

Die Bemessung der Kreisumlage unter der Geltung des Gesetzes zur Einführung des NKF in NRW

Klaus Grünewald *

1. Einführung

Gemäß § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Einführung des kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land NRW vom 16.11.2004¹⁾ haben Gemeinden und Gemeindeverbände spätestens ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 01.01.2009 eine Eröffnungsbilanz nach § 92 Abs. 1 bis 3 der Gemeindeordnung aufzustellen.

Die Einführung der Doppik in der kommunalen Haushaltsführung ist Teil der Reform des Gemeindehaushaltsrechts, die wiederum Teil eines umfassenden Modernisierungsprozesses in den deutschen Kommunen ist. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) wird als eine der tragenden Säulen des neuen Steuerungsmodells angesehen, sogar als ihr krönender Abschluß bezeichnet.²⁾ Mit dem NKF wird die bislang bestehende Kameralistik zu Gunsten eines neuen Systems aufgegeben, das unter dem Titel „Doppik“ läuft, dessen Kern aber das Ressourcen-Verbrauchskonzept ist.

Gemäß § 53 Abs. 1 KO gelten für die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Kreises die Vorschriften des 8. bis 12. Teils der Gemeindeordnung und die hierzu erlassenen Rechtsverordnungen, insbesondere also auch die Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO).

Hieraus ergibt sich die Frage, ob aus dem Wegfall der Fehlbedarfsdeckung im Rahmen der Bemessung der Kreisumlage nach dem bisherigen System durch die Einführung der Doppik Rechte der Gemeinden verletzt werden, die Schuldnerin der Kreisumlage sind.

2. Grundnorm

Die Gemeindeverbände haben spätestens ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach der Doppik zu erfassen und zum 01.01.2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Für die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Kreise gilt gemäß § 53 Abs. 1 KO u. a. die Vorschrift des § 75 Abs. 2 S. 2 GO, wonach der Haushalt ausgeglichen ist, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt.

Für die Einnahmen des Kreises gilt die Grundnorm des § 56 Abs. 1 KO, wonach der Kreis eine Umlage nach den hierfür geltenden Vorschriften von den kreisangehörigen Gemeinden erhebt (Kreisumlage), soweit die sonstigen Erträge des Kreises die entstehenden Aufwendungen nicht decken.

Die Einnahmen des Kreises resultieren aus Steuern – das ist die unbedeutende Jagdsteuer –, Gebühren-, Finanzzuweisungen von Bund und Land sowie der Kreisumlage. Diese Kreisumlage hat sich im Laufe der Jahre von der Spitzabdeckung zur Haupteinnahmequelle der Kreise verschoben.³⁾ Die Bedeutung der Kreisumlage liegt aber nicht nur in ihrem finanziellen Volumen, sondern vor allem darin begründet, daß sie letztlich die einzige Finanzquelle des Kreises ist, deren Ergiebigkeit disponibel ist.

3. Vorgaben für die Bemessung der Kreisumlage

§ 56 Abs. 1 KO stellt auf die dem Kreis entstehenden Aufwendungen ab, die durch die sonstigen Erträge nicht gedeckt werden. Der Inhalt des Begriffes der Aufwendungen ist nach den allgemeinen Regeln durch Auslegung zu ermitteln. Der Wortlaut des Begriffes

als solches ist nicht eindeutig. Er wird in verschiedenen Bereichen unterschiedlich verwendet.

3.1 Betriebswirtschaft

Der betriebswirtschaftliche Aufwandsbegriff ist nicht identisch mit dem Begriff der Auszahlungen oder Ausgaben. Abstrakt wird der Aufwand als die Verminderung des Nettovermögens bezeichnet, also der in der Finanzbuchhaltung erfaßte Werteverbrauch einer Abrechnungsperiode. Der Teil des in einer Periode eingetretenen Wertverzehr, der bei der Erstellung der betrieblichen Leistungen angefallen ist, stellt die Kosten dar. Aufwand und Kosten stimmen nicht in vollem Umfang überein, da es einerseits Aufwand gibt, der nichts mit der Erstellung der Leistung zu tun hat oder ihm nicht oder nicht in voller Höhe zugerechnet wird. Andererseits gibt es Kosten, die lediglich in der Buchführung verrechnet werden, denen entweder aber kein Aufwand oder nicht in voller Höhe der Kostenaufwand entspricht.⁴⁾ Das Einkommenssteuerrecht definiert wiederum den Begriff der Betriebsausgaben als Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Immerhin stehen also die Betriebsausgaben und der Begriff des Aufwandes in einer engen Beziehung. Darüber hinaus ist der Aufwand von den Kosten abzugrenzen. Wie dargestellt ist er im Ergebnis weitergehend.

Die doppelte Buchführung in der Kommunalverwaltung untergliedert den Aufwand in Personalaufwendungen, Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen, Transferaufwendungen, sonstige ordentliche Aufwendungen, Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen sowie Aufwendungen aus internen Leistungsverrechnungen (ILV). Während Aufwand das Nettovermögen vermindert, erhöhen Erträge dieses Nettovermögen.

Aus der Betriebswirtschaftslehre heraus läßt sich also der Begriff der Aufwendungen im Sinne des § 56 Abs. 1 KO nicht näher bestimmen.

3.2 Historische Auslegung

Nach § 56 Abs. 1 der Kreisordnung in der alten Fassung erhoben die Kreise nach den hierfür geltenden Vorschriften von den kreisangehörigen Gemeinden eine Umlage, soweit die sonstigen Einnahmen des Kreises den Finanzbedarf nicht deckten. Der absolute Betrag, der durch die Kreisumlage abzudecken ist, ergibt sich nach dieser Vorschrift durch einen Rechenvorgang, nämlich die Differenz zwischen den im Haushaltsjahr veranschlagten Ausgaben und den veranschlagten Einnahmen. Steigt die ausgabenproduzierende Aufgabenlast ohne parallele Steigerung der Einnahmeseite, erhöht sich automatisch der durch die Kreisumlage abzudeckende Betrag.

Historisch gesehen ist die Kreisumlage eine Fehlbetragsdeckungsabgabe, die von den Gemeinden für den Kreishaushalt aufzubringen ist, ohne daß sie Gegenleistung für Leistungen des Kreises wäre.⁵⁾ Bei der Ermittlung des anderweitig nicht gedeckten Finanzbedarfs kommt es allein auf die Ausgaben und Einnahmen an, die im Haushaltsjahr, für das die Kreisumlage festgesetzt wird, kassenwirksam werden. Der anderweitig nicht gedeckte Finanzbedarf hängt vom Ausgabenvolumen im Verhältnis zum Einnahmenvolumen ab.

Stellte sich die bisherige Fassung des § 56 Abs. 1 KO als Fortsetzung der Ausgestaltung der Kreisumlage als Fehlbetragsdeckungsabgabe in ihrer historischen Entwicklung dar, ist § 56 Abs. 1 KO dahingehend geändert worden, daß nunmehr der Begriff des Finanzbedarfes durch den Begriff der Aufwendungen ersetzt worden ist.

In der Begründung zum Gesetzentwurf der Landesregierung für ein Gesetz über ein neues kommunales Finanzmanagement für Gemeinden in NRW⁶¹ heißt es zur Änderung des § 56 KO lediglich: „Redaktionelle Anpassung an die Begriffe des neuen gemeindlichen Haushaltsrechts“.⁷¹

Die hier zu beantwortende Frage, ob mit der Änderung des § 56 KO in Bezug auf die Kreisumlage ein Systemwechsel erfolgt ist, also die Kreisumlage im Rahmen der Einführung der Doppik ihre Funktion als reine Fehlbetragsdeckungsabgabe verloren hat, läßt sich mit dieser Begründung nur dahingehend beantworten, daß es ein neues Kreishaushaltsrecht geben soll. Dieses folgt dem Haushaltsrecht der Gemeinden, das aber den Inhalt des § 56 KO jedenfalls mit dieser Begründung nicht hinreichend klar zu bestimmen vermag. Die historische Auslegung hilft demgemäß ebenfalls nicht weiter.

3.3 Systematische Auslegung

Für die systematische Auslegung ist zunächst von Bedeutung, daß die Kreisumlage über § 53 Abs. 1 KO in das System der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gemeinden eingebunden ist.

Für die entsprechenden Vorschriften in Rheinland-Pfalz wird versucht, aus dem dort verwendeten Begriff der Finanzmittel anstelle des in § 56 Abs. 1 KO verwendeten Begriffs der Aufwendungen im Wege der systematischen Auslegung die Bemessung der Kreisumlage ausschließlich am Finanzhaushalt zu orientieren. Dies hätte zur Folge, daß der entsprechende Fehlbetrag nur dann im Wege der Umlage eingezogen werden kann, wenn die liquiden Finanzmittel der umlageberechtigten Körperschaft zur Aufgabenerfüllung nicht ausreichen.⁶² Für das Recht in Nordrhein-Westfalen scheidet dieser Versuch bereits daran, daß § 56 KO den Begriff der Finanzmittel, auf den sich die vorgenannte Argumentation stützt, nicht verwendet.

Allerdings ist die Kreisumlage im System der gemeindlichen Einnahmebeschaffung durchaus ein Fremdkörper. Denn die Gemeinden können eine entsprechende Umlage nicht erheben. Insoweit ist also festzustellen, daß die Kreisumlage im kommunalen Finanzierungssystem durchaus eine Sonderstellung hat. Dabei ist einerseits zu berücksichtigen, daß die Form der Abgabenerhebung grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Art und Weise der Kosten- bzw. Aufwandsermittlung hat. Wie eine Abgabe erhoben wird, sagt noch nichts über den Sinn und Zweck der Abgabe aus. Demgegenüber beeinflußt die Funktion der Abgabenerhebung den Grad der Kosten- bzw. Aufwandsdeckung. Denn die Frage, wofür die Abgabe erhoben wird, beantwortet gleichzeitig die Frage nach der Obergrenze der Abgabe. Die Rechtsnatur der Kreisumlage ist nach wie vor umstritten.⁶³

Aus der Funktion der Kreisumlage, ihrer Rechtsnatur und ihrer Stellung im Gesetz bzw. der Gesetzssystematik lassen sich also ebenfalls keine eindeutigen Vorgaben für die Bemessung der Kreisumlage gewinnen.

4. Geltung allgemeiner Prinzipien

Es stellt sich damit die weitere Frage, ob sich aus allgemeinen abgabenrechtlichen Prinzipien Vorgaben für einen Rahmen zur Bemessung der Kreisumlage herleiten lassen.

4.1 Kostendeckungsprinzip

Wenngleich das Kostendeckungsprinzip insbesondere in Gestalt des Kostenüberschreitungsverbotens zu den Grundzügen öffentlich-rechtlichen Finanzgebarens gezählt wird,⁶⁴ gibt es dennoch keinen bundes- oder höherrechtlichen Kostenbegriff und damit auch kein allgemeines Kostenüberschreitungsverbot.⁶⁵ Das Kostenüberschreitungsverbot findet sich vorrangig im Gebührenrecht, beispielsweise in § 6 Abs. 1 S. 3 KAG. Nach der ständigen Rechtsprechung des OVG Münster knüpft das Kostenüberschreitungsverbot an den Kostenbegriff des § 6 KAG an,

bestimmt aber nicht seinen Inhalt.⁶⁶ Das führt zu der Feststellung, daß das Kostendeckungsprinzip auch in Gestalt des Kostenüberschreitungsverbotens im vorliegenden Zusammenhang keinerlei Bedeutung hat. Denn § 56 Abs. 1 KO verwendet den Aufwandsbegriff, während der Kostenbegriff nur den betriebs- und/oder leistungsbedingten Aufwand erfaßt.

4.2 Äquivalenzprinzip

Das Äquivalenzprinzip ist ein kommunalabgabenrechtliches Zauberwort. Obwohl es in Gerichtsurteilen nahezu immer zitiert wird, hat es in der ober- und höchstrichterlichen Rechtsprechung allenfalls untergeordnete Bedeutung. Es wird aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip hergeleitet und bezieht sich auf das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung.⁶⁷ Kreise erbringen den Gemeinden allerdings keine Leistungen. Der in § 1 Abs. 1 KO zum Ausdruck kommende Gemeinschaftsgedanke schließt es aus, den Kern der finanziellen Beziehungen zwischen Kreis und kreisangehörigen Gemeinden in einem Austausch von Leistung und Gegenleistung zu sehen. Deshalb ist die Kreisumlage keine dem Äquivalenzprinzip unterworfenen Abgabe, sondern eine der Deckung des Kreisbedarfs dienende Umlage, die sich nach der Finanzkraft der kreisangehörigen Gemeinden richtet und insofern ein wesentliches Element der Ausgleichsfunktion der Kreise darstellt.⁶⁸ Demgemäß können auch aus dem Äquivalenzprinzip keine Kriterien für die Bemessung der Kreisumlage hergeleitet werden.

5. Kommunalrechtliche Grenzen der Bemessung

Die Kreisumlage ist bereits in ihrer Ausgestaltung nach bisherigem Recht als zu weitgehend kritisiert worden. In der Rechtsprechung sind für die Bemessung der Kreisumlage gewisse Grenzen herausgearbeitet worden.

5.1 Nachrangigkeit

Gemäß § 56 Abs. 1 KO darf die Umlage nur erhoben werden, „soweit“ die sonstigen Erträge des Kreises die entstehenden Aufwendungen nicht decken. In diesem Merkmal wird der Grundsatz der nachrangigen Finanzierung gesehen.⁶⁹ Die in diesem Halbsatz des § 56 Abs. 1 KO zum Ausdruck kommende Vorrangigkeit anderer Deckungsmittel spielt in der Praxis aber keine Rolle, da die Kreise neben der Kreisumlage keine nennenswerten disponiblen Finanzquellen besitzen. Andererseits folgt aus dem Grundsatz der Nachrangigkeit der Kreisumlage z. B. keine rechtliche Verpflichtung zur Veräußerung von Vermögensgegenständen,⁷⁰ da mit Einnahmen (heute: Erträge) nicht eine reine Liquiditätsverbesserung gemeint ist und Einnahmen im Sinne des § 56 Abs. 1 KO erst dann erzielt worden sind, wenn Vermögensgegenstände tatsächlich veräußert worden sind.

Die zulässige Höhe der Kreisumlage ist unabhängig von einem rechtlich korrekten Einnahme- und Ausgabeverhalten des Kreises, insbesondere von der Einhaltung des Gebotes der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit. Demgemäß können die Gemeinden nicht geltend machen, der Kreis finanziere mit der Umlage Aufgaben, die nicht zu seinen Aufgaben zählen, die Ausgaben seien zu hoch oder einzelne Einnahmemöglichkeiten würden nicht ausreichend genutzt.⁷¹ Ist demgemäß maßgebend für den Finanzbedarf des Kreises sein Aufgabenprogramm, vermag der Grundsatz der Nachrangigkeit der Finanzierung die Höhe der Kreisumlage nicht nennenswert zu beeinflussen.

Dies gilt in gleicher Weise für die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage bei der Bemessung der Kreisumlage. Gemäß § 56 a KO kann eine solche Ausgleichsrücklage gebildet werden. Hieraus folgt also nur die Möglichkeit, diese auch in Anspruch zu nehmen. Keinesfalls ergibt sich eine Verpflichtung des Kreises, vorrangig die Ausgleichsrücklage zu verbrauchen, bevor eine höhere Kreisumlage erhoben wird. Eine dahingehende ausdrückliche Regelung war noch im Gesetzgebungsverfahren zum

NKF diskutiert worden. In der endgültigen Fassung des Gesetzes hat das aber keinen Niederschlag gefunden. Eine solche Vorgehensweise stünde im Widerspruch zum Ressourcen-Verbrauchskonzept, das dem NKF zugrunde liegt. Würde nämlich die Ausgleichsrücklage zwingend zunächst zu verbrauchen sein, würde der Substanzverzehr, der eigentlich nur ausnahmsweise zulässig ist, zur Regel erhoben.¹⁸⁹

5.2 Gebot der Rücksichtnahme

Gemäß § 9 KO haben die Kreise ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, daß die Kreisfinanzen gesund bleiben. Auf die wirtschaftlichen Kräfte der kreisangehörigen Gemeinden und der Abgabepflichtigen ist Rücksicht zu nehmen.

In dieser Vorschrift sieht die Rechtsprechung eine gesetzliche Grenze für den Eingriff des Kreises in die Finanzhoheit der Gemeinden im Wege der Kreisumlage. Allerdings ergibt sich aus diesem Gesichtspunkt keine absolute Grenze. Vielmehr muß der Kreistag eine Abwägung der Gesamtumstände einschließlich des eigenen Finanzbedarfs des Kreises vornehmen.¹⁹⁰ Greift der Kreis mit der Erhebung der Kreisumlage in die Finanzhoheit der Gemeinde ein, ist andererseits festzustellen, daß die Finanzhoheit den Gemeinden nicht absolut gewährleistet ist. Sie dürfen nicht völlig frei über ihre Einnahmen verfügen, sondern haben jeweils die einfach gesetzlichen Ausgestaltungen zu berücksichtigen und sich in grundsätzlich eigenverantwortlicher Regelung ihrer Finanzen insbesondere auf ihre gesetzlichen Verpflichtungen einzustellen und dabei auch die Notwendigkeit eines Finanzausgleichs in Betracht zu ziehen.²⁰⁰ Die Kreisumlage ist der Kreisanteil an den Einnahmequellen, die von Gemeinden und Landkreisen gemeinsam bewirtschaftet werden. Die Umlageerhebung ist damit Teil der Selbstverwaltungsgarantie der umlageberechtigten Körperschaft.²¹¹ Nicht zu Unrecht verweisen die Landkreise auch darauf, daß die Einnahmen der kreisangehörigen Gemeinden aus Steuern und Schlüsselzuweisungen systematisch mit der Kreisumlage gewissermaßen vorbelastet sind, ihre Höhe also unter dem zu realisierenden Vorbehalt der Kreisumlage stehe.²²⁰

Aus dieser Erkenntnis heraus begrenzt die Rechtsprechung den Eingriff in die Finanzhoheit der Gemeinden auf den Wesensgehalt der Selbstverwaltungsgarantie. Die Kreisumlage gilt dann verfassungsrechtlich nicht mehr als zulässig, wenn sie jedes vernünftige Maß übersteigt und der Kreis mit ihr willkürlich und/oder rücksichtslos zu Lasten der kreisangehörigen Gemeinden seine kreispolitischen Interessen verfolgt und die Kreisumlage objektiv geeignet ist, eine unzumutbare Belastung der Finanzkraft der Gemeinden dergestalt zu bewirken, daß sie die Möglichkeit der kraftvollen eigenverantwortlichen Betätigung verlieren.²²⁰

Ein Eingriff in den Kernbereich der Selbstverwaltungsgarantie der Gemeinden steht hier allerdings nicht in Rede. Diese Begrenzung der Kreisumlage betrifft letztlich ihre Bemessung im Einzelfall unter Berücksichtigung von Grundsätzen höherrangigen Rechts.

6. Verfassungsrecht

Wie jedes staatliche Handeln muß auch die Bemessung der Kreisumlage verfassungsrechtlichen Prinzipien entsprechen.

6.1 Gleichheitssatz

Ein Verstoß gegen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG kommt in Betracht, wenn bei gleichem Sachverhalt eine Ungleichbehandlung ohne sachlichen Grund erfolgt.

In der Diskussion um die Erstreckung des NKF auf die Kreisumlage wird insbesondere als Bedenken geltend gemacht, diese versetze die Kreise in die Lage, zu Lasten der kreisangehörigen Gemeinden Liquidität zu schaffen, obwohl die Kreise als Umlageverbände stets die Möglichkeit zum Haushaltsausgleich gehabt hätten.

Dem halten die Landkreise in ihrem Grundsatzpapier „Die Landkreise im Doppischen Haushaltsrecht“²⁴⁰ entgegen, der Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG gebiete, Städte, Landkreise und Gemeinden prinzipiell gleich zu behandeln. Der Gleichheitsgrundsatz gelte nicht nur gegenüber dem Bürger, sondern als Ausfluß des Rechtsstaatsgebotes auch im Verhältnis von Hoheitsträgern untereinander. Das gelte auch im Haushaltsrecht. Für das NKF gelte das Ressourcenverbrauchskonzept. In dieser Zielrichtung bestünden zwischen Städten, Gemeinden und Landkreisen keine strukturellen Unterschiede, die die Steuerungsanforderungen qualitativ von einander abheben und Differenzierungen rechtfertigen würden. Das Ressourcenverbrauchskonzept spiele auf der Kreisebene keine weniger bedeutende Rolle als auf der Ebene der Städte oder Gemeinden. Wie diese hätten die Landkreise abnutzbares und in der Aufgabenerfüllung gebundenes Vermögen, so daß sich auch bei ihnen das Erfordernis der periodengerechten Zurechnung des Ressourcenverbrauches ergebe.

Im Übrigen nähmen die Landkreise im Wesentlichen die gleichen Aufgaben wie die kreisfreien Städte wahr. Mit den kreisangehörigen Gemeinden seien sie aufgaben- und ausgabenseitig kreis- und gemeindeindividuell speziell bei den Ergänzungs- und Ausgleichsaufgaben verzahnt. Leitbild des neuen Konzepts der Gemeindefinanzen sei außerdem die Grundaussage, daß jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen selbst erwirtschaften soll. Die neu gesetzten Anforderungen beschränken sich daher nicht auf das Erfordernis der Darstellung des Ressourcenverbrauches durch Aufwand und Ertrag. Der Wechsel von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenverbrauchsorientierten Haushalts- und Rechnungswesen führe vielmehr zwangsläufig dazu, daß sich auch der künftige doppische Haushaltsausgleich an den Größen Aufwand und Ertrag zu orientieren habe. Demgemäß stelle das kommunale Haushaltsrecht auf den Ergebnishaushalt und die Ergebnisrechnung ab. Ein ausgeglichener Ergebnishaushalt werde gefordert, damit die Kommunen auch in Zukunft ihre Aufgaben uneingeschränkt erfüllen könnten. Gründe, warum hier etwas anderes für die Landkreise gelten sollten, gebe es nicht. Das Buchungssystem rechtfertige somit keine Ungleichbehandlung von Gemeinden und Landkreisen.²⁵⁰

Wenngleich der Gesichtspunkt der Generationengerechtigkeit im Haushaltsrecht an vielen Stellen, die sich mit der Einführung der Doppik in die kommunale Haushaltswirtschaft befassen, zitiert wird, handelt es sich hierbei sicherlich nicht um ein höher-rangiges Rechtsprinzip, geschweige denn Verfassungsprinzip.²⁶⁰ Das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot kann für eine grundgesetzliche Verankerung intergenerativer Gerechtigkeit nicht fruchtbar gemacht werden. Das Prinzip der Generationengerechtigkeit kann insbesondere den Gesetzgeber nicht binden. Mit der uneingeschränkten Einführung der Doppik auch für die Kreisumlage in § 1 NKF EG nimmt der Gesetzgeber einerseits keine Ungleichbehandlung vor, behandelt vielmehr Landkreise und Gemeinden gleich. In gleicher Weise behandelt er nicht ungleiche Sachverhalte ohne sachlichen Grund gleich. Die maßgebenden Sachverhalte, die auch bislang die Erhebung der Kreisumlage rechtfertigten, haben sich durch die Einführung des NKF insoweit nicht geändert.

6.2 Systemgerechtigkeit

Der Gedanke eines Kontinuitätspostulats im Sinne der Unverbrüchlichkeit gesetzlicher Konzeptionen hat sich mittlerweile als allgemeiner Rechtsgrundsatz etabliert. Insbesondere in der Rechtsprechung zum kommunalen Finanzausgleich ist dieser Grundsatz als Ausfluß des allgemeinen Gleichbehandlungsgebots gemäß Art. 3 Abs. 1 GG bzw. des Rechtsstaatsgebots herausgestellt und näher konturiert worden.²⁷⁰ Ob der Grundsatz der Systemgerechtigkeit staatlichen Handelns sich unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt, ist nicht unbestritten. Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit aus dem Rechtsstaatsprinzip hergeleitet.²⁸⁰ In diesem

Zusammenhang ist auch zu beachten, daß Art. 3 Abs. 1 GG zwar für juristische Personen des Privatrechtes, nicht aber für juristische Personen – von bestimmten Ausnahmen abgesehen – gelten kann. Unbestritten ist wiederum daß der Gleichheitsgrundsatz nicht nur als grundrechtliche Gewährleistung gegenüber dem Bürger, sondern als Ausfluß des Rechtsstaatsgebots über Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG auch im Verhältnis von Hoheitsträgern untereinander gilt.²⁹⁾ Die Rechtsprechung hat im Umfang mit dem Gebot der Systemgerechtigkeit Zurückhaltung geübt und eine Bindung des Gesetzgebers an die von ihm selbst statuierte Sachgesetzlichkeit zwar angenommen, sich aber im Wesentlichen auf eine bloße Willkürkontrolle beschränkt.³⁰⁾ Die Systemwidrigkeit einer gesetzlichen Regelung könne für sich allein nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen, sondern allenfalls als Indiz für ihre Willkürlichkeit gewertet werden.³¹⁾

Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Systemgerechtigkeit könnte darin gesehen werden, daß die kommunalen Umlagen nach dem kameralistischen Haushaltssystem zwar durchaus als Einnahmequelle für die Kreise dienen, gleichwohl aber am realen Finanzbedarf ausgerichtet waren. Eine Kontinuität dieses Systems, von dem abzuweichen die Umstellung auf die kommunale Doppik allein keine sachlichen Gründe liefern soll, wäre nur in der Anknüpfung an den Finanzhaushalt zu sehen.³²⁾ Eine Orientierung am Ergebnishaushalt stelle gleichsam einen Paradigmenwechsel dar, weil die Last des Werteverzehrs und nicht kassenwirksamer Rückstellungen auf die Umlageschuldner verlagert würden.

Diese Argumentation stößt an zwei Grenzen. Es kann beim besten Willen nicht gesagt werden, daß die gesetzliche Regelung willkürlich ist. Es muß dabei aber insbesondere berücksichtigt werden, daß der Grundsatz der Systemgerechtigkeit wie auch der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung hier nicht greifen können. Denn mit dem NKF-Einführungsgesetz hat der Gesetzgeber gleichzeitig und innerhalb eines geschlossenen Systems ein völlig neues Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft eingeführt. Selbst wenn sich hieraus in der Einführungs- und Übergangsphase Verwerfungen ergeben würden, ergäbe sich daraus noch nicht ein Widerspruch gegen die Rechtsordnung. Mit den gesetzgeberischen Maßnahmen verfolgt der Gesetzgeber durchaus einen legitimen Zweck. In der gesetzlichen Begründung heißt es hierzu,³³⁾ daß mit der Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements die Gemeinden erstmalig durch eine Bilanz einen vollständigen Überblick über ihre Vermögen und ihre Schulden erhalten (sollen). Ein Gemeindehaushaltsrecht nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung habe wesentliche Vorteile gegenüber dem bisherigen kameralistischen System. Folge dessen sei, daß es den Gemeinden erstmals möglich sei, die Erfassung des Ressourcenverbrauchs bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben darstellen zu können. Die gleichen Grundsätze gelten aus der Sicht des Gesetzgebers auch für die Gemeindeverbände.³⁴⁾

Die Eignung einer gesetzgeberischen Maßnahme enthält immer prognostische Elemente. Das Bundesverfassungsgericht prüft im Ergebnis nur, ob eine Rechtsvorschrift evident ungeeignet ist, oder ob die Prognose des Normgebers als vertretbar anzusehen ist.³⁵⁾ Das Bundesverfassungsgericht spricht insoweit von einer Einschätzungsprärogative des Normgebers.³⁶⁾ Vor diesem Hintergrund kann § 1 Abs. 1 NKF-EG, der die Geltung der Doppik auch für die Kreisumlage vorschreibt, unter dem Gesichtspunkt der Systemgerechtigkeit nicht in Frage gestellt werden. Auf der Grundlage seiner Einschätzungsprärogative steht dem Gesetzgeber insbesondere in Bezug auf die Bewertung und die Auswahl der für das beabsichtigte Regelungsvorhaben in Erwägung zu ziehenden Maßnahmen ein weiter Bereich des Ermessens zu, das sich auch auf die Einschätzung der späteren Wirkungen der Normierung erstreckt. Infolge dieser Einschätzungsprärogative können Maßnahmen des Gesetzgebers nur beanstandet werden, wenn nach den ihm bekannten Tatsachen und im Hinblick auf die bisher gemachten Erfahrungen feststellbar ist, dass

es zu der beabsichtigten Maßnahme weder belastende Alternativen gibt. Dabei muß auch beachtet werden, daß die Einführung des NKF auch für den Gesetzgeber Neuland ist, er andererseits aber die Grundlagen der Reformen über einen langen Zeitraum entwickelt hat. Sollte es demgemäß in der Einführungs- und Übergangsphase zu Verwerfungen kommen, ist das noch von der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers in Bezug auf die Eignung der Gesamtmaßnahme gedeckt.

6.3 Verhältnismäßigkeit

Das aus dem Rechtsstaatsprinzip hergeleitete Verhältnismäßigkeitsprinzip hat Verfassungsrang und ist auf allen Ebenen staatlichen Handelns zu beachten. Die Frage der Geeignetheit der gesetzlichen Regelung ist soeben beantwortet worden. Ein weiteres Element des Verhältnismäßigkeitsprinzips ist das Übermaßverbot. Schließlich gehört als drittes Element zum Verhältnismäßigkeitsprinzip der Grundsatz der Erforderlichkeit.

Ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in Gestalt des Übermaßverbotes ist anzunehmen, wenn die fragliche Maßnahme den Betroffenen schlechterdings nicht mehr zumutbar ist. In diesem Zusammenhang wird insbesondere vorgebracht, daß sich durch die Einführung der Doppik auch für die Kreisumlage erhebliche Mehrbelastungen für die Kommunen ergeben. Im Zuge der Einführung der Doppik kommt zu den bestehenden Gründen gegen Umlageerhöhungen hinzu, daß die Umlage nunmehr auch der Finanzierung nicht-zahlungswirksamer Aufwendungen der Kreise dient. Die Haushalte von kreisangehörigen Gemeinden und Kreisen werden jeweils eigenständig und unabhängig voneinander geführt. Jede Körperschaft entscheidet im Rahmen der landesrechtlichen Regelungen über die Einführung des doppischen Buchungsstils bei der Rechnungslegung. Allerdings sind kreisangehörige Gemeinden über die Kreisumlage unmittelbar von der Einführung der Doppik durch den Kreis betroffen, wenn Kriterien für die Kreisumlage im doppischen System gesucht werden. Bei dieser Frage geht es darum, ob die Kreise gemäß der reinen doppischen Lehre für sich in Anspruch nehmen können, ihre Ergebnishaushalte in vollem Umfang mittels Kreisumlage auszugleichen. Da die sichtbaren Fehlbeiträge in der Doppik tendenziell größer sind als in der Kameralistik, wären in vielen Fällen Kreisumlageerhöhungen die Folge.

Nach dem neuen System der kommunalen Haushaltswirtschaft steht im Zentrum der Haushaltsplanung der Ergebnisplan. Er beinhaltet Aufwendungen und Erträge. Gegenüber dem kameralen Rechnungssystem wird der Ressourcenverbrauch vollständig und periodengerecht erfaßt. Vollständig heißt vor allem: einschließlich der Abschreibungen und der Rückstellungen. Periodengerecht bedeutet, daß nicht mehr der Zeitpunkt der Zahlung über die Zuordnung zum Haushaltsjahr entscheidet, sondern der Zeitraum, in dem der Ressourcenverbrauch durch die Tätigkeit der Körperschaft tatsächlich anfällt. Im Ergebnisplan werden künftig insbesondere die geplanten Positionen der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie die Abschreibungen auf die abnutzbaren Vermögensgegenstände ausgewiesen. Die in der Literatur in diesem Zusammenhang herangezogenen Beispiele einer durch dieses neue System eintretenden Mehrbelastung³⁷⁾ zeigen, daß derartige Mehrbelastungen durchaus auftreten können. Es ist allerdings zu erwarten, daß sich diese auf eine Übergangsphase beschränken werden. Es ist aber nicht erkennbar, daß in dieser Zeit die Gemeinden infolge dessen eine unzumutbare Mehrbelastung zu befürchten haben.

Ein Verstoß gegen das Übermaßverbot ist damit nicht ersichtlich.

Der aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip folgende Grundsatz der Erforderlichkeit wird heran gezogen, um die Bildung von Eigenkapital durch die Kreisumlage in Frage zu stellen. Die Bildung von Eigenkapital ist zentraler Bestandteil des Ressourcenverbrauchskonzepts. In der Veränderung des Eigenkapitals spiegeln sich Jahresüberschüsse und -fehlbeiträge der

Ergebnisrechnung wieder. Im Zuge der Umstellung der Kommunalhaushalte von der Kameralistik auf die Doppik wird die grundsätzliche Frage diskutiert, ob die Kreise überhaupt Eigenkapital benötigen, weil sie einen Fehlbedarf immer durch die Erhebung der Umlage abdecken können.

Die Landkreise halten dem entgegen,³⁶⁾ daß sich die Frage, ob eine Kommune überhaupt Eigenkapital besitzen soll, nicht auf die Landkreise beschränkt. Wie im Verhältnis kreisangehörige Gemeinde zum Landkreis stellt sie sich ebenso berechtigt im Verhältnis zwischen Bürger und Gemeinde. Sicherlich hätte ein Eigenkapital von Null auch für den Bürger Vorteile, weil er sein Geld behalten, es selbst anlegen und Zinsen erwirtschaften könnte. Finanzwirtschaftlich könne in diesem Sinne kommunales Eigenkapital als eine Vorfinanzierung der Investitionen durch die Bürger interpretiert werden. Spiegelbildlich dazu wäre Fremdkapital eine nachträgliche Verteilung der Belastungen. Die eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft der Landkreise umfasse selbstverständlich ebenso wie bei den Gemeinden auch die Planung der Liquidität, der Eigenkapitalausstattung und der Kreditaufnahme. Eine komplette Fremdfinanzierung der Kreisinvestitionen könne ihm nicht abverlangt werden und wäre aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen heraus abzulehnen.

Da der Landkreis auf die wirtschaftlichen Kräfte der kreisangehörigen Gemeinden und der Abgabepflicht Rücksicht zu nehmen habe, würden die Gemeinden im Ergebnis nicht unzumutbar belastet.

Es ist bereits erwähnt worden, daß durchaus gefordert wurde und wird, die Bemessung der Kreisumlage ausschließlich am Finanzhaushalt zu orientieren.³⁹⁾ Wenngleich sich ohnehin der Nordrhein-Westfälische Gesetzgeber hiergegen entschieden hat, ist im Zusammenhang mit der Prüfung der Erforderlichkeit dieser gesetzlichen Regelung darauf hinzuweisen, daß die abschließliche Orientierung am Finanzhaushalt in der Tat dazu führt, daß eine investive Ausgabe in der Rechnungsperiode in voller Höhe in die Kalkulation der Umlage eingestellt oder aber ein Zwang zur Fremdfinanzierung gesehen werden müßte. In einem solchen Zwang läge wiederum eine Einschränkung der Finanzhoheit des Kreises. Der Kreis ist nach dem System der kommunalen Haushaltswirtschaft im Rahmen der Doppik verpflichtet und berechtigt, für einen ausgeglichenen Ergebnishaushalt zu sorgen. Für eine solche systemfremde Einschränkung der Finanzhoheit des Kreises durch ein Verbot, Eigenkapital zu bilden, ist allerdings ein sachlicher Grund nicht ersichtlich.

Insgesamt ist damit festzustellen, daß die gesetzliche Regelung der Anwendung des NKF auf die Kreisumlage im Kern nicht gegen Verfassungsrecht verstößt.

Dennoch muß bei Einzelfragen noch geprüft werden, ob einzelne Regelungen im Zusammenhang mit der Bemessung der Kreisumlage aus verfassungsrechtlichen Gründen einer Einschränkung bzw. verfassungskonformen Auslegung bedürfen.

6.3.1 Liquiditätsreserve

Wird von gemeindlicher Seite noch zugestanden, daß grundsätzlich an der Unteilbarkeit des Haushaltsrechtes festzuhalten ist, wonach für die Landkreise kein anderes Haushaltsrecht zur Anwendung kommen soll als für die Gemeinden und demgemäß die Grundsätze der Eigenkapitalbildung auch für die Landkreise gelten, wird entschieden in Abrede gestellt, daß die Kreise eine Liquiditätsreserve bilden dürfen.

Diese verweisen zunächst auf § 75 Abs. 6 GO, der für die Haushaltswirtschaft des Kreises entsprechend gilt. Nach dieser Bestimmung ist die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen. Hieraus folge, daß die Zahlungsfähigkeit des Kreises durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen sei. Dabei sei einzubeziehen, daß sich im neuen Haushaltsrecht verschiedene Sachverhalte, insbesondere in Bezug auf die Auszahlungen und Auf-

wendungen im Kommunalhaushalt unterschiedlich auswirkten. So belasteten zwar die Abschreibungen für Anlagegüter die Ergebnisrechnung, bewirkten aber keinen Liquiditätsabfluß. Das Gebot, für einen Ausgleich im Ergebnishaushalt zu sorgen, zudem auch die Aufrechterhaltung der Liquidität gehöre und diesen Ausgleich nicht etwa nur über die Aufnahme von Kassenkrediten sicherzustellen, gelte für die Landkreise wie die Gemeinden in gleicher Weise und werde auch nicht dadurch obsolet, daß sich Folgewirkungen für die Höhe der Kreisumlage ergeben könnten.⁴⁰⁾ Zwar solle sich der Haushaltsausgleich zeitlich an der Rechnungsperiode ausrichten, doch lasse sich diese Vorgabe nicht immer stringent erfüllen. Im Zuge des Bewirtschaftungszeitraumes ergäben sich immer Schwankungen. Um diese aufzufedern, sei die Bildung einer Ergebnis- bzw. Ausgleichsrücklage im doppelischen Rechnungswesen für den Haushaltsausgleich vorgesehen. Vor diesem Hintergrund sei es den Kreisen auch gestattet, durch angemessene Überschüsse eine Liquiditätsreserve zu erwirtschaften. Demgemäß könnten die Kreise auch im Rahmen der Kreisumlage eine in zurückliegenden Jahren reduzierte Ausgleichsrücklage durch Überschüsse wieder auffüllen, diese also durchaus planen.

Dem steht allerdings § 56 Abs. 1 KO entgegen. Denn die Erhebung der Kreisumlage ist nach dieser Vorschrift nur zulässig, soweit die sonstigen Erträge des Kreises die entstehenden Aufwendungen nicht decken. Ein (geplanter) Überschuß geht über die Aufwandsdeckung hinaus. Eine Liquiditätsreserve ist auch nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen kein umlagefähiger Aufwand, sondern Gewinn. Soweit durch einen Erlaß des Innenministeriums⁴¹⁾ die Planung von sachlich und wirtschaftlich gerechtfertigten Überschüssen für zulässig erklärt wird, ist das also strikt abzulehnen. Auch der Verweis auf die Verpflichtung der Kreise zu einer geordneten, eigenverantwortlich zu gestaltenden Haushaltswirtschaft rechtfertigt einen solchen Gesetzesverstoß nicht. Denn dieser Gesichtspunkt führt nur dazu, daß im Sinne des § 75 Abs. 6 GO die Liquidität des Kreises sicherzustellen ist. Solange der Kreis also über einen ausgeglichenen Haushalt und entsprechendes Eigenkapital verfügt, ist auch seine Liquidität sichergestellt. Diesem Erlaß des Innenministeriums ist gerade entgegenzuhalten, daß der Kreis im Übrigen seine Liquidität jederzeit durch die Erhebung der Kreisumlage herstellen bzw. wiederherstellen kann.

Ist demgemäß die Schaffung einer Liquiditätsreserve durch die Planung von Überschüssen bereits einfach gesetzlich ausgeschlossen, kommt es nicht mehr auf die Beantwortung der Frage an, ob eine solche Liquiditätsreserve dem Verfassungsgebot der Erforderlichkeit Stand halten würde.

6.3.2 Doppelbelastung

Von gemeindlicher Seite wird gegen die uneingeschränkte Anwendung der Doppik auf die Kreisumlage schließlich eingewandt, daß dieses System eine unzulässige Doppelfinanzierung ermögliche. Diskutiert werden diese Fragen im Zusammenhang mit der Kalkulation von Abschreibungen und Pensionsrückstellungen.

6.3.2.1 Abschreibungen

Der Ansatz von Abschreibungen auch in der Kreisumlage ist gegenüber dem bisherigen kameralen Recht neu. Andererseits führt das doppelische Recht dazu, daß die bislang im kameralen Haushaltsausgleich zu berücksichtigenden Tilgungsbeträge für eingegangene Kreditverpflichtungen sowie die Kreditbeschaffungskosten für den Haushaltsausgleich des im neuen Rechnungswesen maßgeblichen Ergebnishaushaltes nicht relevant sind. In der Kameralistik belasten Tilgungsleistungen den Haushaltsausgleich nur in dem Maße, wie Investitionen Kredit finanziert worden sind. In der Doppik sind dagegen alle Investitionen, d. h. auch die eigenfinanzierten, abzuschreiben.

Der Vorwurf der Gemeinden erstreckt sich insbesondere darauf, daß bei vollständigem Einbezug der Abschreibungen in den

Haushaltsausgleich das dem Ressourcenverbrauch zugrunde liegende Vermögen des Kreises über die Kreisumlage erneut finanziert wird, selbst wenn die Gemeinden über die bisherige Kreisumlage einen Teil des jeweiligen Anlagegutes bereits finanziert haben. Hierdurch entstehe eine unzulässige Doppelfinanzierung, die mit dem Verfassungsprinzip der Erforderlichkeit nicht in Einklang stehe.

Von Seiten der Kreise wird dagegen eingewandt, daß über die Abschreibungen systemgerecht lediglich der tatsächliche Ressourcenverbrauch erwirtschaftet werde. Das sei beim Landkreis nicht anders als bei der Gemeinde. Ein Verzicht darauf würde für den Landkreis einen Vermögensabbau bedeuten und das Prinzip der nachhaltigen Haushaltswirtschaft würde ungerechtfertigt durchbrochen werden. Im Übrigen stelle sich das Problem der Doppelfinanzierung nicht allein beim Landkreis. Werde die bemühte Logik ernst gemeint, so stelle sich das Problem ebenso im Verhältnis zwischen Bürger und Gemeinde. Wie die kreisangehörige Gemeinde hätte dann der Steuerbürger einen vergleichbaren Anspruch dergestalt, daß bei den eigen gestaltbaren Einnahmen der Gemeinden die Abschreibungen nicht Berücksichtigung finden dürften, damit er nicht für Gemeindevermögen, welches er bereits in der Vergangenheit über seine Steuern bezahlt hat, erneut zur Kasse gebeten werde.⁴²⁾

Soweit in diesem Zusammenhang die Bildung von Sonderposten vorgeschlagen werde, sei auch das abzulehnen. Derartige Sonderposten sollen für aus Umlagen finanzierte Vermögensgegenstände des Kreises gebildet werden, die entsprechend der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufgelöst werden und die kreisangehörigen Gemeinden dementsprechend von entsprechenden Abschreibungen entlasten. Die Vertreter der Landkreise halten dem das Ressourcenverbrauchskonzept entgegen, denn auch bei den Landkreisen sei der Werteverzehr zu erwirtschaften. Der etwaige Vergleich mit den für die Zuwendungen Dritter zu bildenden Sonderposten sei nicht statthaft, da es sich um grundverschiedene Sachverhalte handele. Konsequenterweise müßte zudem eine identische Forderung auf das Verhältnis Bürger-Gemeinde gestellt werden.

Die Bildung von Sonderposten sei zwar in den Gemeindehaushaltsverordnungen vorgesehen, allerdings nur für echte Zuwendungen Dritter. Da die Kreisumlage keinen Zuwendungscharakter habe, sondern von den Kreisen eigenständig festgesetzt und erhoben werde, seien Sonderposten für bereits finanzierte Vermögensgegenstände nicht zulässig. Im Übrigen scheitere die Bildung eines Sonderpostens bereits daran, daß nach dem weiterhin geltenden Gesamtdeckungsprinzip eine Zuordnung von Fremd- und Innenfinanzierungsanteilen zu den einzelnen Investitionen überhaupt nicht möglich und auch wenig sinnvoll erscheine.⁴³⁾

Grundsätzlich trifft es zu, daß der Ansatz von Abschreibungen der Vollständigkeit des Haushaltsplanes, insbesondere des Ergebnishaushaltes dient.

Im Übrigen vermag die Argumentation der Landkreise nicht zu überzeugen, soweit Anlagevermögen der Kreise vollständig oder teilweise vor Inkrafttreten des NKF über die Kreisumlage finanziert, die Abschreibungsdauer aber noch nicht abgelaufen ist. Das gleiche gilt für finanziertes Anlagevermögen, dessen ursprünglich prognostizierte Abschreibungsdauer abgelaufen ist, das aber noch genutzt wird und einen Vermögenswert hat.

Zutreffend ist der Hinweis, daß es für die Rechtfertigung der Erhebung von Abschreibungen und Zinsen prinzipiell nicht auf die Art der Finanzierung bei der Anschaffung des Wirtschaftsgutes ankommt. Der Ansatz der Abschreibung selbst für einen geschenkten Vermögenswert ist unter dem Gesichtspunkt der Substanzerhaltung gerechtfertigt. So ist es im Gebührenrecht ständige Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichtes Münster, daß bei den Abschreibungen Beiträge und Zuschüsse Drit-

ter nicht von der Abschreibungsbasis abzuziehen sind. Denn auch Beitrags- oder zuschußfinanziertes Vermögen der Gemeinde unterliegt einem Wertverzehr.⁴⁴⁾ Das Oberverwaltungsgericht begründet seine Auffassung also mit dem Substanzerhaltungsgedanken. So hat beispielsweise der Bürger über den Anschlußbeitrag bereits einen Teil oder das gesamte Anlagenvermögen, das der Abschreibung unterliegt, finanziert. Allerdings handelt es sich bei dem Beitrag um eine einmalige Leistung des Bürgers, so daß die erforderliche Ersatzbeschaffung nach Ablauf der Nutzungszeit nicht erneut durch Beiträge finanziert werden kann. Auch erneute Zuschüsse sind nicht garantiert. Wenn damit auch der Gebührenpflichtige, der bereits einen Anschlußbeitrag gezahlt hat und über Abschreibungen zusätzlich das Anlagevermögen finanzieren muß, besonders belastet wird, liegt darin keine unzulässige Doppelbelastung.

Insoweit scheint also auch das Gebührenrecht das Argument der Landkreise zu stützen, daß formal auch kostenfrei erlangte Wirtschaftsgüter abgeschrieben werden können, weil sie einem Wertverzehr unterliegen.

Dennoch besteht im Verhältnis der Gemeinden zum Bürger und im Verhältnis der Gemeinde zum Landkreis ein eklatanter Unterschied. Dieser ergibt sich nicht nur daraus, daß die Gemeinde Zahlungen wie den Beitrag der Bürger nur einmal erheben kann. Demgegenüber kann der Landkreis seinen Finanzbedarf durch Aufstockung der Umlage und damit wiederkehrend decken. Das Problem der unzulässigen Doppelbelastung wird beispielsweise im Gebührenrecht gemäß § 6 Abs. 2 Satz 4 zweiter HS KAG dadurch gelöst, daß bei der Verzinsung der aus Beiträgen und Zuschüssen Dritter aufgebrauchte Eigenkapitalanteil außer Betracht bleibt.

Im Übrigen ist aber auch im Gebührenrecht eine Doppelbelastung der Abgabenschuldner unzulässig. Das zeigt sich bei der Aufdeckung stiller Reserven. Eine solche Aufdeckung stiller Reserven findet auch dann statt, wenn teilweise oder vollständig finanziertes Anlagenvermögen in der Bilanz des Kreises noch mit einem Wert ausgewiesen wird.⁴⁵⁾ Für den Fall der Aufdeckung stiller Reserven in Gestalt der Erzielung eines Veräußerungsgewinns entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichtes Münster zum Gebührenrecht,⁴⁶⁾ daß der Wert dieser stillen Reserven dem Gebührenzahler zugute kommen muß. Denn die fraglichen Gegenstände hätte der Gebührenzahler ohne den Ansatz von Kosten in der Gebührenbedarfsrechnung nutzen dürfen.

In anderen Bundesländern ist die Berücksichtigung von Beiträgen und Zuschüssen bei den Abschreibungen vorgesehen. Diese Verfahrensweise entspricht auch der kaufmännischen Buchführung, vgl. §§ 247 Abs. 3 Satz 2, 273 HGB, §§ 6 b, 5 Abs. 2 Satz 2 EStG. Die Bildung von Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz ist in § 41 Abs. 4 Nr. 2.1 und 2.2 GemHVO vorgesehen. Diese Sonderposten sind entsprechend der Abnutzung des bezuschußten Vermögensgegenstandes aufzulösen, vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO.

Die gegen das Verbot der Doppelfinanzierung von Seiten der Landkreise in diesem Zusammenhang vorgebrachten Argumente überzeugen nicht. Das Argument des Wortlautes der Bestimmungen der Gemeindehaushaltsverordnung, wonach § 41 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO nur für Beiträge und Zuwendungen gelte und daß es sich bei der Kreisumlage nicht um solche handle, trifft nicht zu. Das ergibt sich bereits aus § 41 Abs. 4 Nr. 2.4. Hiermit lassen sich sonstige Sonderposten darstellen. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, daß die Kreisumlage auch nicht in § 41 Abs. 3 Nr. 2.2 aufgeführt wird und sich demgemäß nur unter Ziffer 2.2.1.5 einordnen läßt.

Das Argument des Entstehens einer Deckungslücke durch den Ansatz von Sonderposten im Finanzhaushalt, die nur durch Fremdfinanzierung oder einen Rückgriff auf die Ausgleichsrücklage geschlossen werden könne, überzeugt ebenfalls nicht. Das

Deckungsprinzip ist zunächst nicht verletzt, wenn auf den Ergebnishaushalt abgestellt wird. Eine Deckungslücke entsteht nicht, weil insoweit keine Anschaffungs- und Herstellungskosten entstanden sind. Ferner ist der Rückgriff auf die Ausgleichsrücklage ohne weiteres systemkonform. Die Ausgleichsrücklage ist im NKF gerade zur Abfederung von nach der Umstellung auf die Doppik aufgedeckten Belastungen eingerichtet worden.⁴⁷⁾ Ist demgemäß der Verweis der Landkreise auf das Vorliegen grundverschiedener Sachverhalte unzutreffend, ist auch seine weitere Argumentation nicht überzeugend, daß die Bildung von Sonderposten bereits daran scheitert, daß nach dem weiterhin geltenden Gesamtdeckungsprinzip eine Zuordnung von Fremd- und Innenfinanzierungsanteilen zu den einzelnen Investitionen überhaupt nicht möglich und auch wenig sinnvoll erscheine.⁴⁸⁾ Einerseits ist die Beachtung eines gesetzlichen Verbotes wie das der Doppelbelastung immer sinnvoll. Ob im Einzelfall eine Zuordnung von Fremdfinanzierungsanteilen zu einzelnen Investitionen nicht möglich ist, ist im Übrigen kein Rechtsproblem, sondern ein Anwendungsproblem.

6.3.2.2 Pensionsrückstellungen

Von gemeindlicher Seite wird schließlich eingewandt, daß der Ansatz von Pensionsrückstellungen im Rahmen der Doppik nunmehr zu einer erheblichen Belastung der gemeindlichen Haushalte führen werde.

Gemäß § 36 Abs. 1 Satz 1 GemHVO sind Pensionsverpflichtungen nach beamtenrechtlichen Vorschriften als Rückstellung anzusetzen. Diese Rückstellungen sollen nicht als ein Zurücklegen von Geld für spätere Zwecke, sondern als Passivposten ohne eigenständigen Wert angesehen werden.⁴⁹⁾ Soweit sich die Pensionsrückstellungen an der Ermittlung des Fehlbetrages im jeweiligen Haushalt orientieren, führen sie im Ergebnishaushalt zu einer Erhöhung des Umlagesolls. Damit werden reale finanzielle Verpflichtungen für die umlageverpflichteten Körperschaften generiert, denen jeweils zur Zeit kein tatsächlicher Finanzbedarf der Kreise gegenübersteht.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht dürften unter dem Gesichtspunkt der Erforderlichkeit keine Bedenken gegen das Gebot des Ansatzes von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen bestehen. Auch für die Kreise gilt das Gebot des Haushaltsausgleichs. Zentraler Gegenstand der Einführung der kommunalen Doppik ist die Berücksichtigung des Ressourcenverbrauchs-konzepts im Rahmen des sich aus § 75 Abs. 2 Satz 1 GO ergebenden Haushaltsausgleichs. In der kommunalen Doppik beziehen sich die Regeln über den Haushaltsausgleich ganz überwiegend nicht mehr nur auf die Sicherung des Geldbestandes, sondern umfassender auf die Sicherung des Vermögensbestandes und stellen daher den Ergebnishaushalt in Gestalt des Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung in den Mittelpunkt. Das Prinzip der Vollständigkeit dieses Haushaltes läßt es nicht zu, Einzelpositionen außer Betracht zu lassen. In der Diskussion wird darauf hingewiesen, daß gerade die Pensionsrückstellungen argumentativ verwendet werden sollten, um die Reformbestrebungen in Frage zu stellen und Ängste zu schüren.⁵⁰⁾

Sicherlich ist es schwierig, Pensionszahlungen einerseits und Zuführungen zu Pensionsrückstellungen andererseits zu vergleichen, um zu einem Haushaltsausgleich zu gelangen.⁵¹⁾ Die Ansatzfähigkeit der Pensionsrückstellungen kann damit aber grundsätzlich nicht in Frage gestellt werden. Sie stellt sich nicht als Verfassungsproblem unter dem Gesichtspunkt der Erforderlichkeit der Kreisumlage, sondern als Rechtsanwendungsproblem dar. Es mag sein, daß die Möglichkeit des Ansatzes von Pensionsrückstellungen dem Landkreis erhebliche Wertungsspielräume schafft.⁵²⁾ Diese Wertung kann aber im Einzelfall auf ihre Schlüssigkeit geprüft werden. Dabei kann auch die Verpflichtung als solche geprüft werden. Hinzu kommt die Überprüfung, inwieweit sich die Mitgliedschaft in der kommunalen Versorgungskasse auswirkt.

Auch insoweit ist festzustellen, daß sich u. U. in der Umstellungs- oder Einführungsphase der Doppik durch den Ansatz von Pensionsrückstellungen eine Mehrbelastung der Gemeinden ergeben mag. Es ist allerdings nicht von vornherein erkennbar, daß diese die Grenze der Unzumutbarkeit erreichen oder überschreiten würde.

7. Ergebnis

Gegen die Verfassungsmäßigkeit der Regelungen in § 1 Abs. 1 NKF-EG in Verbindung mit §§ 53 und 56 KO bestehen keine Bedenken. Bei der Messung der Kreisumlage muß im Einzelfall aus dem verfassungsrechtlichen Gesichtspunkt der Erforderlichkeit darauf geachtet werden, daß eine Doppelfinanzierung bereits früher über die Kreisumlage finanzierten Vermögens ausgeschlossen wird. Die Bildung einer Liquiditätsreserve aus geplanten Überschüssen ist gesetzeswidrig. Der Ansatz von Pensionsrückstellungen sollte im Einzelfall genau nach dem aktuellen Stand der Verbindlichkeit und deren Konkretisierung geprüft werden.

Anmerkungen:

- * Dr. Klaus Grünwald, Rechtsanwalt/Fachanwalt f. Verwaltungsrecht, Münster/Westf.
- 1) GV NRW Seite 644
 - 2) Bals, in: Henneke/Strobl/Diemert, Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft 2008, § 2 Rn. 2
 - 3) Vgl. OVG Münster, NWVBl 1996, 377.
 - 4) Wöhe, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 19. A., Seite 983
 - 5) Schneider, NWVBl 2003, 121 unter Hinweis auf OVG Münster, NVwZ 1998, 96
 - 6) LT-Drs 13/5567
 - 7) aaO. Seite 206
 - 8) Dietlein/Thiel, Der Gemeindehaushalt (Abk.: GemH) 2008, 49
 - 9) Kirchhof/Plückhahn, in: Held/Becker u. a., Kommunalverfassungsrecht NRW, Stand: Dezember 2005, § 56 KO, Anm. 1.3
 - 10) BGH DVBl 1992, 369
 - 11) BVerfGE 95, 188
 - 12) NWVBl 1994, 428
 - 13) BVerfGE 26, 305, 308
 - 14) BVerfGE 23, 353; Allgemein: BVerfGE 83, 363; OVG Münster, NVwZ 1990, 689, 691
 - 15) Kirchhof/Plückhahn, a. a. O. § 56 Anm. 3.1
 - 16) OVG Münster, NWVBl 1990, 121
 - 17) OVG Münster, NVwZ-RR 1997, 251
 - 18) Kirchhof/Plückhahn, a. a. O., § 56 a m. 2
 - 19) BVerwG, NVwZ-RR 1998, 63, 65
 - 20) BVerfGE 23, 353; OVG Lüneburg, DVBl 1999, 842; OVG Schleswig, DVBl 1995, 469
 - 21) Dietlein/Thiel, GemH 2008, 49, 51
 - 22) Wohltmann/Hauschild, GemH 2008, 25, 31
 - 23) VG Schleswig, DVBl 1995, 469, 472
 - 24) abrufbar unter www.landkreistag.de
 - 25) Wohltmann/Hauschild 2008, 25, 27
 - 26) Diemert, in: Henneke/Strobl/Diemert, § 3 Rn. 21
 - 27) Dietlein/Thiel, GemH 2008, 49, 53
 - 28) BVerfGE 98, 83; 106
 - 29) BVerfGE 83, 363
 - 30) BVerfGE 59, 36
 - 31) BVerfG, NVwZ 1994, 473
 - 32) So: Dietlein/Thiel, GemH 2008, 49, 53
 - 33) LT-Drs 13/5567, Seite 165
 - 34) aaO., Seite 173
 - 35) BVerfGE 77, 84, 108; 65, 116, 126
 - 36) BVerfG, DÖV 2001, 74, 76
 - 37) Dietlein/Thiel, GemH 2008, 49, 52.
 - 38) Wohltmann/Hauschild, GemH 2008, 25, 30.
 - 39) Dietlein/Thiel, GemH 2008, 49.
 - 40) Wohltmann/Hauschild, GemH 2008, 25.
 - 41) zitiert bei Diemert, in: Henneke/Strobl/Diemert, § 10, Rn. 65.
 - 42) Wohltmann/Hauschild, GemH 2008, 25, 32.
 - 43) Wohltmann/Hauschild, GemH 2008, 25, 32.
 - 44) Urteil vom 05.08.1994, NWVBl. 1994, 428.
 - 45) Vgl. Freytag, GemH 2007, 206.
 - 46) NWVBl. 1995, 173.
 - 47) Klieve, in: Held/Becker u. a., § 56 a Anm. 1.2; Bickeböller/Pehlke, GemH 2003, 97, 100.
 - 48) Wohltmann/Hauschild, GemH 2008, 25, 32.
 - 49) Freytag, GemH 2007, 206, 208; Dietlein/Thiel, GemH 2008, 49, 52.
 - 50) Vgl. Hauschild, Der Landkreis 2005, 11, 13.
 - 51) Vgl. Diemert, in: Henneke/Strobl/Diemert, § 10 Rn. 70 ff.
 - 52) Dietlein/Thiel, GemH 2008, 49, 52.