune ist kein Konzern, in: Die Gemeinde, 117. Jg., 1994, S. 145.

⁵³ Vgl. Killian/Richter/Trapp, Ausgliederung und Privatisierung in Kommunen, Berlin 2006, S. 115.

⁵⁴ Ebenda, Beschäftigte in Kernverwaltung und Beteiligungen nach Größenklassen, S. 61.

Die mittelbare Kommunalverwaltung hat daneben nicht nur im monetären Bereich hinzugewonnen. Die Bürger stehen angesichts des breiten Betätigungsfeldes⁵⁵ kommunaler Unternehmen häufiger mit diesen in einer Abnehmer- oder Kundenbeziehung als mit der Kernverwaltung. Produkte und Dienstleistungen außerhalb der Kernverwaltung erfreuen sich gewissermaßen einer höheren Nachfrage.

Mit der Heraustrennung von Aufgabenbereichen ist eine Skelettierung des Kernhaushaltes⁵⁶ eingetreten. Die Grundsätze der Einheit und Vollständigkeit, nach denen in einem einzigen Haushaltsplan alle kommunalen Aufgabengebiete mit sämtlichen Einnahmen und Ausgaben abzubilden sind, werden beeinträchtigt.⁵⁷ Neben dem Kämmereihaushalt müssen die Abschlüsse der organisatorisch selbstständigen Einheiten für die Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage herangezogen werden. Der interessierte Bürger muss hierfür einen erhöhten Aufwand betreiben.

3.2 Die Kommune als Konzern?

3.2.1 Entstehung konzernähnlicher Strukturen

Die ausgegliederten Organisationseinheiten sind zu einem festen Bestandteil der kommunalen Landschaft geworden. Gegenüber der traditionellen Verwaltung scheinen sie nach wie vor Garant für bessere Strukturen und Abläufe zu sein.⁵⁸ Eine Eigengesellschaft kann ihrerseits Tochterunternehmen gründen oder strategische Beteiligungen an Unternehmen halten. Als Resultat ist der Kommune als „Mutter“ eine Vielzahl von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen zuzurechnen.⁵⁹

⁵⁵ Kommunale Unternehmen sind überwiegend im Bereich der Versorgung (Wasser, Strom, Gas, Fernwärme) und Entsorgung (Abwasser, Müllbeseitigung) tätig.

⁵⁶ Vgl. Reif, Karl, Der Haushaltsplan, in: Die Gemeinde - BWGZ, 127. Jg., 2004, S. 624.

⁵⁷ Vgl. § 80 I S. 2 GemO.

⁵⁸ Im Stuttgarter Gemeinderat wurde unlängst ein Eigenbetrieb Kinderbetreuung gefordert (vgl. gemeinsamer Antrag von CDU und Grünen, GR-Drs. 827/2007). In der Haushaltsrede der CDU vom 25.10.2007 heißt es, dass dieser „erfolgreich wie andere Eigenbetriebe“ der Stadt sein soll.

⁵⁹ Die durchschnittliche Anzahl der Beteiligungen beträgt in deutschen Kommunen unter 50.000 Einwohnern 7,8 bzw. 17,7 bei mehr als 50.000 Einwohnern. Bei den 30 größten Städten (inklusive Stadtstaaten) liegt die Zahl sogar bei 89,2. Vgl. Killian/Richter/Trapp, a.a.O., S. 115.

Die Privatisierung, das Modethema⁶⁰ der letzten Jahre, ist Motor dieser Entwicklung. Überwiegend in größeren Städten ab 50.000 Einwohnern hat eine faktische Konzernbildung⁶¹ stattgefunden. Regelmäßig bezeichnen sich Kommunen bereits als „Konzern Stadt“.⁶²

Tabelle 2: Zahl der Ausgliederungen und deren Rechtsform

Ausgliederungen	Städte und Gemeinden mit		Baden-Württemberg: Kommunen mit mindestens einem / einer	
	10-20.000 EW	20-50.000 EW		
keine	5,4%	1,2%	Eigenbetrieb	92%
1-4	29,5%	15,1%	interkommunalen Zusammenarbeit	75%
5-8	38,8%	29,1%	GmbH / AG	60%
9-12	18,6%	31,4%	anderen privaten Rechtsform	40%
13 u. mehr	7,8%	23,3%		

Quelle: Killian/Richter/Trapp, Ausgliederung und Privatisierung in Kommunen, Berlin 2006, S. 32 u. 36.

Ihren Anfang nimmt die Entstehung konzernähnlicher Strukturen mit der Aufgabenausgliederung gegen Ende des 20. Jahrhunderts. Zwar wurde bereits in den 1930er Jahren die Möglichkeit geschaffen, kommunale Unternehmen auf dem Gebiet der Daseinsvorsorge als Eigenbetriebe zu verselbstständigen.⁶³ Das heutige Umfeld der Körperschaften ist gleichwohl komplexer und erfordert einen höheren Steuerungsaufwand.

Die Konzernierung im kommunalen Bereich ist damit eine relativ neue Erscheinung und insofern von Wirtschaftskonzernen zu unterscheiden, die erstmals im 19. Jahrhundert auftraten.

3.2.2 Konzerneigenschaft der Kommune

Ein Konzern besteht nach deutschem Recht schon dann, wenn zwei rechtlich selbstständige Unternehmen unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind.⁶⁴ Im Unterordnungskonzern beherrscht ein Unternehmen als Konzernmutter ein oder mehrere abhängige Unternehmen. Im

⁶⁰ Vgl. Ronellenfisch, Michael, in: Hoppe/Uechtritz, a.a.O., § 2 Rz. 12.

⁶¹ Vgl. Linhos, Ramon, Der Konzern Stadt, Potsdam 2006, S. 11 ff.

⁶² Vgl. Beteiligungsberichte ausgewählter Städte in Baden-Württemberg: Aalen, Böblingen, Esslingen a. N., Freiburg i. Br., Friedrichshafen, Karlsruhe, Pforzheim, Reutlingen, Tuttlingen, Ulm.

⁶³ Vgl. Cronauge/Westermann, Kommunale Unternehmen, Rz. 47 f.

⁶⁴ Vgl. Legaldefinition in § 18 AktG. Die einheitliche Leitung der Konzernunternehmen kann durch ein (§ 18 Abs. 1) oder mehrere (§ 18 Abs. 2) Unternehmen wahrgenommen werden.

Gleichordnungskonzern üben zwei oder mehr Unternehmen gemeinsam die einheitliche Leitung des Konzerns aus und sind gleichzeitig nicht voneinander abhängig.⁶⁵ Diese Konstruktion hat zwischen kommunalen Körperschaften geringe bis keine Bedeutung.⁶⁶

Um die Kommune als Unterordnungskonzern charakterisieren zu können, müsste die Kernverwaltung als herrschendes „Unternehmen“ die einheitliche Leitung über abhängige Unternehmen ausüben. Die abhängigen⁶⁷ Unternehmen entsprechen den aus der Kernverwaltung ausgegliederten Organisationseinheiten, die sich wiederum in öffentlich-rechtliche⁶⁸ und privatrechtliche Unternehmen aufteilen. Das kommunale Wirtschaftsrecht fordert - neben der Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betätigung als erster Stufe - für die nachhaltige Erfüllung des öffentlichen Zwecks einen angemessenen Einfluss⁶⁹ auf Unternehmen in Privatrechtsform. Zudem hat die Kommune die Funktion einer aktiven Steuerung und Überwachung ihrer Beteiligungen wahrzunehmen.⁷⁰ Der beherrschende Einfluss des „Muttermehrwesens“ ist somit gegeben.

Eine einheitliche Leitung kann ebenfalls bejaht werden. Der Rat/Kreistag steht als „Konzernführung“ an der Spitze der Kommune.⁷¹ Die Kommunalpolitiker geben für Kernverwaltung und ausgegliederte Einheiten Ziele vor und überwachen deren Ausführung. Für die Entwicklung der Kommune bedeutsame Entscheidungen sind den direkt gewählten Volksvertretern vorbehalten und können nicht an einen Eigenbetriebsausschuss oder den Aufsichtsrat einer Eigengesellschaft delegiert werden.⁷²

⁶⁵ Zu Unter- und Mischformen vgl. Baetge, Jörg, Konzernbilanzen, S. 2 ff.

⁶⁶ Vgl. Linhos, R., Das Management des kommunalen Konzerns, in: ZögU, 29. Jg., 2006, S. 370.

⁶⁷ Der herrschende Einfluss kann mittelbar oder unmittelbar ausgeübt werden. Vgl. § 17 I AktG.

⁶⁸ Eigenbetriebe sind rechtlich nicht selbstständig und deshalb keine abhängigen Unternehmen. Anstalt oder Zweckverband können dagegen als öffentlich-rechtliche Unternehmen abhängig sein. Vgl. Meinen, Jörg, Konzernrecht im kommunalen Bereich, Berlin 2006, S. 126 ff.

⁶⁹ Vgl. § 103 I S.1 Nr. 3 GemO, ferner: Faiß/Giebler/Lang/u.a., Rz. 1006.

⁷⁰ Vgl. § 103 III GemO.

⁷¹ Vgl. Martens/Thiel/Zanner, Konzern Stadt, Stuttgart 1998, S. 60.

⁷² Ein erfolgreicher Bürgerentscheid in Freiburg i. Br. sorgte Ende 2006 landesweit für Aufsehen. Der Gemeinderat wollte 94,9% einer Eigengesellschaft und damit 7.900 städtische Wohnungen verkaufen. Der Vorgang verdeutlicht den Entscheidungsvorbehalt des Gemeinderats.

Wird die Unternehmenseigenschaft⁷³ der Kernverwaltung gegenüber Ausgliederungen und Beteiligungen bejaht, erfüllt die Kommune die rechtlichen Merkmale eines Konzerns.

Für Gemeinden und Landkreise ergeben sich daraus keine direkten Konsequenzen. Sie haben das vom Landesgesetzgeber bestimmte kommunale Haushalts- und Rechnungswesen anzuwenden. Der Pflicht zur Konzernrechnungslegung nach dem Publizitätsgesetz sind sie nicht unterworfen.⁷⁴ Dagegen können Eigengesellschaften oder Beteiligungen ihrerseits abhängige Unternehmen beherrschen und zur Konzernrechnungslegung nach Handelsrecht verpflichtet sein. Die konsolidierten Abschlüsse stellen dann Teilkonzernabschlüsse der Kommune dar.

3.2.3 Ungleiche Zielsetzungen

Der Begriff „Konzern“ ist im allgemeinen Sprachgebrauch tendenziell eher negativ besetzt. Weltweit operierende Konzerne haben zum Teil eine marktbeherrschende Stellung inne und schließen nach rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten Standorte von Tochterunternehmen. Dass nun im öffentlichen Bereich von einem „Konzern Stadt“ oder Kommunalkonzern die Rede ist, stößt bisweilen auf eine ablehnende Haltung.

Bei Kommunen kann - wie gezeigt wurde - eine Konzerneigenschaft vorliegen. Ihr Tätigkeitsfeld ist aber ungleich komplexer und auch die Zielsetzungen unterscheiden sich von denen eines Privatkonzerns.

Die Gebietskörperschaft ist unmittelbarer Bestandteil des Staatsaufbaus. Auf kommunaler Ebene erfüllt sie Aufgaben der Daseinsvorsorge. Den Regelfall stellt bei der Leistungserbringung für Bürger und Einwohner die Kostendeckung dar.⁷⁵ Die Ziele des „kommunalen Konzerns“ werden durch das demokratisch legitimierte Organ Rat/Kreistag vorgegeben und in ihrer Ausführung überwacht. Das Wirkungsfeld der Kommune ist

⁷³ Zur juristischen Unternehmenseigenschaft der Kommune vgl. Meinen, Jörg, a.a.O., S. 82.

⁷⁴ Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses gemäß § 290 I HGB trifft die Kommune schon deshalb nicht, weil sie keine Kapitalgesellschaft sein kann.

⁷⁵ Vgl. § 14 I KAG. Gewinne wirtschaftlicher Unternehmen kommen über den Haushalt letztendlich den Bürgern als Steuersenkungen oder in Form öffentlicher Einrichtungen zu Gute.

weiterhin geprägt von einer Aufgabenpluralität. Die Spanne reicht von weisungsgebundenen Pflichtaufgaben wie dem Meldewesen über freiwillige Aufgaben im Kultur- oder Sportbereich bis hin zum Angebot von Telekommunikationsdiensten durch eine „Tochter“ der Stadtwerke.

Der Konzern in der freien Wirtschaft hat hingegen die Gewinnerzielung als oberste Handlungsmaxime. Er produziert möglichst preiswert mit seinen Konzernunternehmen Güter und Dienstleistungen, die hohe Absatzzahlen erzielen sollen. Der Konzern berücksichtigt Kundenwünsche bei seiner Angebotsgestaltung, das Ziel ist aber nicht das Gemeinwohl, sondern eine attraktive Rendite des eingesetzten Kapitals. Über die strategische Ausrichtung und das Betätigungsfeld können Konzerneigner und -vorstand im Rahmen der Gesetze weitgehend frei entscheiden.

Als Ergebnis lässt sich feststellen, dass sich die Kommune bei wirtschaftlicher Betätigung an Gemeinwohl und -bedarf orientiert und nicht das Ziel einer Gewinnmaximierung verfolgt. Sie ist durch eine äußerst heterogene Struktur geprägt.⁷⁶ Die hohe Regelungsdichte durch Gesetze und Verwaltungsvorschriften sowie der gesellschaftliche Einfluss über die Kommunalpolitik führen zu einem vielschichtigeren Aufbau als er bei Konzernen - auch Mischkonzernen - anzutreffen ist.

3.3 Konsolidierter Abschluss als Reformelement

Neben einer höheren Flexibilität bei der Aufgabenerledigung ist die Abkehr von der einfachen Buchführung der Verwaltungskameralistik ein Hauptargument für Ausgliederungen. Kapitalgesellschaften sind bereits nach Handelsrecht zur kaufmännischen doppelten Buchführung verpflichtet, für Eigenbetriebe und Zweckverbände kommt ebenfalls die Doppik zur Anwendung.⁷⁷ Die inkompatiblen Rechnungssysteme werden parallel zueinander geführt und besitzen einen unterschiedlichen Informations-

⁷⁶ Vgl. Srocke, Isabell, Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS / IFRS und IPSAS, Düsseldorf 2004, S. 16.

⁷⁷ Vgl. § 6 I EigBVO. Für Zweckverbände, die den Betrieb eines Unternehmens zum Gegenstand haben, kommt mit der Verweisung in § 20 GKZ das Eigenbetriebsrecht zur Anwendung.

gehalt. Der Kämmereihaushalt weist das vorhandene Gesamtvermögen und dessen Werteverzehr nicht aus. Nur kostenrechnende Einrichtungen mit Anlagenachweis und kalkulatorischen Abschreibungen stellen eine Ausnahme dar, für andere Bereiche liegen diesbezüglich in der Regel keine Angaben vor.⁷⁸ In den ausgegliederten Bereichen besteht hingegen durch Inventurpflicht und Bilanz Klarheit über den aktuellen Wert aller Aktiva und Passiva des Unternehmens.

Der Dualismus⁷⁹ der Rechnungssysteme verhindert bislang eine Konsolidierung der Abschlüsse. Für die Umwandlung eines kameralistischen Abschlusses in einen doppischen fehlt es an der Vermögens Erfassung und -bewertung. Umgekehrt müssten aufwändige Rechnungen zwischengeschaltet werden, um Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) auf die Ebene einer Geldverbrauchsrechnung zu reduzieren.

Die Überwindung dieses Schnittstellenproblems soll dadurch ermöglicht werden, dass zukünftig das doppische Rechnungswesen in der Kernverwaltung („Verwaltungsdoppik“) an das bei selbstständigen Aufgabenträgern bereits vorhandene kaufmännische Rechnungswesen angeglichen wird.⁸⁰ Damit wären die Voraussetzungen für einen konsolidierten Abschluss über alle Aktivitäten der Kommune, gleich in welcher Organisationsform, geschaffen.

Im Grundsatzbeschluss der IMK vom 21.11.2003 ist die Erstellung eines Gesamtabchlusses vorgesehen und damit für alle Kommunen relevant. Im Rahmen des baden-württembergischen Modellprojekts bei der Stadt Wiesloch wurden bereits konsolidierte Vermögens- und Ergebnisrechnungen erstellt.⁸¹ In anderen Bundesländern laufen aktuell Modellprojekte zur Klärung von Einzelfragen.

⁷⁸ Es sei denn, die Gemeinde führt auf freiwilliger Basis eine Vollvermögensrechnung. Überwiegend im badischen Landesteil sind diese zusätzlichen Rechnungen vorhanden.

⁷⁹ Vgl. KGSt, Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchskonzept, KGSt-Bericht 1 / 1995, Köln 1995, S. 12.

⁸⁰ Vgl. Lüder, Klaus, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Stuttgart 1999, S. 4 (im Folgenden zitiert als „Grundlagen NKR“).

⁸¹ Vgl. Lüder/Behm/Cordes, Praxiseinführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Dokumentation des Modellprojekts „Wiesloch“, Stuttgart 1998, S. 80 ff.

4 Der konsolidierte Gesamtabchluss

Auf der Grundlage des Gesetzentwurfs zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts⁸² werden in diesem Kapitel die einzelnen Verfahrensschritte zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses dargestellt.

Die Einführung einer Rechnungslegung über alle Aktivitäten von Gemeinden und Landkreisen ist neben der Frage nach dem zukünftigen Haushaltsausgleich ein vieldiskutierter Bestandteil des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts in Baden-Württemberg. Die Grundzüge des Gesamtabchlusses dürften im laufenden Anhörungsverfahren jedoch weitgehend unverändert bleiben und ihren Weg in die Gemeindeordnung finden.

4.1 Grundlagen und Bestandteile

Der konsolidierte Gesamtabchluss fasst den Jahresabschluss der Kommune mit den Jahresabschlüssen ihrer ausgegliederten Aufgabenträger zusammen. Mit der Anwendung von Konsolidierungsmaßnahmen soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage vermittelt werden.⁸³

Tabelle 3: Begriffsunterschiede nach NKHR und Handelsrecht

	NKHR	Handelsrecht	Größen
Vermögens-	Vermögensrechnung	Bilanz	Vermögen (Aktiva) / Schulden (Passiva)
Ertrags-	Ergebnisrechnung	Gewinn- und Verlustrechnung	Erträge / Aufwendungen
Finanzlage	Finanzrechnung	wird nicht geführt	Einzahlungen / Auszahlungen

Quelle: Eigene Darstellung.

Die Angleichung der Rechnungssysteme und Stromgrößen ermöglicht eine konsolidierte Vermögens- und eine konsolidierte Ergebnisrechnung.

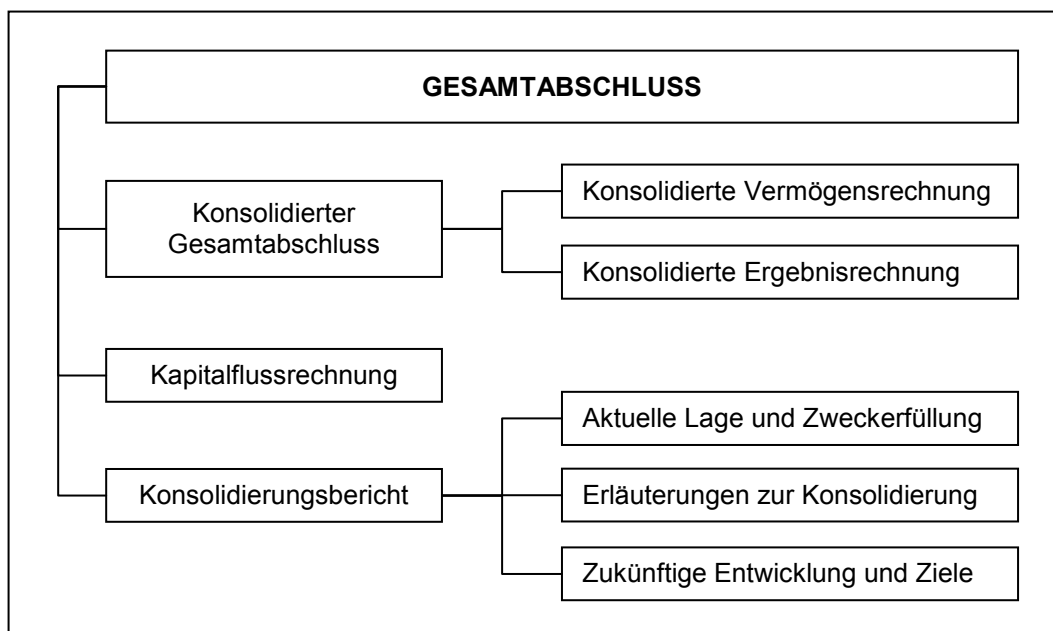
⁸² Vgl. Anlage 1, Gesetzentwurf vom 15.11.2007, im Folgenden zitiert als „E-GemO“.

⁸³ Vgl. § 95a I S. 2 E-GemO.

Die Finanzrechnung ist Bestandteil des Drei-Komponenten-Rechnungssystems⁸⁴ im Neuen Kommunalen Rechnungswesen (NKR). Sie findet im Handelsrecht keine Entsprechung und müsste bei Aufgabenträgern außerhalb der Kernverwaltung zusätzlich geführt werden. Diese Pflicht wäre auch nur schwer durchzusetzen. Zur Darstellung der Gesamtfinanzlage ist aber ergänzend eine Kapitalflussrechnung vorgesehen.⁸⁵

Die eigentliche Konsolidierung beschränkt sich demnach auf die Vereinheitlichung der Vermögensrechnung und der Ergebnisrechnung.

Abbildung 2: Bestandteile des Gesamtabchlusses



Quelle: Eigene Darstellung.

Bei der Abschlusserstellung sind die Grundsätze ordnungsgemäßer öffentlicher Buchführung (GoöB) zu beachten - im Besonderen die Vollständigkeit und Klarheit. Die GoöB ergeben sich aus den Bestimmungen für den Jahresabschluss und sind an die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung aus dem Handelsrecht angelehnt.⁸⁶

⁸⁴ Vgl. Lüder, Klaus, Grundlagen NKR, S. 8 f.

⁸⁵ Vgl. § 95a IV S. 1 E-GemO.

⁸⁶ Vgl. Lüder, Klaus, Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen, a.a.O., S. 38 ff.

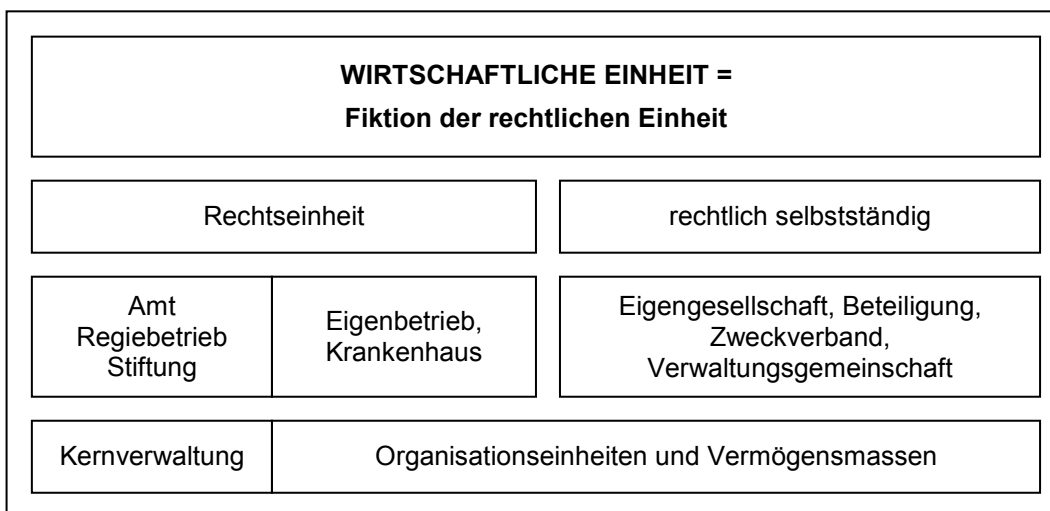
4.2 Konsolidierung

4.2.1 Konsolidierungskreis

Der Konsolidierungskreis beinhaltet die Kernverwaltung sowie alle selbstständig rechnungslegenden Einheiten, die im kommunalen Abschluss zu konsolidieren sind. Ist in diesem Kreis nur die Kernverwaltung vorhanden, wird keine Aufstellungspflicht begründet. Diese Konstellation kann eintreten, wenn Ausgliederungen vorhanden, aber insgesamt von untergeordneter Bedeutung⁸⁷ sind.

Grundsätzlich gilt, dass alle Aufgabenträger einzubeziehen sind, die zur wirtschaftlichen Einheit Kommune gehören.⁸⁸ Dabei kommt es nicht darauf an, ob diese nur wirtschaftlich oder auch rechtlich selbstständig sind.⁸⁹

Abbildung 3: Wirtschaftliche Einheit Kommune



Quelle: Eigene Darstellung.

Das Gemeindefinanzrecht übernimmt nicht die Konzernmerkmale des Privatrechts zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises. Die einheitliche Leitung der Tochterunternehmen durch das herrschende Mutterunternehmen Kommune ist also nicht erforderlich. Die Sicherstellung eines

⁸⁷ Vgl. § 95a II E-GemO. Der unbestimmte Rechtsbegriff wird in der Begründung nicht definiert.

⁸⁸ Vgl. Lüder, Klaus, Grundlagen NKR, S. 67.

⁸⁹ § 95a I S. 1 E-GemO zählt nur die einzubeziehenden Einheiten auf. Das Konzept der einheitlichen Leitung durch die Kommune wird nicht als Abgrenzungskriterium herangezogen.

angemessenen Einflusses auf die Geschäftspolitik - ohnehin gesetzliche Voraussetzung - wird als gegeben betrachtet.

Vielmehr wird in § 95a Abs. 1 S. 1 E-GemO abschließend aufgezählt, welche Aufgabenträger mit dem Jahresabschluss der Kernverwaltung zu konsolidieren sind. Zuerst genannt sind die wirtschaftlich selbstständigen Einheiten, die mit der Kommune eine Rechtseinheit bilden (Hauptfall ist hier der Eigenbetrieb). Ebenso zu berücksichtigen sind Beteiligungen an rechtlich selbstständigen Gesellschaften des Privatrechts (GmbH, AG) und die Mitgliedschaft in Zweckverbänden und Verwaltungsgemeinschaften.

Die Einbeziehung kann nach § 95a Abs. 1 S. 3 E-GemO daran scheitern, dass der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung ist. Dies ist beispielsweise dann anzunehmen, wenn es sich um eine Beteiligung handelt, die lediglich zu Informationszwecken gehalten wird. Dasselbe dürfte für Mitgliedschaften in großen interkommunalen Zweckverbänden wie Rechenzentren oder der Fernwasserversorgung gelten.⁹⁰

Zunächst war - dem Leittext der IMK folgend - vorgesehen, auch rechtlich selbstständige Stiftungen und Organisationen, deren finanzielle Existenz die Kommune sichert, in die Konsolidierung einzubeziehen.⁹¹ Die Stiftungen wurden wie die Sparkassen jedoch ausgenommen, weil sie das erwünschte Gesamtbild auf Grund ihrer andersartigen Vermögensstruktur beeinträchtigen würden. Bei Vereinen und sonstigen Organisationen stünde der Aufwand für die Datenermittlung in keinem Verhältnis zur Aussagekraft für den Gesamtabchluss.

4.2.2 Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse

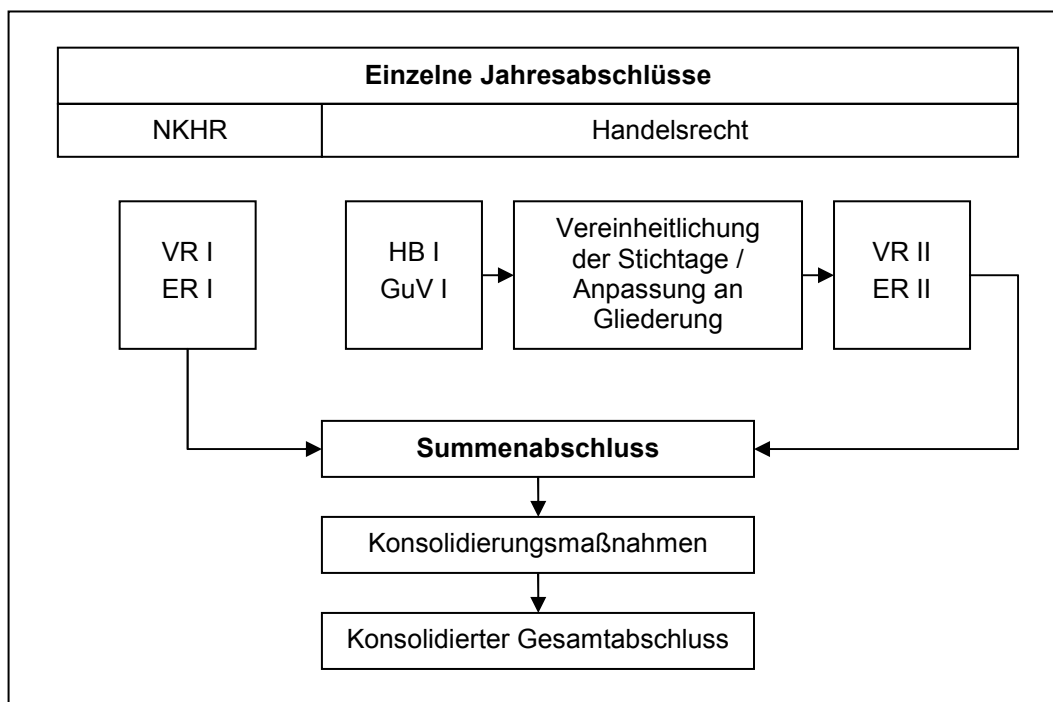
Mit dem Gesamtabchluss werden alle zu konsolidierenden Aufgabenträger als fiktive rechtliche Einheit abgebildet. Deshalb verlangt der aus dem Handelsrecht abgeleitete Grundsatz der Einheitlichkeit, dass für alle Vermögensgegenstände und Schulden die Ansatz- und Bewertungs-

⁹⁰ Vgl. Notheis/Ade, Das Neue Kommunale Haushaltsrecht Baden-Württ., Stuttgart 2006, S. 139.

⁹¹ Vgl. Anlage 3, Referentenentwurf vom 08.08.2005.

vorschriften⁹² nach dem Recht des Mutterunternehmens zur Anwendung kommen. Als Folge müssten Aufgabenträger, die nach HGB bilanzieren, sämtliche Positionen nach den Regeln des NKHR neu- bzw. umbewerten und eventuell ihr Vermögen in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen aufspalten.⁹³ Dieser zusätzliche Aufwand ist nicht vorgesehen, da die Vermögenskonsolidierung zu den Buchwerten in den Einzelabschlüssen der Aufgabenträger erfolgen soll.⁹⁴ Die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen (HB I / GuV I) nach Handelsrecht müssen aber bezüglich Abschlussstichtag und Gliederung vereinheitlicht und in Vermögensrechnungen und Ergebnisrechnungen (VR II / ER II) nach NKHR überführt werden. Unterschiedliche Kontenrahmen werden es erforderlich machen, dass zur Klarheit der Darstellung ähnliche Positionen in Bilanz und GuV zusammengefasst werden.

Abbildung 4: Ablauf der Konsolidierung



Quelle: Eigene Darstellung.

⁹² Vgl. §§ 300 II S. 1, 308 I S. 1 HGB. Für einen Vermögensgegenstand kann z. B. bei der Tochter ein Bilanzierungsverbot, bei der Mutter hingegen ein Bilanzierungsgebot gelten.

⁹³ Dies jedoch nur dann, wenn auch die Kommune ihr Vermögen in diese zwei Bereiche aufteilt.

⁹⁴ Vgl. § 95a III S. 1 E-GemO.

4.2.3 Art der Einbeziehung

Für die Auswahl der richtigen Konsolidierungsmethode und den damit verbundenen Aufwand ist die Art der Einbeziehung von Aufgabenträgern ausschlaggebend. Die stärkste Form der Einbeziehung stellt die Vollkonsolidierung dar. Sie betrifft Einheiten, die unter beherrschendem Einfluss der Kommune stehen. Dieser ist bei Eigenbetrieben und Eigengesellschaften aufgrund des Eigentumsrechts gegeben.⁹⁵ Der beherrschende Einfluss kann ebenso in der Mehrheit der Stimmrechte oder der Besetzung der entsprechenden Organe bei Gesellschaften und Verbänden begründet sein.⁹⁶ Liegt hingegen nur ein maßgeblicher Einfluss⁹⁷ vor, kommt die Eigenkapitalmethode zur Anwendung.

Die Bestimmungen für die genannten Konsolidierungsmethoden werden durch Verweisung auf das HGB übernommen. Die Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen, die auf kommunaler Ebene keine Rolle spielen, wird aufgrund ihrer Nachteile⁹⁸ ausgeschlossen.

4.3 Vollkonsolidierung

Der Vollkonsolidierung liegt die Erwerbsfiktion nach § 300 Abs. 1 S. 2 HGB zu Grunde. Danach erwirbt die Kommune als Muttergemeinwesen alle Vermögensgegenstände und Schulden der einzubeziehenden Tochterorganisationen. Bei der erstmaligen Konsolidierung ist den fiktiv erworbenen Bilanzpositionen der Zeitwert⁹⁹ beizulegen, um die Konzernanschaffungskosten ausweisen zu können. Auf die Neubewertung von Vermögensgegenständen wird jedoch wie bereits erwähnt verzichtet, sodass für die Vollkonsolidierung auf die Buchwerte in den Einzelabschlüssen der Aufgabenträger zurückgegriffen wird.

⁹⁵ Vgl. Lüder, Klaus, Grundlagen NKR, S. 67.

⁹⁶ Für die Definition des beherrschenden Einflusses kommen die Regelungen des Handelsrechts zur Anwendung, da § 95a III E-GemO keine eigenen Bestimmungen hierzu trifft.

⁹⁷ Vgl. § 311 I S. 2 HGB. Ein maßgeblicher Einfluss liegt vor, wenn die Kommune zu mindestens 20% beteiligt ist oder 20% der Stimmrechte innehat. Der maßgebliche Einfluss reicht bis unter die Mehrheit der Eigentums-/Stimmrechte, da ab 50,1% ein beherrschender Einfluss vorliegt.

⁹⁸ Vgl. Busse von Colbe/Ordelheide/u.a., Konzernabschlüsse, S. 515 ff.

⁹⁹ Vgl. Baetge, Jörg, Konzernbilanzen, S. 425.

4.3.1 Kapitalkonsolidierung

Bei der Kapitalkonsolidierung werden konzerninterne Kapitalverflechtungen beseitigt. Der Beteiligungsbuchwert in der Vermögensrechnung (VR) der Kommune repräsentiert bereits den Saldo aus Vermögen und Schulden der Tochterorganisation (TO). Die Hinzurechnung des Eigenkapitals der TO würde zu einer doppelten Erfassung ihres Reinvermögens führen. Zur Berichtigung der Summenbilanz wird der Beteiligungsbuchwert in der VR der Mutter mit dem anteiligen Eigenkapital der Tochter verrechnet.¹⁰⁰ Als Konsequenz verbleiben allein die Vermögensgegenstände und Schulden der Tochter in der Gesamtbilanz.

Bei der dargestellten Buchwertmethode kommt es regelmäßig zu Abweichungen zwischen ausgewiesenem Buchwert und dem tatsächlichen Eigenkapital der Tochterorganisation. Ursache können stille Reserven oder Lasten sein, die aufzudecken und auf die Vermögensgegenstände zu verteilen sind. Verbleibt danach ein Unterschiedsbetrag, ist er auf der Aktivseite als Geschäfts- oder Firmenwert auszuweisen. Ein passivischer wird als Unterschiedsbetrag aus Kapitalkonsolidierung bilanziert.¹⁰¹ Der Geschäfts- oder Firmenwert ist planmäßig abzuschreiben, der passivische Unterschiedsbetrag kann zu den Bedingungen des § 309 Abs. 2 HGB aufgelöst werden.

4.3.2 Schuldenkonsolidierung

Aus der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit folgt, dass Schuldbeziehungen nur gegenüber konzernfremden Dritten bestehen können. Alle Forderungen und Verbindlichkeiten, die zwischen den zu konsolidierenden Aufgabenträgern bestehen, sind deshalb gegeneinander aufzurechnen.¹⁰² Die Aufrechnung kann nach § 303 Abs. 2 HGB unterbleiben, wenn das Schuldverhältnis für das Gesamtbild von untergeordneter Bedeutung ist.

¹⁰⁰ Vgl. § 301 I S. 1 HGB.

¹⁰¹ Vgl. § 301 III S. 1 HGB; Lüder, Klaus, Grundlagen NKR, S. 73.

¹⁰² Vgl. § 303 I HGB. Ausleihungen und ähnliche Positionen sind ebenfalls erfasst.

4.3.3 Zwischenergebniseliminierung

Konzerninterne Umsätze aus Lieferungen und Leistungen führen zu positiven und negativen Erfolgsbeiträgen (Gewinn und Verlust) in den Einzelbilanzen.¹⁰³ Diese Zwischenergebnisse müssen eliminiert werden. Die konzerninterne Erstellung von Vermögensgegenständen beeinflusst zudem die Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten. In der Gesamtbilanz muss eine Wertberichtigung der Vermögensgegenstände¹⁰⁴ dahingehend vorgenommen werden, dass diese zu den Kosten, die bei Anschaffung und Herstellung durch einen konzernfremden Dritten entstanden wären, anzusetzen sind.

Auf diese Weise werden die tatsächlichen Vermögenswerte ausgewiesen und die Gesamtertragslage durch die Korrektur der Zwischenergebnisse richtig dargestellt. Die Anwendung der Maßnahmen kann unterbleiben, wenn die Zwischenergebnisse unwesentlich sind (§ 303 Abs. 2 HGB).

4.3.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Neben Bilanzkorrekturen sind die Gewinn- und Verlustrechnungen um konzerninterne Umsätze zu bereinigen und in die konsolidierte Ergebnisrechnung zu überführen. Die aus Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen den Konzernunternehmen resultierenden Erträge sind mit den entsprechenden Aufwendungen zu verrechnen.¹⁰⁵ Aus Konzernsicht sind sie nicht gegenüber Dritten realisiert worden und müssen deshalb weggelassen werden.

Die Weglassung muss nach § 305 Abs. 2 HGB bei untergeordneter Bedeutung der Umsätze ebenfalls nicht erfolgen. Folglich ist allein die Kapitalkonsolidierung als Maßnahme immer durchzuführen. Neben der untergeordneten Bedeutung besteht die Möglichkeit, dass zwischen den selbstständigen Aufgabenträgern im Gesamtgefüge Kommune keinerlei Schuld-, Lieferungs- und Leistungsbeziehungen bestehen.

¹⁰³ Vgl. Baetge, Jörg, Konzernbilanzen, S. 328.

¹⁰⁴ Vgl. § 304 I HGB.

¹⁰⁵ Vgl. § 305 I HGB.

4.4 Eigenkapitalmethode

Die Eigenkapitalmethode wird durchgeführt, wenn die Kommune als Muttergemeinwesen mit 20 - 50 % der Eigentums- bzw. Stimmrechte an einem Tochterunternehmen beteiligt ist. Es wird hier nur ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt, der nicht eine Vollkonsolidierung rechtfertigt. Vermögensgegenstände und Schulden werden nicht durch die Mutter fiktiv erworben. Gleichmaßen werden Erträge und Aufwendungen nicht in die Gesamtergebnisrechnung übernommen. Die Anteile werden bei der erstmaligen Einbeziehung mit den Anschaffungskosten in die Gesamtbilanz übernommen und in den Folgejahren an die Entwicklung des anteiligen Eigenkapitals angepasst.¹⁰⁶ Für die Behandlung von Unterschiedsbeträgen und Zwischenergebnissen gelten die Grundsätze der Kapitalkonsolidierung. Wegen dieser Nähe und Artverwandtheit wird die Eigenkapitalmethode als Konsolidierungersatz bezeichnet.¹⁰⁷

4.5 Kapitalflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung ist Bestandteil des privatrechtlichen Konzernabschlusses. Für den kommunalen Gesamtabchluss ist sie als Ersatz für die nur im NKHR geführte Finanzrechnung verpflichtend aufzustellen.¹⁰⁸ Mit ihr sollen Zahlungsmittelströme im „Konzern Kommune“ sichtbar gemacht werden, um dessen Eigenfinanzierungskraft, also die Fähigkeit Verbindlichkeiten zu erfüllen, beurteilen zu können.

Die Kapitalflussrechnung ist bei den Aufgabenträgern nach den Vorgaben des deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) zu führen.¹⁰⁹ In einem ersten Schritt werden die Zahlungsströme ermittelt und der operativen, investiven und finanzierungsbedingten Geschäftstätigkeit zugeordnet. Anschließend werden die Ursachen für Veränderungen innerhalb der Rechnungsperiode dargestellt.

¹⁰⁶ Vgl. § 312 IV HGB.

¹⁰⁷ Vgl. Busse von Colbe/Ordelheide/u.a., Konzernabschlüsse, S. 525.

¹⁰⁸ Vgl. § 95a IV S. 1 E-GemO.

¹⁰⁹ Vgl. § 57 E-GemHVO, Anlage 2, Arbeitsentwurf vom 21.12.2007, zitiert als „E-GemHVO“.

4.6 Konsolidierungsbericht

Zur Erläuterung des Gesamtabchlusses ist ein Konsolidierungsbericht vorgesehen.¹¹⁰ Anders als der Name vermuten lässt, sind nicht nur Angaben zum Prozess der Konsolidierung zu machen. Vielmehr ist er eine Mischform aus Lagebericht, erläuterndem Anhang und Zukunftsprognose.

Für die einzelnen Aufgabenträger ist der Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks anzugeben. Daneben sind deren Geschäftsverlauf und die Besetzung der Organe - wie bereits im Beteiligungsbericht erforderlich - darzustellen. Im erläuternden Teil sind die Konsolidierungsmaßnahmen und der Kreis der Einbeziehungen zu beschreiben. Schließlich soll ein Ausblick auf die weitere Entwicklung der Gesamtkommune unter Beurteilung von Chancen und Risiken enthalten sein.

Werden diese Angaben im Konsolidierungsbericht vollständig getätigt, ersetzt dieser den Beteiligungsbericht nach § 105 GemO. Ein Nebeneinander der Berichtsformen wäre bezüglich Aufstellungsarbeiten und der Wahrnehmung in der Öffentlichkeit auch kaum wünschenswert.

4.7 Feststellung und Publizitätspflicht

Der Gesamtabchluss ist innerhalb von neun Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufzustellen.¹¹¹ Privaten Konzernen werden hierfür nur fünf Monate eingeräumt.¹¹² Der Gesamtabchluss ist weiterhin vom Leiter der Verwaltung zu unterzeichnen und spätestens 15 Monate nach Ende des Haushaltsjahres durch das kommunale Kontrollgremium festzustellen. Der Feststellungsbeschluss ist der Rechtsaufsichtsbehörde lediglich mitzuteilen. Entgegen dem bisher für den Haushaltsplan üblichen Auslegungszeitraum von einer Woche ist für die Bürger die Möglichkeit einer ganzjährigen Einsichtnahme in den Gesamtabchluss vorgesehen.

¹¹⁰ Vgl. § 95a IV S. 1 E-GemO i. V. m. § 58 E-GemHVO.

¹¹¹ Vgl. § 95b I S. 1 E-GemO. Eigentlich müsste auch das „Gesamthaushaltsjahr“ angeführt sein. Die Rechnungsperioden werden aber in der Praxis vermutlich immer deckungsgleich sein.

¹¹² Vgl. § 290 I S. 1 HGB. Bei börsennotierten Unternehmen beträgt die Frist vier Monate.

5 Zwecke und Adressaten

Mit der Einführung der doppelten Buchführung im Kämmereihaushalt sind die Voraussetzungen für einen konsolidierten Abschluss gegeben. Die Erstellung ist mit Berichtspflichten für die selbstständig rechnungslegenden Aufgabenträger verbunden und wird bei der Kernverwaltung je nach Gewicht der Ausgliederungen Arbeitszeit der Mitarbeiter binden. Eventuell sind Investitionen für neue Programme zu tätigen. Die Konsolidierungsmaßnahmen können daher nicht Selbstzweck sein. Vielmehr hat der Gesamtabchluss speziell öffentliche Zielsetzungen und richtet sich sowohl an interne Adressaten im Kommunalkonzern als auch an konzernfremde Dritte.

5.1 Legitimation des kommunalen Handelns

Die Konzernrechnungslegung kann bei Kommunen analog als Gesamtrechnungslegung bezeichnet werden. Sie ist ein neuer Bestandteil des kommunalen Rechnungswesens. Erstmals wird über alle Aktivitäten in einem einzigen Bericht Rechenschaft abgelegt. Die Bürger haben daran ein berechtigtes Interesse, schließlich ist das vorhandene Vermögen größtenteils aus Steuern und Gebühren finanziert. Meist tragen sie in gleicher Weise als Kunden durch Anschluss- und Benutzungszwang zu den Umsätzen der kommunalen Betriebe und Unternehmen bei. Der Gesamtabchluss dokumentiert die Verwendung der öffentlichen Mittel und kann auf diese Weise die Höhe von Steuersätzen rechtfertigen. Gegenüber Abnehmern von kommunalen Leistungen werden die zu entrichtenden Entgelte begründet.

Der Gesamtabchluss soll die für das öffentliche Rechnungswesen erforderliche Transparenz schaffen und gleichzeitig über sämtliche Tätigkeiten im kommunalen Umfeld, also weitaus umfassender als der bisherige Beteiligungsbericht, informieren.

Diese Funktion kann die Gesamtvermögensrechnung erfüllen, indem sie über Mittelherkunft (Passivseite der Bilanz) und Mittelverwendung (Aktivseite) Auskunft erteilt. Die Zeit der „Schattenhaushalte“¹¹³ ist damit vorbei. Ausgliederungen können nicht mehr zur Verschleierung der tatsächlichen Finanzlage der Gebietskörperschaft und zur vermeintlichen Verringerung der Pro-Kopf-Verschuldung genutzt werden.

Aus den Gesamtbilanzen des „Kommunalkonzerns“ wird nach einem gewissen Zeitablauf der Anstieg oder Verzehr des insgesamt vorhandenen Vermögens abgelesen werden können. Der sichtbar gemachte Ressourcenverbrauch lässt dann erkennen, ob der Standard bei der Infrastruktur abgenommen hat, gehalten oder sogar ausgebaut werden konnte. Eine Generation wird sich nach dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit¹¹⁴ daran messen lassen müssen, wie sie mit dem öffentlichen Vermögen, das ihr von der Vorgängergeneration zur Verfügung gestellt wurde, gewirtschaftet hat.

Mit dem Gesamtabschluss werden die finanziellen und personellen Dimensionen der mittelbaren Kommunalverwaltung in Zahlen gefasst. Dadurch wird ersichtlich, in welchem Umfang sich die Kommune wirtschaftlich betätigt. Die Bürger - und vor allem Gewerbetreibende und Unternehmer vor Ort - werden Vergleiche zwischen den „Konzernen“ anstellen und hinterfragen können, ob diese Aufgaben von der Kommune wahrgenommen werden müssen.

Die Sichtbarmachung von internen Schuld- und Leistungsbeziehungen zwischen den Aufgabenträgern soll zudem das Vertrauen der Bürger in ihre Kommune bestärken. Die Gesamtvermögensrechnung ist eine Form der Kundenorientierung, da der interessierte Bürger kaum die Zeit und das notwendige Fachwissen hat, die Einzelabschlüsse zusammenzutragen und entsprechend aufzubereiten.

¹¹³ Vgl. Budäus, D., Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, a.a.O., S. 195.

¹¹⁴ Zum Ziel der Substanzerhaltung vgl. KGSt, Bericht 1 / 1995, a.a.O., S. 24.

5.2 Eigen- und Fremdinformation

Bei der Legitimation der wirtschaftlichen Betätigung steht das Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit im Vordergrund. Daneben haben weitere Personengruppen und Institutionen ein Interesse an der aktuellen Wirtschaftslage der Kommunen.

Interne Adressaten sind hauptsächlich die Führungsorgane des Muttergemeinwesens (Kommunalvertretung und Verwaltungsspitze) und der einzelnen Unternehmen (Vorstand und Aufsichtsgremien). Daneben sind sämtliche Mitarbeiter im „Konzern Kommune“ erfasst.¹¹⁵

Externe Adressaten können andere Gebietskörperschaften, Institutionen in Wirtschaft und Politik sowie Lieferanten und Kooperationspartner sein.

Das Informationsinteresse der Führungsorgane ist in der Notwendigkeit einer aktiven und zielgerichteten Steuerung der gesamten Kommune begründet. Der Rahmen für die wirtschaftliche Betätigung muss von den gewählten Kommunalpolitikern vorgegeben werden. Dazu benötigen sie möglichst aktuelle Angaben zur Erfüllung des öffentlichen Zwecks in den ausgegliederten Bereichen. Nur so können Entscheidungsprozesse angestoßen und über Vertreter in den jeweiligen Aufsichtsorganen umgesetzt werden. Aus der Gesamtrechnungslegung müssen Entscheidungen resultieren.¹¹⁶ Die Informationen dürfen nicht nur passiv aufgenommen werden. Daneben können Vorstand und Mitarbeiter bei den einzelnen Aufgabenträgern die Situation ihres Unternehmens im Gesamtgefüge Kommune beurteilen und eigene Entwicklungspotentiale erkennen.

Als externe Adressaten können andere Kommunen auftreten, die in Vergleichsringen Kennzahlen aus dem Gesamtabschluss ableiten und damit die eigene Situation besser einschätzen können. Voraussetzung ist, dass sie eine ähnliche Größe und Struktur aufweisen. Diese neue Form des kommunalen Benchmarkings wird an Bedeutung gewinnen.

¹¹⁵ Vgl. Detemple/Marettke, Konzernabschlüsse für Gebietskörperschaften - Konzeptionelle Grundlagen, in: ZögU, 23. Jg., 2000, S. 276.

¹¹⁶ Der Zweck der Steuerungsunterstützung wird in Kapitel 6 weiter ausgeführt.

Tabelle 4: Zwecke und Adressaten des Gesamtabchlusses

Darstellung	Zweck	Adressat
Aktivitäten der gesamten Kommunalverwaltung	Rechtfertigung des kommunalen Handelns	Bürger, Kommunalvertretung, örtliche Wirtschaft
Sämtliche Positionen in der Vermögensrechnung	Nachweis der Mittelverwendung und Mittelherkunft	Steuer- und Abgabepflichtige, Gebührenschuldner
Zuwachs oder Verzehr des Vermögens	Information über den Erhalt der Infrastruktur	Aktuelle und nachfolgende Generationen
Gesamtrechnungslegung	Eigeninformation zu Steuerungszwecken	Kernverwaltung und Ausgliederungen
Gesamtrechnungslegung	Transparenz des öffentl. Rechnungswesens	Bürger, Staat
Kapitalstruktur	Bonität	Ratingagenturen
Ergebnisrechnung	Umsatzsituation und Gesamtkostendeckung	Kommunalverwaltung und -politik, Bürger
Kapitalflussrechnung	Eigeninformation über Finanzierungskraft	Zentrale Liquiditätssteuerung und -planung

Quelle: Eigene Darstellung.

5.3 Weitere denkbare Funktionen

5.3.1 Prüfung der Kreditwürdigkeit

Eine kommunale Körperschaft kann auf Grund ihrer Eigenart nicht in die Insolvenz geraten. Zudem gelangt sie in der Regel an zinsgünstige Kommunalkredite, weshalb das Kommunalrating derzeit noch keine große Rolle spielt.¹¹⁷ Für die Zukunft ist jedoch nicht auszuschließen, dass sich Kreditinstitute bei der Bonitätsprüfung von Kommunen oder deren Unternehmen an der Gesamtvermögensrechnung orientieren.¹¹⁸ Die Banken versorgen sich selbst am internationalen Markt mit Kapital und müssen bei jeder einzelnen Kreditvergabe die Bestimmungen von Basel II beachten.¹¹⁹ Erbringt die Analyse der Kommune ein negatives Rating, muss womöglich mit einem höheren Zinsaufwand gerechnet werden.

¹¹⁷ Regelmäßig lassen sich dagegen Bundesländer durch Ratingagenturen bewerten.

¹¹⁸ Vgl. Budäus, D., Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, a.a.O., S. 189.

¹¹⁹ Die Bestimmungen von Basel II gelten seit dem Jahr 2007 für alle deutschen Kreditinstitute.

Als primäre Informationsquelle für Kreditinstitute wird sicherlich der einzelne Jahresabschluss ein höheres Gewicht haben als der Gesamtabschluss. Der Letztere kann aber mit Hilfe der Kapitalflussrechnung die tatsächliche Finanzlage abbilden und Konzernbeziehungen aufzeigen.

5.3.2 Grundlage für Förderkulissen

Die Förderung von strukturschwachen Gebieten durch die Europäische Union kann Impulsgeber für Kommunen und die regionale Wirtschaft sein. Größere Städte und Landkreise haben verstärkt Europabüros eingerichtet, die private Unternehmen bei der Mittelbeantragung unterstützen und durch Kooperationen mit anderen Kommunen Öffentlichkeitsarbeit für die EU-Programme betreiben.

Zur Festlegung der geförderten Regionen werden aussagekräftige Daten zu den Infrastrukturbedingungen der Kommunen und der Situation der örtlichen Wirtschaft benötigt. In Finnland, den Niederlanden und Großbritannien werden auf lokaler Ebene bereits konsolidierte Abschlüsse aufgestellt.¹²⁰ Auch in Deutschland wird der Gesamtabschluss ein vollständigeres Bild erzeugen als der kamerale Abschluss bisher und der zukünftige Jahresabschluss der Kernverwaltung.

Neben der Bewerbung um Fördermittel ist auch eine Art freiwilliges europäisches Benchmarking der Kommunen denkbar. Hier gilt es aber die länderspezifische Aufgabenverteilung zwischen den staatlichen Ebenen, die Staatsquote und die Beteiligung am Steuersystem zu beachten. Eine Positionsbestimmung anhand der wirtschaftlichen Lage wird deshalb häufig an der mangelnden Vergleichbarkeit der Kommunen scheitern.

¹²⁰ Vgl. Lüder/Jones, Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt a. M. 2003, S. 122 / 658 / 1008.

6 Der Beitrag zur Gesamtsteuerung

Im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen sollen Verwaltungsleistungen als Produkte dargestellt und deren Wirkung über Kennzahlen regelmäßig gemessen werden. Es erfolgt eine Abkehr von der reinen Bereitstellung von Geld- und Sachmitteln hin zur Vereinbarung von Leistungszielen mittels Kontraktmanagement auf Führungsebene. Der Gesamtabschluss ist dabei Teil der neuen Berichterstattung, die Grundlage für Entscheidungen der Führungsorgane ist.

6.1 Führung des kommunalen Konzerns

6.1.1 Steuerungsdefizite

Die Kommunen verwalten hohe Vermögens- und Schuldenwerte und sind oftmals einer der größten Arbeitgeber vor Ort. Bei der Steuerung ihrer ausgegliederten Aufgabenträger ergeben sich allerdings Defizite. So findet ein strategisches Management durch die Kommunalvertretung kaum statt. Die Aufmerksamkeit beschränkt sich auf die finanzielle Situation der wichtigsten Betriebe und Gesellschaften und die allgemeinen Ausführungen des jährlichen Beteiligungsberichts.

Damit die Kommunalpolitik die Steuerungsfunktion wahrnehmen kann, bedarf es eines zeitnahen Berichtswesens unter Mitwirkung der Beteiligungsverwaltung.¹²¹ Im Vergleich zu Privatkonzernen wird hierfür nur ein geringer personeller und finanzieller Aufwand betrieben. Durch den Informationsvorsprung der Verwaltung sehen sich Kommunalpolitiker zudem bei der Entscheidungsfindung benachteiligt.¹²² Wegen der komplexen Materie haben die ehrenamtlichen Volksvertreter zunehmend Schwierigkeiten, ihren Aufgaben in Kontrollgremien wie Aufsichtsrat oder Betriebsausschuss gerecht zu werden.

¹²¹ Vgl. KGSt, Das Neue Steuerungsmodell, Bericht 5 / 1993, a.a.O., S. 11.

¹²² Vgl. KGSt, Das Verhältnis von Politik und Verwaltung im Neuen Steuerungsmodell, Bericht 10 / 1996, Köln 1996, S. 12.

Neben das Steuerungsdefizit tritt ein Defizit in der öffentlichen Wahrnehmung. Die Entscheidungsprozesse innerhalb der Kommune finden in unterschiedlichem Maße Beachtung. Über Presseberichte zu Bauprojekten und anderen Vorhaben, die bei den Haushaltsdebatten diskutiert werden, steht die Kernverwaltung im Mittelpunkt des öffentlichen Interesses. Von Beschlüssen eines nicht-öffentlich tagenden Aufsichtsrats und deren tatsächlichen Auswirkungen wird seltener Kenntnis genommen.

Die Kommunalpolitiker werden praktisch für alle Ergebnisse verantwortlich gemacht, selbst wenn sie über die vorausgegangenen Entscheidungen unzureichend informiert waren. Diese Diskrepanz zwischen Verantwortung und den tatsächlichen Einwirkungsmöglichkeiten auf die Beteiligungen wird auch als Managementlücke¹²³ bezeichnet.

6.1.2 Notwendigkeit einer Gesamtsteuerung

Mit der Zahl der Aufgabenbereiche steigt der Steuerungs- und Koordinationsaufwand. Oftmals übt der zuständige Verwaltungschef eine informelle Steuerung¹²⁴ „seiner“ Betriebe und Beteiligungen aus. Die Aufgabe der Führung muss aber in den Händen der Kommunalvertretung liegen. Die gewählten Kommunalpolitiker treffen an Stelle der Bürger Entscheidungen, die sich nicht auf den Kämmereihaushalt beschränken lassen. Aus dem Bürgerwillen resultiert eine Pflicht zur ganzheitlichen Steuerung der Kommune. Mit der Entsendung von Vertretern in die entsprechenden Kontrollorgane der verselbstständigten Einheiten wird Verantwortung delegiert. Elementare Entscheidungen müssen frühzeitig erkannt und durch die Kommunalvertretung getroffen werden. Ein Instrument ist das Weisungsrecht gegenüber Vertretern¹²⁵ der Kommune in einer Gesellschafterversammlung, das über die Informationspflicht zu anstehenden Beschlüssen in der Hauptsatzung gesichert werden kann.

¹²³ Die Defizite bei Strategie und Management sind Teil der „organisierten Unverantwortlichkeit“ und Mitauslöser des Neuen Steuerungsmodells. Vgl. KGSt, Bericht 2 / 2007, a.a.O., S. 14.

¹²⁴ Vgl. Reichard, Christoph, Die Stadt als Konzern: Corporatization als Fortführung des NSM?, in: Bogumil/u.a., Perspektiven kommunaler Verwaltungsmodernisierung, Berlin 2007, S. 59.

¹²⁵ Vgl. § 104 I S. 3 GemO.

Damit kann die Führung des Kommunalkonzerns auch Verselbstständigungstendenzen¹²⁶ entgegenwirken und Verantwortung aus der mittelbaren Kommunalverwaltung zurückholen.¹²⁷

Zur Steuerung der Kommune müssen Ziele definiert und hinsichtlich ihrer Erfüllung überprüft werden. Aufgabe des Führungsorgans ist es, unter Beteiligung der Bürger eine Strategie zu formulieren, an der sich die Kommune orientieren soll. Oberziele - wie eine familienfreundliche Stadt oder ein Landkreis als Gesundheitsstandort - können nur unter Einbeziehung der verselbstständigten Einheiten verwirklicht werden. Unterschiedliche Strategien, die sich womöglich noch widersprechen, darf es innerhalb der Kommune nicht geben. Die Aufgabenträger müssen aufeinander abgestimmt und in ein gemeinsames Konzept integriert werden. Die Gesamtsteuerung des „Konzerns“ ist deshalb Voraussetzung für die zielgerichtete und nachhaltige Entwicklung der Kommune.

6.2 Der Gesamtabschluss als Steuerungsinstrument

6.2.1 Neue Haushaltssteuerung

Die Übernahme von betriebswirtschaftlichen Instrumenten wie Kostenrechnung und Budgetierung soll eine neue Art der Steuerung öffentlicher Haushalte ermöglichen und die Entscheidungsgrundlagen für Kommunalpolitiker verbessern. Künftig soll die Kommunalvertretung Ziele festlegen und deren Umsetzung weitestgehend der Verwaltung überlassen. Die Zielvereinbarungen sollen über ein Kontraktmanagement auf Führungsebene erfolgen, wobei Qualität und Wirkung der Produkte mit Kennzahlen beschrieben werden müssen. Von dieser neuen Art der Aufgabenteilung zwischen strategischem Management durch die Kommunalvertretung und der operativen Umsetzung durch die Verwaltung erhofft man sich ein transparenteres und effizienteres Handeln.

¹²⁶ Vgl. Gerstberger/Kneissler, Die Eigendynamik ausgegliederter Verwaltungseinheiten: Theoretische Überlegungen und empirische Befunde, in: Die Verwaltung, 31. Jg., 1998, S. 208.

¹²⁷ Wegen der abnehmenden Einwirkungsmöglichkeiten auf kommunale Leistungen kommt es zu einer „Erosion der kommunalen Selbstverwaltung“. Vgl. KGSt-Bericht 5 / 1993, a.a.O., S. 11.

6.2.2 Anwendbarkeit des Gesamtabchlusses

Im Gesamtabchluss müssten Produkte für das gesamte kommunale Feld gebildet werden. Nur so könnten Leistungsziele definiert und überprüft werden. Eine Gliederung nach Produkten ist jedoch - im Gegensatz zum Jahresabschluss der Kernverwaltung - nicht vorgesehen. Nach dem Konsolidierungsprozess wird lediglich die Höhe der Bilanzpositionen ersichtlich. Damit ist eine Aussage zu der Qualität und den Kosten einzelner kommunaler Leistungen nicht möglich.

Allerdings lassen sich aus dem Gesamtabchluss betriebswirtschaftliche Kennzahlen ableiten, die Steuerungsrelevanz besitzen. Auf Grund des hohen Infrastrukturvermögens dürfte die Anlagenintensität besonders charakteristisch für den Kommunalkonzern sein. Die Eigen- und Fremdkapitalquoten beschreiben die Kapitalstruktur und gelten als Indikatoren für die Bonität der Kommune. Zur Beurteilung der Liquidität dienen die Anlagendeckungsgrade. Sie zeigen, inwiefern das Anlagevermögen durch Eigenkapital finanziert wird (Goldene Bilanzregel im engeren und weiteren Sinne). Als Ergänzung zur Kapitalflussrechnung wird die Ertragslage der wirtschaftlichen Einheit Kommune durch Rentabilitätskennzahlen festgestellt. Dabei soll aufgezeigt werden, wie sich das eingesetzte Kapital in der Rechnungsperiode verzinst hat. Mit der Kostendeckung kann erstmals festgestellt werden, in welcher Höhe die Aufwendungen überhaupt durch Umsatzerlöse gedeckt werden konnten.

Signifikante Veränderungen im Kennzahlensystem werden die Entscheidungsprozesse beeinflussen. Bei Verschlechterungen könnten Investitionen zurückgestellt oder Sparmaßnahmen beschlossen werden. Ein Lösungsansatz wären auch alternative Finanzierungsformen wie Leasinggeschäfte oder die Kooperation mit privaten Dritten, die im Vergleich zur Eigenfinanzierung die Gesamtvermögensrechnung weniger „belasten“ würden. Verbessert sich die Kapitalstruktur oder erhöhen sich die Gesamtumsätze, besteht hingegen die Gefahr, dass die vermeintlich positiven Vorgaben zu neuen Ausgaben verleiten werden.

Die Gesamtabchlussanalyse kann demnach zu Steuerungszwecken genutzt werden. Allerdings wird die Aussagekraft der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen dadurch geschmälert, dass der „öffentliche Konzern“ als primären Zweck nicht die Gewinnerzielung verfolgt und die Wirtschaftslage keinen Rückschluss auf die Qualität der erbrachten Leistungen zulässt. Erst nach einigen Jahren werden sich Orientierungswerte für den kommunalen Bereich herauskristallisieren.

6.2.3 Grundlage für Beteiligungsmanagement

Die Führung der Kommune benötigt möglichst zeitnah - auch unterjährig - Informationen zu ihren „Töchtern“. Diese Anforderung kann der jährliche Gesamtabchluss nicht erfüllen. Mit der Aufstellungsfrist von 9 Monaten kann sich der retrospektive Bericht weit von der Rechnungsperiode entfernen. In der Zwischenzeit sind erhebliche Veränderungen bei der Finanz- und Ertragslage möglich. In gleicher Weise können Vermögensgegenstände neu geschaffen oder bereits veräußert worden sein.

Zur Steuerung bedarf es zusätzlich einer aktuellen Berichterstattung über die Aufgabenträger außerhalb des Kernhaushalts. Mit der Rückmeldung lassen sich Abweichungen erkennen und bei Bedarf der Kurs korrigieren. Die Erarbeitung von solchen Entscheidungsgrundlagen ist eine klassische Aufgabe des Beteiligungscontrollings.¹²⁸ Die unterjährigen Berichte sind schon bisher das am häufigsten verwendete Instrument der Beteiligungsverwaltungen und müssen zukünftig den Gesamtabchluss ergänzen.¹²⁹

Für die Konsolidierung sind Bilanz- und Umsatzdaten abzufragen. Zusätzlich sind Angaben zum Verlauf des Geschäftsjahres und zur Erfüllung des öffentlichen Zwecks von allen Aufgabenträgern einzuholen. Als Hinführung zum Gesamtabchluss wird dieses interne Berichtswesen an Bedeutung gewinnen. Der Gesamtabchluss fördert daher den Auf- oder Ausbau eines aktiven Beteiligungsmanagements durch die Kommune.

¹²⁸ Vgl. Katz, Alfred, Kommunale Steuerungs- und Controllingssysteme, in: Der Gemeindehaushalt, 103. Jg., 2002, S. 265.

¹²⁹ Vgl. PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), Deutsche Städte auf dem Weg zum modernen Dienstleister, Kommunalstudie 2002, Frankfurt a. M. 2002, S. 34.

6.3 Sinnvolle Ergänzungen

6.3.1 Segmentberichterstattung

Der Gesamtabchluss entsteht durch Aggregation gleichartiger Größen aus den Einzelabschlüssen. Als Konsequenz daraus beziehen sich die gewonnenen Kennzahlen zur Kapitalstruktur und Finanzierungskraft nur auf das fiktiv bestehende Gesamtunternehmen. Das diversifizierte Produkt- und Dienstleistungsangebot der Kommune ist Ursache für die Heterogenität öffentlicher Konzerne.¹³⁰ Dadurch verlieren die aggregierten Gesamtgrößen einen Teil ihrer Informations- und Steuerungsfunktion. Beispielsweise kann ein Gewinn der Stadtwerke den Verlust bei anderen Aufgabenträgern ausgleichen. Denkbar ist auch, dass der Krankenhausanbau den Vermögensverzehr bei den Berufsschulen kompensiert. Die betriebswirtschaftlichen Kennzahlen blieben unverändert und würden auf eine gleichbleibend gute oder schlechte Wirtschaftslage hindeuten.

Um diesen Nachteilen zu begegnen, wird bei Privatkonzernen oftmals eine Segmentberichterstattung geführt.¹³¹ Sie soll die Wirtschaftslage der unterschiedlichen Geschäftsfelder darstellen und eine Einschätzung der jeweiligen Chancen und Risiken ermöglichen. Die Finanzdaten der Einzelabschlüsse werden disaggregiert auf die Tätigkeitsfelder verteilt. Die Segmentierung ist also die Umkehr des Konsolidierungsprozesses.¹³²

Dieses Konzept empfiehlt sich besonders für den öffentlichen Konzern, der in Bereiche wie Soziales, Kultur, Tourismus oder Versorgung unterteilt werden kann. Zu diesen kommunalen Sparten tragen meist mehrere Aufgabenträger in unterschiedlicher Intensität bei. Das „Geschäftsfeld“ Versorgung setzt sich beispielsweise aus den Teilgebieten Wasser (Regiebetrieb), Strom (Eigengesellschaft) und Fernwärme (Zweckverband) zusammen. Zum Segment Sport tragen Kernverwaltung (Bereitstellung

¹³⁰ Vgl. Srocke, Isabell, Segmentberichterstattung für die interne Steuerung und externe Publizität im öffentlichen Sektor, in: WPG, 56. Jg., 2003, S. 694.

¹³¹ Die Segmentberichterstattung ist fakultativer Bestandteil des Konzernabschlusses (vgl. § 297 I S. 2 HGB). Börsennotierte Unternehmen haben sie verpflichtend aufzustellen.

¹³² Vgl. Busse von Colbe/Ordeltshausen/u.a., Konzernabschlüsse, a.a.O., S. 609.

von Sportstätten für Vereine) und verselbstständigte Einheiten (Hallenbadbetrieb durch die Stadtwerke) gleichermaßen bei. Für die erstmalige Segmentabgrenzung kann der kommunale Produktplan Baden-Württemberg als Orientierungshilfe dienen.

Die Segmentberichterstattung ist ein zusätzlicher - im NKHR nicht vorgesehener - Teil der Gesamtrechnungslegung. In jeder Kommune wird die Überlegung angestellt werden müssen, ob das nötige Fachwissen und die personellen Ressourcen für die Erstellung von unterjährigen Segmentberichten vorhanden sind.

Die Vorteile für die Steuerung des Kommunalkonzerns sind immens. Während der Gesamtabschluss nur in Form von Globalwerten über die Vermögens- und Schulden- bzw. Aufwands- und Ertragspositionen informiert, stellt die Segmentberichterstattung die einzelnen öffentlichen Aufgaben dar.¹³³ Die Konzernführung kann mit Hilfe der kommunalen Sparten die Betätigungsschwerpunkte erkennen, neu festlegen und deren Entwicklung überwachen. Auch bei Entscheidungen zur Privatisierung oder Rekommunalisierung öffentlicher Einrichtungen wird die Kommunalvertretung durch Vermögens- und Umsatzdaten zu den einzelnen Segmenten unterstützt.

Mit der Segmentberichterstattung wird die Eigenart des kommunalen Handlungsfeldes mit hoheitlicher und wirtschaftlicher Betätigung am besten erfasst und für Steuerungszwecke nutzbar gemacht.

6.3.2 Zentrales Finanzmanagement

Bei der Gesamtabschlusserstellung hat die damit beauftragte Stelle der Kernverwaltung sämtliche Bilanz- und Umsatzdaten der selbstständig rechnungslegenden Einheiten abzufragen und eine Kapitalflussrechnung aufzustellen. Damit ist eine Beurteilung der Gesamtliquidität möglich, die darüber Aufschluss gibt, in welchem Maße der Kommunalkonzern bei der Versorgung mit finanziellen Mitteln auf Dritte angewiesen ist.

¹³³ Vgl. Srocke, Isabell, Segmentberichterstattung im öffentlichen Sektor, a.a.O., S. 705.

Eine aktive Planung und Steuerung der Zahlungsströme ist mit der jährlichen Aufstellung allerdings nicht möglich. Genau das ist der Grundgedanke eines zentralen Finanzmanagements. Die Kommunen werden überlegen müssen, ob dieses Instrument bei ihnen zu Einsparungen - die den zu betreibenden Aufwand mindestens übertreffen sollten - führen kann. Als Entscheidungshilfe dient der Gesamtabschluss, der Schuldbeziehungen und Finanzströme sichtbar macht und damit Gestaltungsmöglichkeiten sowie deren finanzielle Dimensionen aufzeigt.

Im Rahmen des Finanzmanagements wird die Liquidität überwacht und deren Verlauf prognostiziert. Damit soll die Zahlungsfähigkeit der Wirtschaftseinheit Kommune - weitestgehend ohne Hilfe Dritter - garantiert werden. Bei einer aktiven Liquiditätssteuerung können regelmäßige Steuertermine der Kernverwaltung auf Zahlungsein- und -ausgänge bei selbstständigen Einheiten abgestimmt werden. Auf diese Weise kann die Inanspruchnahme von Kontokorrentkrediten vermieden oder zumindest verringert werden. Freie Mittel können auch kurzfristig zur Erzielung einer Rendite angelegt werden. Ferner ist es möglich, den Finanzbedarf für verschiedene Investitionsvorhaben innerhalb der Kommune zu ermitteln. Die Zusammenfassung zu einem Gesamtkredit, der intern aufgeteilt wird, kann zu günstigeren Zinskonditionen am Kapitalmarkt führen.

Eine artverwandte Möglichkeit¹³⁴ ist die gemeinsame Nutzung von Vermögensgegenständen. Teilen sich beispielsweise Verwaltung und Eigen-gesellschaften einen Fuhrpark, verbessert sich auch die Bilanzstruktur, da weniger Kapital gebunden ist.

Die Errichtung einer zentralen Organisationseinheit, die ein konzernweites Finanzmanagement wahrnimmt, steht im Ermessen der Kommune. Bei entsprechenden Volumina der Gesamtabschlüsse dürften sich jedoch enorme Einsparpotentiale ergeben.

¹³⁴ Zur Verbreitung des Personalpools, der einen Personalaustausch zwischen Kernverwaltung und Ausgliederungen ermöglichen soll, vgl. Linhos, Ramon, Der Konzern Stadt, a.a.O., S. 44.

7 Kritische Faktoren

Abschließend sollen weitere kritische Elemente der Zusammenfassung von öffentlichen und privaten Abschlüssen benannt werden. Besondere Beachtung findet die Ausgestaltung der Vereinheitlichung und Konsolidierung durch das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen in Baden-Württemberg.

7.1 Vereinheitlichung und Konsolidierung

7.1.1 Inhomogener Vermögensausweis

Für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nach dem NKHR hat die Kommune ihr gesamtes Vermögen zu bewerten. Diese zeitintensive Vorleistung ist mit einem großen personellen und finanziellen Aufwand verbunden. Im direkten Anschluss hätte die Erstellung eines Konzernabschlusses, wie er im Handelsrecht vorgesehen ist, ein weiteres Großprojekt dargestellt. Der vollwertige konsolidierte Abschluss fußt nämlich auf dem Einheitsgrundsatz, der bedingt, dass für alle Einzelabschlüsse das Recht des Mutterunternehmens maßgeblich ist. Für die von der Kommune beherrschten Aufgabenträger wären die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften nach NKHR verpflichtend zur Anwendung gekommen. Als Folge hätten sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden umbewertet und in einer Nebenbuchhaltung fortgeführt werden müssen. Diese umfassende Art einer Gesamtrechnungslegung wird im derzeitigen Gesetzentwurf nicht verlangt, da die Vermögenskonsolidierung zu den Buchwerten in den jeweiligen Abschlüssen erfolgen soll.

Die Konsequenz daraus ist aber eine undifferenzierte Vermengung von öffentlichem und privatem Rechnungswesen in einem gemeinsamen Abschluss. Zudem findet eine Aushöhlung der fiktiven rechtlichen Einheit Kommune statt. Dieser Grundgedanke des Konzernabschlusses ist für die exakte Darstellung der Vermögenslage unerlässlich. Mit dem Verzicht auf eine echte Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse beschränkt sich die

Abschlussstellung auf die Addition von gleichartigen Bilanzpositionen. Wegen der ungewünschten Verbindung von Konzern und Kommune ist in den IMK-Leittexten analog vom Gesamtabchluss die Rede. Wegen den elementaren Verfahrensabweichungen im NKHR wäre die Bezeichnung als „Summenabschluss“ allerdings eine zutreffendere Namensgebung.

Entgegen der angestrebten Mindesteinheitlichkeit des kommunalen Rechnungswesens werden unterschiedliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für den Gesamtabchluss getroffen.¹³⁵ Die Vergleichbarkeit der deutschen „Kommunalkonzerne“ über Ländergrenzen hinweg wird dadurch zusätzlich erschwert.

7.1.2 Ergebnis der Konsolidierungsmaßnahmen

Bei der anschließenden Konsolidierung werden nur wenige interne Verflechtungen vorzufinden und zu beseitigen sein. Im Gegensatz zum Wirtschaftskonzern stehen die kommunalen Organisationseinheiten in geringem Maße in gegenseitigen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen. Auch Schuldbeziehungen wie innere Darlehen sind meist leicht zu überblicken. Die resultierenden Wertberichtigungen und Aufrechnungen in der Gesamtvermögens- und der Gesamtergebnisrechnung sind daher von untergeordneter Bedeutung und in ihrer Aussagekraft durch die nicht vorhandene einheitliche Vermögensbewertung beeinträchtigt.

7.1.3 Orientierung am Handelsrecht

Die fehlende Verbindung zwischen Kameralistik und Doppik verhinderte bisher die Vereinigung der kommunalen Abschlüsse. Mit der Orientierung am Handelsgesetzbuch werden in der Praxis angewandte Methoden übernommen, die in der Literatur ausführlich beschrieben sind. Auf die Entwicklung eines eigenständigen Verfahrens für den öffentlichen Sektor wurde verzichtet. Im Hinblick auf die europäische Harmonisierung des privaten und öffentlichen Rechnungswesens wäre die Anwendung von

¹³⁵ In Nordrhein-Westfalen werden beispielsweise die Ansatz- und Bewertungsvorschriften der Gemeindeordnung als Recht der Mutter auch für deren nach HGB bilanzierende Töchter gelten.

internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS, IPSAS) denkbar.¹³⁶ Deren Konsolidierungskonzepte werden mitunter dem deutschen HGB vorgezogen, das die Eigenart des öffentlichen Konzerns mit dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip ungenügend berücksichtigt.

7.2 Konkrete Umsetzung

7.2.1 Aufstellungspflicht

Das Sammeln, Auswerten und Vereinheitlichen der Bilanz-, Umsatz- und Geschäftsdaten ist mit einem zeitlichen Vorlauf verbunden, der in der Kernverwaltung und bei den kommunalen Aufgabenträgern personelle Ressourcen binden wird. Es muss ein vernünftiges Verhältnis zwischen dem Aufwand für die Erstellung und dem Informationsgehalt der Berichterstattung bestehen. Es ist deshalb eine größenabhängige Befreiung von der Aufstellungspflicht vorgesehen. Eine Übernahme der Schwellenwerte aus dem Publizitätsgesetz¹³⁷ scheint für den öffentlichen Sektor wenig praktikabel. Die dort genannten Kriterien werden landesweit höchstens von einigen Stadtkreisen erfüllt.

Die Befreiung ist im NKHR auf andere Weise vorgesehen. Sie wird über den unbestimmten Rechtsbegriff der Bedeutung der selbstständigen Einheiten für das Gesamtbild der Wirtschafts-, Finanz- und Ertragslage der Kommune definiert. Es bleibt abzuwarten, welchen Maßstab die Rechtsaufsicht hierfür ansetzen wird. Denkbar wäre ein Vergleich zwischen den Einzelabschlüssen der Organisationseinheiten oder Vermögensmassen und dem Jahresabschluss der Kernverwaltung. Überschreitet die Bilanzsumme einen bestimmten Prozentwert der Vermögensrechnung, könnte von einer Bedeutsamkeit für die Kommune ausgegangen werden.

Der Beteiligungsbericht bleibt als Folge des Ausnahmetatbestandes weiterhin Bestandteil des Gemeindefinanzrechts und wird zukünftig in

¹³⁶ Vgl. Srocke, Isabell, Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften, a.a.O., S. 257.

¹³⁷ Vgl. § 11 I PubLG zu den Kriterien (Bilanzsumme, Umsatzhöhe und Beschäftigtenzahl).

einem sich gegenseitig ausschließenden Verhältnis zum konsolidierten Gesamtabschluss anzutreffen sein.

7.2.2 Engagement der Kernverwaltung

Je nach Größe der Verwaltung wird die Erstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses entweder von der Kämmerei oder einem Fachbereich wie der Beteiligungsverwaltung wahrzunehmen sein. Vor allem kleineren Kommunen mit geringer Personalausstattung wird es schwer fallen, nach der Umstellung auf das neue Haushaltsrecht gleich das nächste große Projekt zu schultern.

Die kommunalen Interessenverbände tendieren deshalb zu der Forderung, dass die Entscheidung über die Aufstellung ganz im Ermessen der Kernverwaltung verbleiben soll.¹³⁸ Dieser Gedanke ist im Sinne der kommunalen Organisationshoheit zu befürworten. Die Verwaltungsspitze kann die örtlichen Verhältnisse am besten beurteilen und zusammen mit der Kommunalvertretung entscheiden, ob der Gesamtabschluss oder andere Berichtsformen eingeführt werden.

Zu beachten ist auch, dass die aggregierte Abschlussform eine neue Materie auf dem Gebiet der kommunalen Rechnungslegung darstellt. Die Anwendung von Konsolidierungsmethoden war bisher nicht vorgesehen und im Anforderungskatalog an Mitarbeiter des Finanzwesens nicht enthalten. Als Konsequenz daraus werden vielerorts eine interne Weiterbildung oder die Hilfe Externer für die Abschlusserstellung notwendig sein.

Vom Engagement der verantwortlichen Einheit wird es abhängen, wie die neue Abschlussform intern wie extern wahrgenommen wird. Ziel muss es sein, dass der Gesamtabschluss auf einer Stufe mit dem Jahresabschluss der Kernverwaltung steht und nicht wie bisher der Beteiligungsbericht gegenüber dem übermächtigen Haushaltsplan völlig untergeht.

¹³⁸ Vgl. Gemeindetag Baden-Württemberg, Die Gemeinde - BWGZ, 127. Jg., 2004, S. 626.

8 Schlussbetrachtung

Die alleinzuständige Kommune gehört längst der Vergangenheit an. Ein Großteil der Aufgaben wird mittlerweile außerhalb der Kernverwaltung von selbstständigen Einheiten wahrgenommen. Die Ausgliederung findet nicht nur unter dem Gesichtspunkt einer effizienteren Aufgabenerfüllung statt. Auch von Seiten der Politik wird Druck auf die Gebietskörperschaften ausgeübt, dem diese vermehrt in Form von Privatisierungen nachgeben. Unternehmen der freien Wirtschaft stehen als Wettbewerber bereit und möchten ihre eigenen Produkte auf dem „Markt“ der Daseinsvorsorge platzieren. Zukünftig wird die Struktur der Gemeinden und Städte ebenso stark durch den demographischen Wandel geprägt. Die Bevölkerungsentwicklung wird zur Umnutzung von öffentlichen Einrichtungen führen und die Finanzausstattung im Allgemeinen verschlechtern.

Die angeführten Prozesse begründen die Entstehung von Kommunalkonzernen, wie sie überwiegend in größeren Städten schon anzutreffen sind. Eine gewisse Ähnlichkeit zu privaten Konzernen lässt sich trotz gegenläufiger Zielsetzungen nicht abstreiten. Im Einflussbereich der Kernverwaltung befindet sich eine Vielzahl von Aufgabenträgern in unterschiedlichen Organisations- und Rechtsformen. Die Heterogenität des „Konzerns Kommune“ führt bereits heute zu erheblichen Informations- und Steuerungsmängeln. Mit der Einführung des konsolidierten Gesamtabchlusses soll diesen Defiziten begegnet werden.

Im Vordergrund steht die Rechnungslegung über sämtliche Aktivitäten der Kommune. Mit der Vereinheitlichung und Konsolidierung von Einzelabschlüssen entsteht erstmals ein Gesamtabschluss. Dieser stellt die Mittelverwendung und Mittelherkunft dar und legitimiert auf diese Weise das kommunale Handeln. Er ist auch eine ehrlichere Form der Rechenschaftslegung gegenüber den Bürgern, da vormals gezielt verlagerte Schulden in den Fokus der öffentlichen Aufmerksamkeit zurückgeholt werden. Der Gesamtabchluss erfüllt damit als Teil des öffentlichen Rechnungswesens wichtige Funktionen der Eigen- und Fremdinformation.

Darüber hinausgehend erhofft man sich, dass Verwaltungsspitze und Kommunalvertretung durch die neue Abschlussform bei strategischen Entscheidungen unterstützt werden und damit eine Art ganzheitlicher „Konzernführung“ ermöglicht wird.

Der Gesamtabschluss kann allerdings nur eingeschränkt der Steuerungsunterstützung dienen. Erst nach längerem Zeitablauf kann die Entwicklung der Vermögens- und Umsatzsituation abgelesen werden. Dabei werden immer nur Gesamtwerte für die Kommune ausgewiesen, in denen schlechte Teilergebnisse untergehen können. Aussagen zu Qualität und Kosten der einzelnen Produkte werden ebenfalls nicht getroffen. Auch die Ermittlung von Strukturkennzahlen aus der Gesamtvermögensrechnung kann wegen der größtenteils vorliegenden Zweckbestimmung öffentlichen Vermögens kaum zu Verkaufsentscheidungen führen. Die Angaben zur Liquidität des Kommunalkonzerns sind durch den zeitlichen Abstand zum Haushaltsjahr praktisch wertlos. Es verbleibt damit der Einmaleffekt, wenn das bewertete Vermögen der Kernverwaltung mit den bereits bekannten Posten der selbstständigen Einheiten aufaddiert wird.

Die Finanzdaten zur Wirtschaftslage können nicht die Basis für strategische Entscheidungen sein. Der Gesamtabschluss berücksichtigt mit der aggregierten Darstellungsform nicht die Eigenart der Kommune. Es zählt eben nicht - im Gegensatz zur Privatwirtschaft - die Gesamtrendite des Konzerns, sondern die sach- und fachgerechte Aufgabenerfüllung. Der Kommunalkonzern gliedert sich in die Daseinsvorsorge mit einer zum Teil sozial begründeten Kostenunterdeckung sowie in kostendeckende und auch gewinnbringende Bereiche. Mit der unreflektierten Saldierung der genannten Felder wird man keine verwertbaren Steuerungsdaten erhalten.

Die Segmentberichterstattung ist praktisch die Umkehr der Konsolidierung und berücksichtigt damit die Eigenart des öffentlichen Konzerns. Sie teilt die Kommune in Sparten auf und liefert so aussagekräftige Ergebnisse. Gegenüber den einzelnen Jahresabschlüssen und dem konsolidierten Gesamtabschluss bietet sie einen echten Informationsmehrwert.

Die ausgegliederten Einheiten sind von großer Bedeutung für den kommunalen Leistungserstellungsprozess. Deshalb bedarf es auch bei öffentlichen Gebietskörperschaften einer gewollten „Konzernführung“.

Hierzu gehört eine Vielzahl von Instrumenten wie die unterjährigen Berichte der Beteiligungverwaltung oder ein zentrales Finanzmanagement zur konzernweiten Koordinierung von Zahlungsmittelströmen. Auch der Gesamtabschluss mit der Konsolidierung der Einzelabschlüsse und die Segmentberichterstattung gehören dazu. Die verschiedenen Berichtsarten sind aufeinander abzustimmen und an den konkreten Informationsbedarf von Verwaltungsspitze und Kontrollgremien anzupassen.

Der konsolidierte Gesamtabschluss wird als Teil einer kommunalen Gesamtrechnungslegung dazu beitragen, dass die Aufgabenträger der mittelbaren Kommunalverwaltung wieder stärker in die politische Verantwortung eingebunden werden. Nur auf diese Weise wird die Kommune in Zukunft mit einer ganzheitlichen Strategie den Herausforderungen des gesellschaftlichen Wandels begegnen können.

Anhang

Anlage 1: §§ 95a, 95b E-GemO (Stand: 15.11.2007)

Innenministerium Baden-Württemberg
Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts
Auszug aus Artikel 1: Änderung der Gemeindeordnung

§ 95a**Konsolidierter Gesamtabchluss**

- (1) Mit dem Jahresabschluss der Gemeinde sind die Jahresabschlüsse
1. der verselbständigten Organisationseinheiten und Vermögensmassen, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden, ausgenommen das Sondervermögen nach § 96 Abs. 1 Nr. 5,
 2. der rechtlich selbständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, ausgenommen die Sparkassen, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält; für mittelbare Beteiligungen gilt § 290 des Handelsgesetzbuchs (HGB) und
 3. der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften
- zu konsolidieren. Der konsolidierte Gesamtabchluss hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde einschließlich ihrer ausgegliederten Aufgabenträger zu vermitteln. Ein Aufgabenträger nach Satz 1 braucht in den konsolidierten Gesamtabchluss nicht einbezogen zu werden, wenn er für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.
- (2) Die Gemeinde ist von der Pflicht zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses befreit, wenn die nach Absatz 1 Satz 1 zu konsolidierenden Aufgabenträger für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, in ihrer Gesamtheit von untergeordneter Bedeutung sind.
- (3) Aufgabenträger nach Absatz 1 Satz 1 unter beherrschendem Einfluss der Gemeinde sind entsprechend §§ 300 bis 309 HGB mit der Maßgabe, dass die Vermögenskonsolidierung zu den jeweiligen Buchwerten in den Abschlüssen dieser Aufgabenträger erfolgt, zu konsolidieren (Vollkonsolidierung), solche unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde werden entsprechend §§ 311 und 312 HGB konsolidiert (Eigenkapitalmethode). Wird im Jahresabschluss zwischen Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen unterschieden, werden verselbständigte Organisationseinheiten und Vermögensmassen des Verwaltungsvermögens voll, die zum realisierbaren Vermögen gehörenden nach der Eigenkapitalmethode konsolidiert.

(4) Der konsolidierte Gesamtabchluss ist durch eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen und durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern. Dem Konsolidierungsbericht sind Angaben nach § 105 Abs. 2 Satz 3 zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz anzufügen. Der nach den Sätzen 1 und 2 aufgestellte Gesamtabchluss ersetzt den Beteiligungsbericht nach § 105.

(5) Die Gemeinde hat bei den nach Absatz 1 zu konsolidierenden Aufgabenträgern darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen alle Unterlagen und Auskünfte zu verlangen, die für die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses erforderlich sind. § 103 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. f bleibt unberührt.

§ 95b

Aufstellung und ortsübliche Bekanntgabe des Abschlusses

(1) Der Jahresabschluss ist innerhalb von sechs Monaten und der konsolidierte Gesamtabchluss innerhalb von neun Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufzustellen und vom Bürgermeister unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Der Jahresabschluss ist vom Gemeinderat innerhalb eines Jahres, der Gesamtabchluss innerhalb von 15 Monaten nach Ende des Haushaltsjahres festzustellen.

(2) Der Beschluss über die Feststellung nach Absatz 1 ist der Rechtsaufsichtsbehörde sowie der Prüfungsbehörde (§ 113) unverzüglich mitzuteilen und ortsüblich bekannt zu geben. In den Jahresabschluss mit Rechenschaftsbericht und in den Gesamtabchluss mit Konsolidierungsbericht ist während der Sprechzeiten bis zur ortsüblichen Bekanntgabe des Beschlusses über die Feststellung des nächsten Jahresabschlusses kostenlos Einsicht zu gewähren. In der Bekanntgabe ist auf diese Einsichtsmöglichkeit hinzuweisen.

Anlage 2: §§ 56-58 E-GemHVO (Stand: 21.12.2007)

Innenministerium Baden-Württemberg
Arbeitsentwurf einer Verordnung über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden
(Gemeindehaushaltsverordnung - GemHVO) - Auszug

ZEHNTER ABSCHNITT**Gesamtabschluss****§ 56****Konsolidierter Gesamtabschluss**

Der konsolidierte Gesamtabschluss besteht aus der konsolidierten Ergebnisrechnung und der konsolidierten Vermögensrechnung; die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde sind entsprechend anzuwenden.

§ 57**Kapitalflussrechnung**

Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form entsprechende Anwendung.

§ 58**Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz**

(1) Im Konsolidierungsbericht sind darzustellen:

1. ein Gesamtüberblick, bestehend aus
 - a) einer Darstellung der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Gemeinde, so dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der Aufgaben vermittelt wird;
 - b) Angaben über den Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks der konsolidierten Organisationseinheiten und Vermögensmassen,
 - c) einer Bewertung des konsolidierten Gesamtabschlusses unter dem Gesichtspunkt der dauernden Leistungsfähigkeit und
 - d) den in § 105 Abs. 2 Satz 2 Buchstaben a und c GemO für den Beteiligungsbericht beschriebenen Mindestangaben,
2. Erläuterungen des konsolidierten Gesamtabschlusses, bestehend aus

- a) Informationen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden,
 - b) Erläuterungen zu den einzelnen Positionen des konsolidierten Gesamtabschlusses sowie den Nebenrechnungen und
 - c) Einzelangaben zur Zusammensetzung globaler Abschlusspositionen, sowie
3. ein Ausblick auf die künftige Entwicklung, insbesondere bestehend aus
- a) Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind,
 - b) Angaben über die erwartete Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen, insbesondere über die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken und
 - c) Angaben über die wesentlichen Ziele und Strategien.

(2) Für die Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz gilt § 105 GemO entsprechend.

Anlage 3: §§ 95a, 95b E-GemO (Stand: 08.08.2005)

Innenministerium Baden-Württemberg
Referentenentwurf eines Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts
Auszug aus Artikel 1: Änderung der Gemeindeordnung

§ 95a**Konsolidierter Gesamtabchluss**

- (1) Mit dem Jahresabschluss der Gemeinde sind die Jahresabschlüsse
1. der verselbständigten Organisationseinheiten und Vermögensmassen, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden, ausgenommen das Sondervermögen nach § 96 Abs. 1 Nr. 5,
 2. der rechtlich selbständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, ausgenommen die Sparkassen, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält; für mittelbare Beteiligungen gilt § 290 des Handelsgesetzbuchs (HGB),
 3. der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung,
 4. der rechtlich selbständigen kommunalen Stiftungen und
 5. der sonstigen rechtlich selbständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtung wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, ausgenommen die Träger von Kinderbetreuungseinrichtungen, zu konsolidieren. Der konsolidierte Gesamtabchluss hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde einschließlich ihrer ausgegliederten Aufgabenträger zu vermitteln. Die Aufgabenträger nach Satz 1 brauchen in den konsolidierten Gesamtabchluss nicht einbezogen zu werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind.
- (2) Die Gemeinde ist von der Pflicht zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses befreit, wenn nicht mehr als drei nach Absatz 1 zu konsolidierende Aufgabenträger vorhanden sind.
- (3) Aufgabenträger nach Absatz 1 unter beherrschendem Einfluss der Gemeinde sind entsprechend §§ 300 bis 309 HGB zu konsolidieren (Vollkonsolidierung), solche unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde werden entsprechend §§ 311 und 312 HGB konsolidiert (Eigenkapitalmethode). Wird im Jahresabschluss zwischen Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen unterschieden, werden verselbständigte Organisationseinheiten und Vermögensmassen des Verwaltungsvermögens voll, die zum realisierbaren Vermögen gehörenden nach der Eigenkapitalmethode konsolidiert.

(4) Der konsolidierte Gesamtabchluss ist durch eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen und durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern. Dem Konsolidierungsbericht sind Angaben nach § 105 Abs. 2 Satz 3 zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz anzufügen. Der nach den Sätzen 1 und 2 aufgestellte Gesamtabchluss ersetzt den Beteiligungsbericht nach § 105.

(5) Die Gemeinde hat bei den nach Absatz 1 zu konsolidierenden Aufgabenträgern darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen alle Unterlagen und Auskünfte zu verlangen, die für die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses erforderlich sind. § 103 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. f bleibt unberührt.

§ 95b

Aufstellung und ortsübliche Bekanntgabe des Abschlusses

(1) Jahresabschluss und Gesamtabchluss sind innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufzustellen, vom Bürgermeister unter Angabe des Datums zu unterzeichnen und vom Gemeinderat innerhalb eines Jahres nach Ende des Haushaltsjahres festzustellen.

(2) Der Beschluss über die Feststellung nach Absatz 1 ist der Rechtsaufsichtsbehörde unverzüglich mitzuteilen und ortsüblich bekannt zu geben. Gleichzeitig sind der Jahresabschluss mit Rechenschaftsbericht und der Gesamtabchluss mit Konsolidierungsbericht an sieben Tagen öffentlich auszulegen; in der Bekanntgabe ist auf die Auslegung hinzuweisen.

Literaturverzeichnis

- Adam, Berit:** Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS), Europäische Hochschulschriften, Reihe V, Band 3048, Frankfurt am Main 2004, zugleich Diss., Hochschule für Verwaltungswissenschaften, Speyer 2003
- Ade, Klaus (Hrsg.):** Handbuch Kommunales Beteiligungsmanagement, 2. Auflage, Stuttgart 2005
- Baetge, Jörg:** Konzernbilanzen, 4. Auflage, Düsseldorf 2000
- Bals, Hansjürgen / Hack, Hans:** Neues kommunales Finanzmanagement, in: Finanzwirtschaft - Zeitschrift zum Haushalts-, Finanz- und Steuerrecht der öffentlichen Verwaltung, 56. Jg., 2002, S. 6-9
- Bals, Hansjürgen:** Der ehrliche Haushalt: Ziel der kommunalen Haushaltsrechtsreform, in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 46. Jg., 1996, S. 194-200
- Bauer, Siegfried:** Privatisierung kommunaler Einrichtungen, Reduzierung der Pro-Kopf-Verschuldung, Doppik statt Kameralistik, „Tilburger Modell“ und was noch?, in: Der Gemeindehaushalt, 95. Jg., 1994, S. 128-133
- Böhmman, Kirsten:** Privatisierungsdruck des Europarechts, Jenaer Schriften zum Recht, Band 127, Berlin 2001, zugleich Diss., Univ., Jena 2000
- Bogumil, Jörg / Holtkamp, Lars / Reichard, Christoph / u.a.:** Perspektiven kommunaler Verwaltungsmodernisierung, Praxiskonsequenzen aus dem Neuen Steuerungsmodell, Schriftenreihe Modernisierung des öffentlichen Sektors, Band 30, Berlin 2007
- Bolsenkötter, Heinz:** Reform des deutschen öffentlichen Rechnungswesens und internationale Reformbestrebungen, in: Der Gemeindehaushalt, 104. Jg., 2003, S. 169-178
- Brackert, Gerhard / Früh, Hans-Joachim / Reinke, Rüdiger / Rockel, Klaus:** Der Konzernabschluss, Wiesbaden 1987
- Budäus, Dietrich:** Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, in: Die Verwaltung, 39. Jg., 2006, S. 187-214
- Busse von Colbe, Walther / Ordelheide, Dieter / Gebhardt, Günther / u.a.:** Konzernabschlüsse, Rechnungslegung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen sowie nach Vorschriften des HGB und IAS / IFRS, 8. Auflage, Wiesbaden 2006

-
- Cronauge, Ulrich / Westermann, Georg:** Kommunale Unternehmen, Eigenbetriebe - Kapitalgesellschaften - Zweckverbände, 4. Auflage, Berlin 2003
- Detemple, Peter / Marettek, Christian:** Konzernabschlüsse für Gebietskörperschaften - Konzeptionelle Grundlagen, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 23. Jg., 2000, S. 271-288
- Eichhorn, Peter:** Zum Rollenwechsel kommunaler Unternehmen, in: Beiträge zur öffentlichen Wirtschaft, Band 19, Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft, Berlin 2002
- Faiß, Konrad / Giebler, Peter / Lang, Manfred / u.a.:** Kommunales Wirtschaftsrecht in Baden-Württemberg, Systematische Darstellung zur Finanzwirtschaft der Kommunen, 7. Auflage, Stuttgart 2002
- Franke, Antonius:** Konzerneinheitliche Bewertung beim Gesamtabchluss im Neuen Kommunalen Finanzmanagement, in: Der Gemeindehaushalt, 108. Jg., 2007, S. 181-182
- Gerstlberger, Wolfgang / Kneissler, Thomas:** Die Eigendynamik ausgegliederter Verwaltungseinheiten: Theoretische Überlegungen und empirische Befunde, in: Die Verwaltung, 31. Jg., 1998, S. 193-218
- Glöckner, Andreas:** Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IPSAS / IFRS) auf ausgewählte Bilanzierungsprobleme der doppelten kommunalen Rechnungslegung, Diplomarbeit, Univ., Mannheim 2006
- Gnielka, Carmen:** Bilanzanalyse als Informations- und Steuerungsinstrument im Neuen Öffentlichen Rechnungswesen - Möglichkeiten und Grenzen erfolgs- und finanzwirtschaftlicher Kennzahlen, Diplomarbeit, Univ., Potsdam 2006
- Gräfer, Horst / Scheld, Guido:** Grundzüge der Konzernrechnungslegung, 10. Auflage, Berlin 2007
- Hayn, Sven / Grüne, Michael:** Konzernabschluss nach IFRS, Konsolidierung und Bilanzierung, München 2006
- Hopp, Helmut / Göbel, Astrid:** Management in der öffentlichen Verwaltung, Organisations- und Personalarbeit in modernen Kommunalverwaltungen, 2. Auflage, Stuttgart 2004
- Hoppe, Werner / Uechtritz, Michael (Hrsg.):** Handbuch Kommunale Unternehmen, Köln 2004
- Katz, Alfred:** Kommunale Steuerungs- und Controllingsysteme, in: Der Gemeindehaushalt, 103. Jg., 2002, S. 265-269

-
- Keuper, Frank / Schaefer, Christina (Hrsg.):** Führung und Steuerung öffentlicher Unternehmen - Probleme, Politiken und Perspektiven entlang des Privatisierungsprozesses, Berlin 2005
- Killian, Werner / Richter, Peter / Trapp, Jan Hendrik (Hrsg.):** Ausgliederung und Privatisierung in Kommunen, Empirische Befunde zur Struktur kommunaler Aufgabenwahrnehmung, Schriftenreihe Modernisierung des öffentlichen Sektors, Sonderband 25, Berlin 2006
- Kölz, Heinz:** Eine Kommune ist kein Konzern, in: Die Gemeinde - BWGZ, 117. Jg., 1994, S. 143-146
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (Hrsg.):** Das Neue Steuerungsmodell, Bilanz der Umsetzung, KGSt-Bericht 2 / 2007, Köln 2007
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (Hrsg.):** Kommunale Managementberichte I, Grundlagen und Nutzen, KGSt-Bericht 7 / 2004, Köln 2004
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung / Universität Potsdam (Hrsg.):** Kommunale Betriebe in Deutschland, Ergebnisse einer empirischen Analyse der Beteiligungen deutscher Städte der Größenklasse 1 - 4, Kommunalwissenschaftliches Institut der Universität Potsdam, Potsdam 2003
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (Hrsg.):** Das Verhältnis von Politik und Verwaltung im Neuen Steuerungsmodell, KGSt-Bericht 10 / 1996, Köln 1996
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (Hrsg.):** Kommune und Wettbewerb. Erste Überlegungen und Empfehlungen, KGSt-Bericht 8 / 1996, Köln 1996
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (Hrsg.):** Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchskonzept: Leitlinien für ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungsmodell auf doppischer Grundlage, KGSt-Bericht 1 / 1995, Köln 1995
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (Hrsg.):** Das Neue Steuerungsmodell. Begründung. Konturen. Umsetzung, KGSt-Bericht 5 / 1993, Köln 1993
- Linhas, Ramon:** Der Konzern Stadt - Zum veränderten Bild der Kommunen und ihrer Beteiligungen, Arbeitshefte des Kommunalwissenschaftlichen Instituts der Universität Potsdam, Heft 11, Potsdam 2006

-
- Linhas, Ramon:** Das Management des kommunalen Konzerns, in: Zeitschrift für öffentliche u. gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 29. Jg., 2006, S. 367-389
- Lüder, Klaus / Jones, Rowan (Hrsg.):** Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt am Main 2003
- Lüder, Klaus:** Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen: Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Schriftenreihe Modernisierung des öffentlichen Sektors, Band 18, Berlin 2001
- Lüder, Klaus:** Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 6, 2. Auflage, Stuttgart 1999
- Lüder, Klaus:** Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushaltswesens, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 5, Stuttgart 1998
- Lüder, Klaus / Behm, Christiane / Cordes, Ulrich:** Praxiseinführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren) - Dokumentation des Modellprojekts „Wiesloch“, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 4, Stuttgart 1998
- Martens, Dirk / Thiel, Friedrich-Karl / Zanner, Harald:** Konzern Stadt, Führung und Steuerung kommunaler Leistungen unter Wettbewerbsbedingungen, Stuttgart 1998
- Meinen, Jörg:** Konzernrecht im kommunalen Bereich, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 192, Berlin 2006, zugleich Diss., Univ., Bochum 2005
- Notheis, Klaus / Ade, Klaus:** Das Neue Kommunale Haushaltsrecht Baden-Württemberg, Stuttgart 2006
- PricewaterhouseCoopers Deutsche Revision AG (Hrsg.):** Deutsche Städte auf dem Weg zum modernen Dienstleister, Kommunalstudie 2002, Frankfurt am Main 2002
- Reif, Karl:** Der Haushaltsplan. Kein Buch mit sieben Siegeln. Die kommunalen Haushaltsgrundsätze, in: Die Gemeinde - BWGZ, 127. Jg., 2005, S. 600-629
- Schedler, Kuno / Proeller, Isabella:** New Public Management, 3. Auflage, Bern 2006

- Scherrer, Gerhard:** Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, Kapitalmarktorientierte und nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, 2. Auflage, München 2007
- Schmid, Hansdieter:** Steuerung und Kontrolle kommunaler Beteiligungsunternehmen, in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 52. Jg., 2002, S. 148-153
- Schwarting, Gunnar:** Vorbericht und Lagebericht - Zwischen Hochglanzbrochüre und Steuerungsinstrument, in: Der Gemeindehaushalt, 107. Jg., 2006, S. 265-268
- Schwarting, Gunnar:** Beteiligungsmanagement und -controlling in der Kommunalverwaltung - Einige wenig beachtete Aspekte, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 56. Jg., 2004, S. 342-358
- Schwarting, Gunnar:** Liberalisierung im öffentlichen Sektor, Gedanken zur aktuellen Diskussion, in: Finanzwirtschaft, 55. Jg., 2001, S. 199-202
- Srocke, Isabell:** Kapitalkonsolidierung im Rahmen der Erstellung der Konzernvermögensrechnung einer Gebietskörperschaft, in: Der Gemeindehaushalt, 105. Jg., 2004, S. 53-58
- Srocke, Isabell:** Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS / IFRS und IPSAS, Düsseldorf 2004, zugleich Diss., Univ., Hamburg 2003
- Srocke, Isabell:** Segmentberichterstattung für die interne Steuerung und externe Publizität im öffentlichen Sektor, in: Die Wirtschaftsprüfung, 56. Jg., 2003, S. 692-708
- Stenzel, Hans-Günter:** Entwicklungstendenzen bei den Kommunen zum Unternehmen Konzern?, in: Die Gemeinde - BWGZ, 120. Jg., 1997, S. 451-452
- Vogel, Roland:** Der steinige Weg zu einem konsolidierten Gesamtabchluss für den „Konzern Stadt“, in: Der Gemeindehaushalt, 105. Jg., 2004, S. 151-155
- Waibel, Gerhard:** Gemeindeverfassungsrecht Baden-Württemberg, 5. Auflage, Stuttgart 2007
- Weiblen, Willi:** Die Neuregelung der kommunalen wirtschaftlichen Betätigung in Baden-Württemberg, in: Die Gemeinde - BWGZ, 115. Jg., 1992, S. 154-158

Verwendete Rechtsquellen

AktG	Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Gesetz vom 16. Juli 2007 (BGBl. I S. 1330)
EigBG	Eigenbetriebsgesetz Baden-Württemberg - Gesetz über die Eigenbetriebe der Gemeinden in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Januar 1992 (GBl. S. 22), zuletzt geändert durch Gesetz vom 1. Juli 2004 (GBl. S. 469)
EigBVO	Verordnung des Innenministeriums Baden-Württemberg über die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe vom 7. Dezember 1992 (GBl. S. 776)
GemO	Gemeindeordnung für Baden-Württemberg in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Juli 2000 (GBl. S. 581), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. Februar 2006 (GBl. S. 20)
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch Gesetz vom 28. August 2006 (BGBl. I S. 2034)
GKZ	Gesetz über kommunale Zusammenarbeit in Baden-Württemberg in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. September 1974 (GBl. S. 408), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. Dezember 2004 (GBl. S. 884)
HGB	Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (RGGBl. S. 219), in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3089)
LKrO	Landkreisordnung für Baden-Württemberg in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Juni 1987 (GBl. S. 288), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. Februar 2006 (GBl. S. 20)
LPIG	Landesplanungsgesetz Baden-Württemberg in der Fassung vom 10. Juli 2003 (GBl. S. 385), zuletzt geändert durch Gesetz vom 1. Dezember 2005 (GBl. S. 710)
LV	Verfassung des Landes Baden-Württemberg vom 11. November 1953 (GBl. S. 173), zuletzt geändert durch Gesetz vom 23. Mai 2000 (GBl. S. 449)
PublG	Publizitätsgesetz - Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189), zuletzt geändert durch Gesetz vom 10. November 2006 (BGBl. I S. 2553)

Erklärung nach § 36 III APrOVw gD

Ich versichere, dass ich diese Diplomarbeit selbstständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt habe.

Ludwigsburg, 29. Februar 2008

Achim Bihr