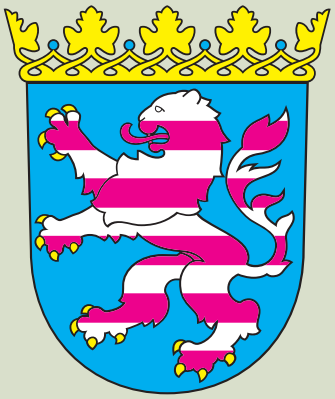


Der Präsident des Hessischen Rechnungshofs
- Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften -

Zwanzigster

Zusammenfassender Bericht

„Haushaltsstrukturprüfung 2009: Großstädte“

Hessischer Landtag 18. Wahlperiode Drucksache 18/2632
Eingegangen am 12. Oktober 2010 Ausgegeben am 20. Oktober 2010

Zwanzigster

Zusammenfassender Bericht

„Haushaltsstrukturprüfung 2009: Großstädte“

Impressum

Herausgeber:	Prof. Dr. Manfred Eibelshäuser Präsident des Hessischen Rechnungshofs • Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften • Eschollbrücker Straße 27 64295 Darmstadt uepkk@rechnungshof.hessen.de www.rechnungshof-hessen.de
Satz:	Eigensatz
Druck:	Betz-Druck GmbH, Röntgenstraße 30, 64291 Darmstadt
Auslieferung:	Der Präsident des Hessischen Rechnungshofs • Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften • und Kanzlei des Hessischen Landtags, Postfach 3240, 65022 Wiesbaden
Auflage:	1.400
Landtagsdrucksache	18/2632

Vorwort

Während in der 91. Vergleichenden Prüfung „Konsolidierung der Großstädte" für die Haushaltsjahre 2000 bis 2002 erstmals die Haushaltsstruktur aller Großstädte eines Flächenlands untersucht wurde, stand diese Prüfung im Zeichen der Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik. Es war wichtig zu wissen, ob die Städte bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanzen sachgerecht vorgegangen sind. Denn die erstmaligen Bilanzansätze determinieren künftige Aufwendungen aus Abschreibungen sowie Erträge aus der Auflösung von Sonderposten und wirken sich damit unmittelbar auf die künftigen Jahresergebnisse aus.

Als erste Großstadt stellte Kassel zum 1. Januar 2006 auf die Doppik um; die anderen Großstädte folgten vor dem 1. Januar 2009, dem letztmöglichen Termin für die Haushaltsumstellung. Die hessischen Großstädte sind ihrer Vorbildfunktion im Land gerecht geworden.

Als Nachteil zeigte sich, dass das Land recht spät die Verwaltungsvorschriften zu den Bestimmungen der GemHVO-Doppik im Jahr 2008 erließ. So kamen unterschiedliche Bewertungsverfahren zur Anwendung, die die Städte individuell als sachgerecht ansahen. Tatsächlich ergaben sich deutliche Bewertungsunterschiede. Dieser Effekt schränkt zum einen die Vergleichbarkeit ein und beeinflusst zum anderen künftige Jahresergebnisse.

Die Untersuchung der Haushaltslage und der Schulden befasst sich mit den Aktivitäten der Großstädte für ein effektives Finanzmanagement. Auffallend ist der Bedeutungswandel der Kassenkredite. Sie dienen nicht allein der kurzfristigen Überbrückung von Liquiditätsengpässen, sondern finanzieren die Haushalte dauerhaft. Die kaum zeitgemäße Unterteilung der Kredite behindert das Schuldenmanagement. Die Überörtliche Prüfung regt an, eine gesetzliche Möglichkeit zu schaffen, die Kommunen einräumt, kurzfristige Kassenkredite mit Zinsänderungsrisiko durch Kredite mit einer längeren Zinsbindung abzulösen. Klarheit besteht nach dieser Prüfung auch über die Höhe der Schulden außerhalb der städtischen Kernhaushalte. Sie betrugen im Mittel 54 Prozent der gesamten kommunalen Schulden im Jahr 2007.

Die Höhe der Betriebsleistung außerhalb der Kernhaushalte beweist die Tendenz der Großstädte zur Auslagerung ihrer Aufgaben auf privatrechtlich organisierte Beteiligungen. So stieg zwischen 2004 und 2007 die Betriebsleistung der Beteiligungen um 25 Prozent. Die Zahl der Mitarbeiter nahm um 11 Prozent zu, die der Städte sank um 8 Prozent. Das Übergewicht der nach den Standards des HGB bilanzierenden kommunalen Beteiligungen unterstreicht die Notwendigkeit der HGB-Konformität der städtischen Jahresabschlüsse und die Richtigkeit des § 7a Absatz 1 Haushaltsgrundsätzegesetz. Ohne die Ausrichtung der städtischen Abschlüsse an den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung dürfte der Gesamtabschluss, der allein ein tragfähiges Bild des Konzerns Stadt liefert, nicht gelingen.

Mein Dank gilt der mit der Prüfung beauftragten Gesellschaft, den fünf hessischen Großstädten, aber auch meiner Abteilung „Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften". Sie alle trugen zum Gelingen der Prüfung und dieses Berichts bei.

Darmstadt, im Oktober 2010

Prof. Dr. Manfred Eibelshäuser
Präsident des Hessischen Rechnungshofs

Inhaltsverzeichnis

Impressum II

Vorwort III

Inhaltsverzeichnis V

Ansichtenverzeichnis IX

1. Prüfungsverlauf 2

1.1 Geprüfte Städte 2

1.2 Geprüftes Risiko 3

1.3 Informationsstand und Prüfungsbeauftragter 3

2. Überblick 3

3. Umstellung der Haushaltswirtschaft auf die Doppik 5

3.1 Leitsätze 5

3.2 Einführung 6

3.3 Eröffnungsbilanzen 9

3.4 Bilanzierung ausgewählter Posten in der Eröffnungsbilanz 12

3.4.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 12

3.4.2 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 13

3.4.3 Gebäude und andere Bauten 15

3.4.4 Straßen-Infrastrukturvermögen 17

3.4.5 Finanzanlagen 20

3.4.6 Trägeranteile an Sparkassen oder Sparkassen-Zweckverbänden 22

3.4.7 Forderungen 27

3.4.8 Rücklagen 28

3.4.9 Sonderposten für Investitionszuweisungen, -zuschüsse und Investitionsbeiträge 30

3.4.10 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 33

3.4.11 Sonstige Rückstellungen 35

3.5 Folgewirkungen der Bilanzierung in der Eröffnungsbilanz 39

3.5.1 Erhebliche Wirkungen auf die Bilanzrelationen, aber tendenziell geringe Wirkungen auf das Jahresergebnis 40

3.5.2 Erhebliche Wirkungen auf Bilanzrelationen und Jahresergebnis 41

3.5.3 Keine erheblichen Wirkungen 42

3.5.4 Eingeschränkte Vergleichbarkeit als Folgewirkung der unterschiedlichen Bilanzierung in der Eröffnungsbilanz 42

3.6 Anlagen zur Eröffnungsbilanz 43

3.7 Aussagen zur Vermögens- und Finanzlage in den Eröffnungsbilanzen 44

3.8 Bilanzierung in den Jahresabschlüssen 46

3.8.1 Prüferische Durchsicht der ersten Jahresabschlüsse 46

3.8.2 Aussagen zur Ertragslage 47
3.9 Ausblick 50

4. Haushaltslage 53
4.1 Leitsätze 53
4.2 Einnahmekraft 54
4.3 Entwicklung der Haushaltsergebnisse 56
4.4 Beurteilung der Haushaltslage 58
4.5 Entwicklung der kommunalen Schulden 59
4.6 Lage der Finanzen der hessischen Großstädte bis zum Jahr 2009 62
4.7 Haushaltssicherungskonzepte 67
4.8 Geplante und tatsächliche Haushaltsergebnisse 69
4.9 Fristgerechte Vorlage der Haushaltssatzungen 70
4.10 Vollständigkeit des Haushaltsplans 71
4.11 Darstellung des Haushalts 71
4.12 Finanzhaushalt und Finanzrechnung 74
4.13 Modellfamilie in den hessischen Großstädten und mittleren Städten 75

5. Städtisches Finanzmanagement 77
5.1 Leitsätze 77
5.2 Einführung 78
5.3 Steuerung der Liquidität 79
5.4 Organisation des Geldverkehrs 81
5.5 Umgang mit Kassenkrediten 82
5.6 Liquiditätsplanung und –steuerung 83
5.7 Cash-Pooling im Konzern Stadt 84
5.8 Steuerung der Finanzrisiken 84
5.9 Steuerung des Forderungsbestands 86
5.10 Marktpreisrisiken 88
5.11 Adressenausfallrisiken 91
5.12 Zinsänderungsrisiken 92
5.13 Derivative Finanzinstrumente 93

6. Betätigung 99
6.1 Leitsätze 99
6.2 Einführung 100
6.3 Wirtschaftliche Bedeutung der Beteiligungen 100
6.4 Beteiligungsergebnisse 102
6.5 Beteiligungsstruktur und Holdings 104
6.6 Steuerung der Beteiligungen durch die Beteiligungsverwaltung 108
6.7 Organisation der Beteiligungsverwaltungen 109

6.8 Steuerungsinstrumente in der Beteiligungsverwaltung 110
6.8.1 Controllinginstrumente sowie Mandatsträgervorbereitung 110
6.8.2 Ergänzende Instrumente der Beteiligungsverwaltung 113
6.9 Beteiligungsbericht 115
6.10 Haftungsrisiken 116
6.11 Sonstige haftungsbegründende Verträge 117
6.12 Prüfungsrechte bei Beteiligungen 119

7. Stichwortverzeichnis 121

8. Gesetz zur Regelung der überörtlichen Prüfung kommunaler Körperschaften in Hessen (ÜPKKG) 124

9. Abteilung Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften 127

Ansichtenverzeichnis

Ansicht 1: „Haushaltsstruktur 2009: Großstädte" – Lage der Städte 2
Ansicht 2: Umstellungszeitpunkte auf die Doppik 6
Ansicht 3: Veröffentlichung der maßgeblichen Vorschriften zum Gemeindehaushaltsrecht 7
Ansicht 4: Stand der Umstellung auf die Doppik 8
Ansicht 5: Eröffnungsbilanzen – Aktiva 10
Ansicht 6: Eröffnungsbilanzen – Passiva 11
Ansicht 7: Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen 12
Ansicht 8: Bilanzierung der Grundstücke 13
Ansicht 9: Wertansätze der Grundstücke 14
Ansicht 10: Bilanzierung von Bauten 16
Ansicht 11: Nutzungsdauern für Gebäude 17
Ansicht 12: Bilanzierung von Straßen-Infrastrukturvermögen 18
Ansicht 13: Plausibilitätsprüfung für das Straßen-Infrastrukturvermögen 20
Ansicht 14: Bilanzierung von Finanzanlagen 22
Ansicht 15: Bilanzierung von Anteilen an Sparkassen 25
Ansicht 16: Varianten der Bilanzierung der Trägeranteile an Sparkassen 26
Ansicht 17: Bilanzierung von Forderungen 27
Ansicht 18: Rücklagen 29
Ansicht 19: Sonderposten 31
Ansicht 20: Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 34
Ansicht 21: Bildung von Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen 35
Ansicht 22: Rückstellungen nach GemHVO-Doppik, HGO und HGB 37
Ansicht 23: Rückstellungen (ohne Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen) 38
Ansicht 24: Wirkungen von Bewertungen auf die Haushaltswirtschaft 40
Ansicht 25: Kennzahlen zur Bilanzanalyse (Eröffnungsbilanz) 45
Ansicht 26: Ergebnisrechnungen 48
Ansicht 27: Kennzahlen der Ergebnisrechnungen 49
Ansicht 28: Entwicklung ausgewählter Einnahmen der Verwaltungshaushalte 1999 bis 2008 54
Ansicht 29: Zusammensetzung der allgemeinen Deckungsmittel 2007 54
Ansicht 30: Entwicklung der verfügbaren allgemeinen Deckungsmittel je Einwohner (1999 bis 2008) 55
Ansicht 31: Normiertes Haushaltsergebnis/ordentliches Ergebnis je Einwohner 2004 bis 2008 57
Ansicht 32: Beurteilung der Haushaltslage 2004 bis 2008 58
Ansicht 33: Zusammenfassende Beurteilung der Haushaltslage 58
Ansicht 34: Schulden je Einwohner in den Kernhaushalten aus Darlehen und Kassenkrediten 2004 bis 2008 59
Ansicht 35: Schulden je Einwohner aus Kassenkrediten 2004 bis 2008 60
Ansicht 36: Direkte und indirekte kommunale Schulden 2007 61
Ansicht 37: Direkte und indirekte Schulden je Einwohner 2007 61

Ansicht 38: Entwicklung ausgewählter Einnahmen der Verwaltungshaushalte 2004 bis 2009 63
Ansicht 39: Entwicklung ausgewählter Ausgaben der Verwaltungshaushalte 2004 bis 2009 63
Ansicht 40: Sozialausgaben 2005 bis 2009 64
Ansicht 41: Zinsausgaben 1999 bis 2009 65
Ansicht 42: Einnahmen und Ausgaben der Verwaltungshaushalte 1999 bis 2009 65
Ansicht 43: Schulden je Einwohner in den Kernhaushalten aus Darlehen und Kassenkrediten 2004 bis 2009 66
Ansicht 44: Schulden der städtischen Kernhaushalte zum 31. Dezember des Jahres 67
Ansicht 45: Haushaltssicherungskonzepte 68
Ansicht 46: Geplante und tatsächliche Haushaltsergebnisse 69
Ansicht 47: Vorlage der Haushaltssatzungen bei der Kommunalaufsicht 70
Ansicht 48: Merkmale der Haushaltsdarstellung im Haushaltsplan 73
Ansicht 49: Schematisches Beispiel zur Produktstruktur 74
Ansicht 50: Merkmale der Finanzrechnung 75
Ansicht 51: Vergleich der Gebühren und Grundsteuer anhand der Kosten für die Modellfamilie in den Großstädten und mittleren Städten 76
Ansicht 52: Städtisches Finanzmanagement 78
Ansicht 53: Finanzrisiken 78
Ansicht 54: Übersicht städtische Geldanlagen und Schulden zum 31. Dezember 2008 79
Ansicht 55: Finanzstatus zum 31. Dezember 2008 80
Ansicht 56: Laufzeiten kurzfristiger Geldanlagen 80
Ansicht 57: Laufzeiten Kassenkredite 82
Ansicht 58: Liquiditätsplanung 83
Ansicht 59: Organisation des Finanzrisikomanagements 84
Ansicht 60: Mindestanforderungen an Anlagerichtlinien zum Umgang mit derivativen Finanzinstrumenten 86
Ansicht 61: Organisation des Forderungsmanagements 87
Ansicht 62: Fälligkeiten der Forderungen zum 31. Dezember 2008 88
Ansicht 63 Vergleichsrechnung von Spezialfonds und risikoloser Anlage - Modellrechnung für Frankfurt am Main - 89
Ansicht 64: Kriterien für die Fondsanlage 90
Ansicht 65: Umgang mit Adressenausfallrisiken und Einrichtung von Limitwesen 91
Ansicht 66: Termingeldanlagen - durchschnittliche Zinssätze 92
Ansicht 67: Bruttobemessungsgrundlage des Zinsänderungsrisikos zum 31. Dezember 2008 93
Ansicht 68: Derivative Finanzinstrumente zum 31. Dezember 2008 93
Ansicht 69: Darstellung eines Sicherungszusammenhangs 94
Ansicht 70: Klassifizierung der Finanzderivate zum 31. Dezember 2008 95
Ansicht 71: Ausgliederungsquoten 2004 und 2007 101
Ansicht 72: Anteilige Betriebsleistung der maßgeblichen städtischen Beteiligungen - Vergleich 2004 und 2007 102

Ansicht 73: Erträge und Aufwendungen aus städtischen Beteiligungen 2007 103
Ansicht 74: Beteiligungsportfolios der Städte nach Beteiligungsquoten und Beteiligungsgrad 2007 104
Ansicht 75: Maßgebliche Beteiligungen der Städte nach Rechtsformen 2007 106
Ansicht 76: Anteile der städtischen Holdings an der anteiligen Betriebsleistung der maßgeblichen Beteiligungen im Jahr 2007 107
Ansicht 77: Zahl der Beteiligungen und Mitarbeiter in den Beteiligungsverwaltungen 1997 und 2007 108
Ansicht 78: Organisation der Beteiligungsverwaltungen 109
Ansicht 79: Controllinginstrumente sowie Mandatsträgervorbereitung 111
Ansicht 80: Ablauf Mandatsträgervorbereitung 112
Ansicht 81: Ergänzende Instrumente der Beteiligungsverwaltung 113
Ansicht 82: Mindestangaben im Beteiligungsbericht nach § 123a HGO 116
Ansicht 83: Haftungsrisiken der Städte im Jahr 2007 116
Ansicht 84: Sonstige haftungsbegründende Verträge zum Prüfungszeitpunkt 117
Ansicht 85: Grundstruktur eines Cross-Border-Leasing-Geschäfts 118

Redaktioneller Hinweis

Im Allgemeinen wurde für die Darstellung der Tabellen und Zahlen das Tabellenkalkulationsprogramm MS-Excel verwendet. Dabei sind die Beträge ohne Rücksicht auf die Endsumme gerundet. Das Ergebnis der Summe einzelner Zahlen kann deshalb geringfügig von der Endsumme abweichen.

Zeichenerklärung

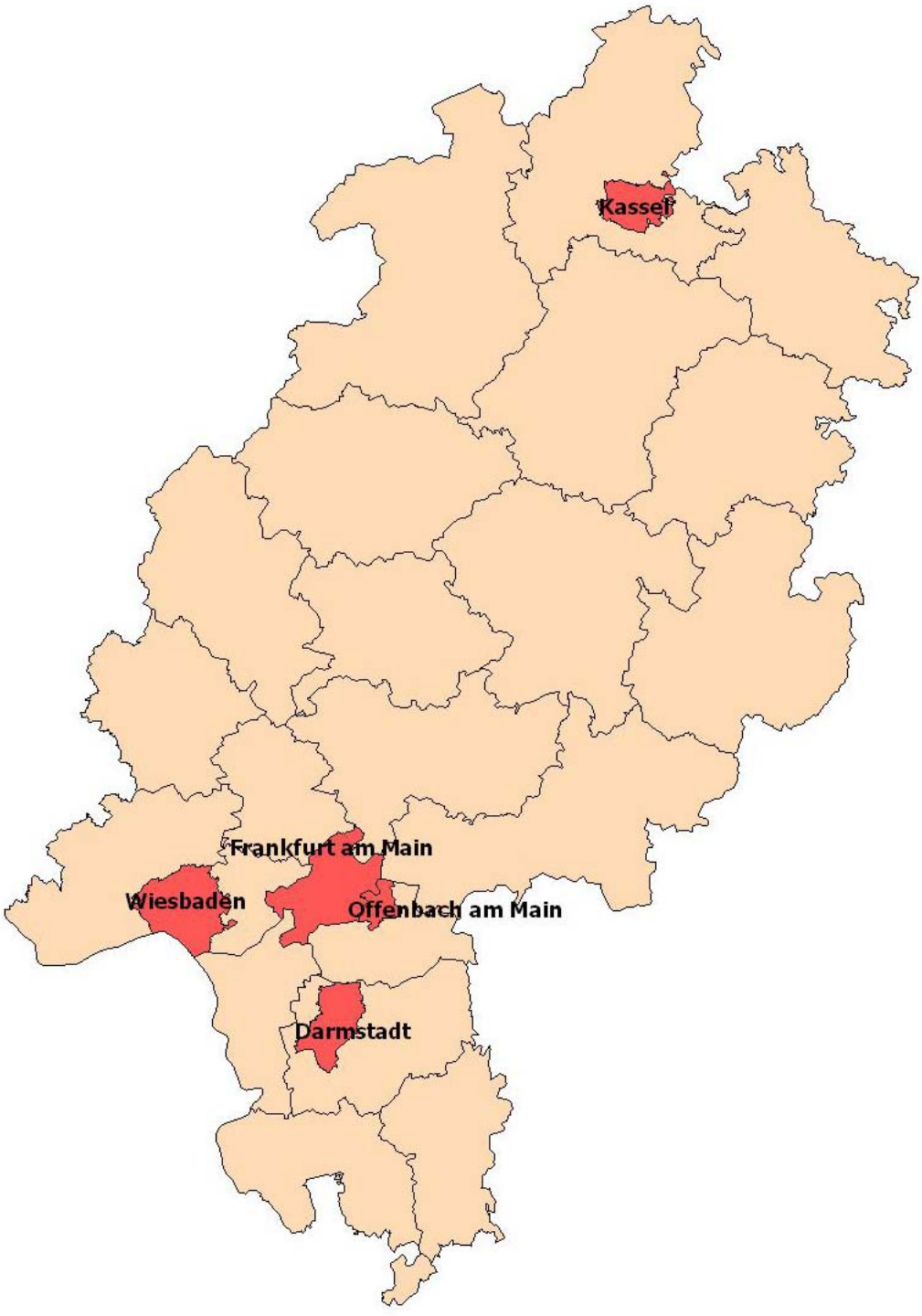
✓	Kriterium erfüllt
○	Kriterium nicht erfüllt
⦸	Kriterium teilweise erfüllt

PRÜFUNGSERGEBNISSE

1. Prüfungsverlauf

1.1 Geprüfte Städte

DARMSTADT, FRANKFURT AM MAIN, KASSEL, OFFENBACH AM MAIN, WIESBADEN



Ansicht 1: „Haushaltsstruktur 2009: Großstädte" – Lage der Städte

1.2 Geprüftes Risiko

Das geprüfte Risiko betrug 18,7 Milliarden € und umfasste die Bilanzsummen der Eröffnungsbilanzen.

1.3 Informationsstand und Prüfungsbeauftragter

Informationsstand:	November 2008 bis März 2010
Prüfungszeitraum:	2004 bis 2008[1]
Zuleitung der Schlussberichte:	30. April 2010
Prüfungsbeauftragter:	BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf

2. Überblick

Doppikumstellung

Die vergleichende Prüfung der Haushaltswirtschaft aller hessischen Großstädte befasste sich in erster Linie mit der Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik. Die Umstellung betraf nicht allein das Rechnungswesen, sondern auch andere Aufgaben vom Haushalts- und Kassenwesen bis hin zur Informationstechnologie.

Bewertung der Haushaltslage

Im Prüfungszeitraum 2004 bis 2008 hatten die Städte gute Einnahmen, so dass positive Rahmenbedingungen für die Konsolidierung der Finanzen vorlagen. Diese Haushaltssituation änderte sich mit Beginn der Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise im Herbst 2008. Deutliche Einnahmerückgänge zeigten sich aber erst im Jahr 2009. Die Städte stehen seitdem vor der schwierigen Herausforderung, ihre Haushalte ausgeglichen zu führen. Keine Aussicht auf einen Haushaltsausgleich hat OFFENBACH AM MAIN, es sei denn die Stadt senkt ihre Standards einschließlich der für Bildung und soziale Sicherung ganz erheblich unter das Niveau ihres Umfelds.

Betätigung

Nicht allein die Haushaltsführung der Kernverwaltung war Gegenstand der Vergleichenden Prüfung, sondern auch der Umfang der ausgegliederten kommunalen Aufgaben. Getragen durch den Gedanken des „Konzerns Stadt" standen für die Überörtliche Prüfung in Folge der weiter gestiegenen Bedeutung der städtischen Beteiligungen zwei Fragen im Raum:

- Wurden die Beteiligungen angemessen im Sinne der gesamtstädtischen Interessen gesteuert?
- Drohen den Städten Risiken aus den Beteiligungen?

Die Fragen betrafen nicht nur die öffentlich viel diskutierten Cross-Border-Leasing-Geschäfte, sondern auch andere Verpflichtungen der Gesellschaften. Aus den Cross-Border-Leasing-Geschäften entstanden den Städten oder ihren Tochterunternehmen im Untersuchungszeitraum keine unmittelbaren finanziellen Nachteile.

Finanzmanagement

Themen wie die Verbesserung der Liquiditätsplanung auch unter Einbeziehung der städtischen Beteiligungen und der Umgang mit innovativen Finanzprodukten beschäftigen die Städte. Spekulation ist nicht die Aufgabe der Städte. Riskante Spekulationsgeschäfte bergen – bei nicht annahmegemäßer Entwicklung – die Gefahr von Verlusten in sich. Die Prüfung zeigte, dass der Sicherungszweck in Einzelfällen nicht vorlag.

Die Prüfung machte klar, dass die Städte mit der Entscheidung für die Doppik ein bestimmtes Rechnungslegungssystem wählten. Die Wahl selbst bedeutet eine Instrumentenentscheidung mit langfristiger Wirkung auf die kommunalen Haushalte.

[1] Die örtlichen Erhebungen fanden im Frühjahr und Sommer 2009 statt. Damit konnten die Ergebnisse des Haushaltsjahres 2009 nicht in diese Haushaltsstrukturprüfung einfließen.

Gleichwohl kann die Instrumentenentscheidung politische Schwerpunktentscheidungen nicht ersetzen. Die Einführung der Doppik verlangte nicht nur Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden. Sie wird zudem nachhaltige und zugleich positive Wirkungen auf die gesamte Verwaltung haben. Auch wenn es den Städten nicht in allen Fällen gelang, ihre Jahresabschlüsse zeitnah aufzustellen, so war zu konstatieren, dass sie den Umstellungsprozess erfolgreich bewältigten. Die Zukunft wird zeigen, wie die gestiegene Transparenz auf kommunale Entscheidungen wirkt und ob sie hilft, stabilen kommunalen Haushalten näher zu kommen.

Die zuständige Fachabteilung des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport hatte Gelegenheit, sich vor Drucklegung innerhalb einer Frist von vier Wochen zu dem Zusammenfassenden Bericht zu äußern.

3. Umstellung der Haushaltswirtschaft auf die Doppik

3.1 Leitsätze

Die Großstädte kamen ihrer Vorbildfunktion für die anderen hessischen kommunalen Körperschaften nach. Sie stellten ihre Haushaltswirtschaft frühzeitig auf die Doppik um. Allerdings gelang es ihnen nicht, die Eröffnungsbilanzen fristgerecht aufzustellen.	Seite 6
Die Eröffnungsbilanzen zeigen erstmals, namentlich im Hinblick auf die Ansatz- und Bewertungsvorschriften, ein klares Bild der städtischen Vermögens- und Finanzlage.	Seite 10
Auch wenn sich der Gesetzgeber bewusst für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Grundlage der Bewertung der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz entschied, griffen die Städte vielfach auf Erfahrungswerte zurück.	Seite 12 ff.
Die Städte wendeten in Abhängigkeit vom Zeitpunkt, zu dem sie mit der Wertermittlung begannen, verschiedene Bilanzierungsmethoden an. Dabei suchten sie pragmatische Lösungen und nahmen Ungenauigkeiten in Kauf. Die Vereinfachungen verzerren in Einzelfällen das Bild der Vermögens- und Finanzlage.	Seiten 8, 12 ff.,
Ungenauigkeiten in der Eröffnungsbilanz werden bei einzelnen Bilanzposten im Zeitablauf durch Zu- und Abgänge ausgeglichen. Ungenaue Bilanzansätze des nicht abnutzbaren Anlagevermögens bleiben hingegen dauerhaft in der Bilanz.	Seiten 12 ff., 39 ff.
Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz beeinflussen den Haushaltsausgleich künftiger Jahre. Weichen beim abnutzbaren Anlagevermögen die gewählten von den tatsächlichen Nutzungsdauern ab, wird der Ressourcenverbrauch nicht periodengerecht erfasst.	Seiten 16, 39 ff.
Die Anteile an Sparkassen stellen in den meisten Städten einen wesentlichen Posten der Bilanz dar. Gleichwohl ist die Bilanzierung dieser Anteile derzeit nicht geregelt. Die Städte gingen bei der Bilanzierung unterschiedlich vor.	Seite 22 ff.
Den überwiegenden Teil kommunaler Aufgaben erledigen nach dem HGB bilanzierende Gesellschaften. Die Ausgliederungsquote der Beschäftigten erhöhte sich zwischen 2004 bis 2007 von 57 Prozent auf 61 Prozent.	Seite 43
Nach Auffassung der Überörtlichen Prüfung sollten die für die staatliche Doppik erlaubten, vom Handelsrecht abweichenden Regelungen nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig sein. Überwiegen die Ausnahmefälle, wird – wegen des materiellen Übergewichts der ausgegliederten, nach Handelsrecht bilanzierenden Gesellschaften – die Zusammenführung des von der GemHVO-Doppik beherrschten kommunalen Jahresabschlusses mit den handelsrechtlichen Abschlüssen im Gesamtabschluss kaum zweckgerecht möglich sein.	Seite 51
Für die GemHVO-Doppik empfiehlt sich eine konsequente Bindung an die handelsrechtlichen Vorschriften.	Seite 51

3.2 Einführung

Die Haushaltswirtschaft der Kommunen war spätestens zum 1. Januar 2009[2] nach den Grundsätzen der Verwaltungsbuchführung (erweiterte Kameralistik) oder nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (Doppik) zu führen (§ 92 Absatz 3 HGO[3]). Alle hessischen Großstädte entschieden sich für die Umstellung auf die Doppik und erstellten ihre Eröffnungsbilanz deutlich vor dem 1. Januar 2009. Die Großstädte sind damit ihrer Vorbildfunktion nachgekommen. Die Zeitpunkte der Umstellung gibt Ansicht 2 wieder.

Umstellungszeitpunkte auf die Doppik		
Jahr	Zahl	Städte
2006	1	Kassel
2007	2	Frankfurt am Main, Wiesbaden
2008	2	Darmstadt, Offenbach am Main
Quelle: eigene Erhebungen		

Ansicht 2: Umstellungszeitpunkte auf die Doppik

Alle hessischen Großstädte hatten sich früh für die Doppik entschieden. Zu diesen Zeitpunkten gab es noch keine gesetzlichen Grundlagen und Verwaltungsvorschriften; auch war die Software nicht ausgereift. Ansicht 3 zeigt die Zeitpunkte der Veröffentlichungen der maßgeblichen Vorschriften zum Gemeindewirtschaftsrecht.

Maßgebliche Vorschriften zum Gemeindewirtschaftsrecht		
Jahr	Vorschriften	Regelungsinhalt
2003	Sonderregelungen	Sonderregelungen zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz für Gemeinden und Gemeindeverbände in Hessen vom 17. Dezember 2003[4]. Die Sonderregelungen wurden von drei hessischen Kommunen unter Federführung des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport entwickelt und dienten als Grundlage für die Bewertung des Vermögens und der Schulden während der Pilotphase. Sie lagen somit zeitlich vor den Änderungen der HGO und der GemHVO-Doppik vor.
2006	Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO Doppik	Entwurf mit Gesetzesbegründung vom 6. Juli 2004;[5] Gesetz vom 2. April 2006[6]

2 Hessische Gemeindeordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. März 2005, GVBl. I, Seite 142, zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. März 2010, GVBl. I, Seite 119

§ 108 Absatz 3 Satz 1 HGO - Erwerb und Verwaltung von Vermögen, Wertansätze

Die Gemeinde hat zum 1. Januar 2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, in der die Vermögensgegenstände und Schulden mit ihren Werten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen sind.

3 § 92 Absatz 3 HGO – Allgemeine Haushaltsgrundsätze

Die Haushaltswirtschaft ist nach den Grundsätzen der Verwaltungsbuchführung zu führen. In der Hauptsatzung kann bestimmt werden, dass die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung geführt wird. Auf die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Verwaltungsbuchführung sind die Bestimmungen des Zweiten Titels dieses Abschnitts, auf die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung sind die Bestimmungen des Dritten Titels dieses Abschnitts anzuwenden.

4 Sonderregelungen zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz für Gemeinden und Gemeindeverbände in Hessen Stand 17. Dezember 2003, Hessisches Ministerium des Inneren und für Sport IV 61 33 C, Abschlussdokumentation der Projektkommunen der Transferebene Hessen

Maßgebliche Vorschriften zum Gemeindewirtschaftsrecht		
Jahr	Vorschriften	Regelungsinhalt
2006	Entwurf der Verwaltungsvorschriften	Der Entwurf der Verwaltungsvorschriften zur erstmaligen Bewertung und zur Erstellung der Eröffnungsbilanz (zu § 59 GemHVO-Doppik); Stand September 2006
2007	Verwaltungsvorschriften (VV 2007)	Verwaltungsvorschriften vom 20. Februar 2007 zu den §§ 39 bis 43 und 59 GemHVO-Doppik[7]
2008	Verwaltungsvorschriften (VV 2008)	Verwaltungsvorschriften vom 2. Juni 2008 zur GemHVO-Doppik[8]
2009	Erläuterungen zum Kommunalen Verwaltungskontenrahmen	Erläuterungen zum Kommunalen Verwaltungskontenrahmen (Muster 12 der GemHVO-Doppik) vom 19. Juni 2009 (erlKVKR 2009)[9]
2010	Entwurf der Verwaltungsvorschriften (E-VV 2010)	Entwurf der Verwaltungsvorschriften vom 17. Dezember 2009 zu den §§ 53 bis 55 GemHVO-Doppik, Zehnter Abschnitt GemHVO-Doppik (Gesamtabschluss)[10]
Quelle: eigene Darstellung		

Ansicht 3: Veröffentlichung der maßgeblichen Vorschriften zum Gemeindehaushaltsrecht

Die staatliche Doppik hat sich neben den in Ansicht 3 genannten Vorschriften zum Gemeindehaushaltsrecht weiterentwickelt. So wurde im Jahr 2009 der § 7a Haushaltsgrundsätzegesetz[11] verankert, der für die Rechnungslegung der öffentlichen Haushalte eine weitgehende HGB-Konformität vorgibt.

---

5 Gesetzentwurf der Landesregierung für ein Gesetz zur Änderung der Hessischen Gemeindeordnung und anderer Gesetze vom 6. Juli 2004, LT-Drucks. 16/2463

6 Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde mit doppelter Buchführung (Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO Doppik) vom 2. April 2006, GVBl. I, Seite 235

7 Verwaltungsvorschriften zu den §§ 39 bis 43 und 59 GemHVO-Doppik vom 20. Februar 2007, StAnz 2007, Seite 486

8 Verwaltungsvorschriften zur GemHVO-Doppik (ohne Abschnitt 10) vom 14. Mai 2008, StAnz 2008, Seite 1419

9 Reform des Gemeindehaushaltsrechts; Erläuterungen zum Kommunalen Verwaltungskontenrahmen (Muster 12 der GemHVO-Doppik) vom 19. Juni 2009, Hessisches Ministerium des Innern und für Sport, IV 22 – 15 i 01.07

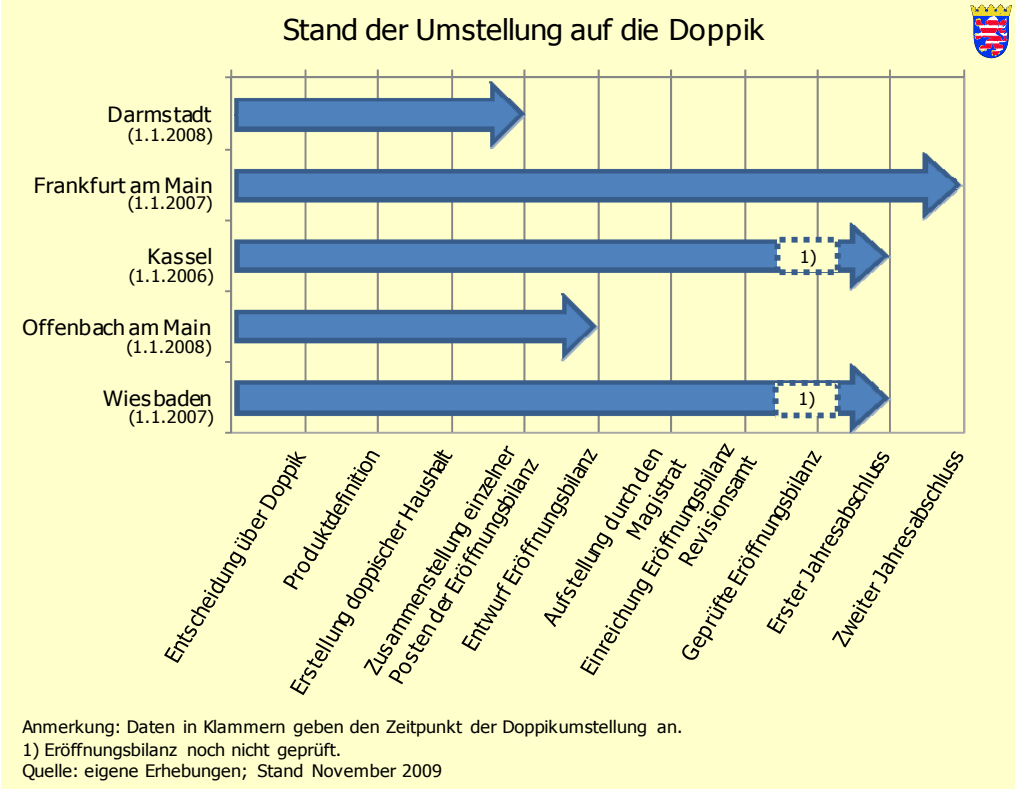
10 Entwurf der Verwaltungsvorschriften vom 17. Dezember 2009 zu den §§ 53 bis 55 GemHVO-Doppik, Zehnter Abschnitt GemHVO-Doppik (Gesamtabschluss), Schreiben vom 17. Dezember 2009, Hessisches Ministerium des Inneren und für Sport, IV 22 – 15 i 01.07

11 § 7a Haushaltsgrundsätzegesetz - Grundsätze der staatlichen Doppik

(1) Die staatliche Doppik folgt den Vorschriften des Ersten und des Zweiten Abschnitts Erster und Zweiter Unterabschnitt des Dritten Buches Handelsgesetzbuch und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung. Dies umfasst insbesondere die Vorschriften zur
1. laufenden Buchführung (materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit),
2. Inventur,
3. Bilanzierung nach den
a) allgemeinen Grundsätzen der Bilanzierung,
b) Gliederungsgrundsätzen für den Jahresabschluss,
c) Grundsätzen der Aktivierung und Passivierung,
d) Grundsätzen der Bewertung in der Eröffnungsbilanz,
e) Grundsätzen der Bewertung in der Abschlussbilanz,
4. Abschlussgliederung.
Maßgeblich sind die Bestimmungen für Kapitalgesellschaften.

(2) Konkretisierungen, insbesondere die Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte, und von Absatz 1 abweichende Regelungen, die aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft erforderlich sind, werden von Bund und Ländern in dem Gremium nach § 49a Absatz 1 erarbeitet.

Die Einführung der Doppik war hochkomplex, weil kaum Erfahrungswerte aus der Praxis bestanden und alle Phasen des Projekts erst entwickelt werden mussten. Ansicht 4 zeigt den Stand der Umstellung auf die Doppik zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen.



Anmerkung: Daten in Klammern geben den Zeitpunkt der Doppikumstellung an.
1) Eröffnungsbilanz noch nicht geprüft.
Quelle: eigene Erhebungen; Stand November 2009

Ansicht 4: Stand der Umstellung auf die Doppik

Wie die anderen hessischen Körperschaften, die vor dem spätesten Zeitpunkt, dem 1. Januar 2009, ihre Haushaltswirtschaft auf die Doppik umstellten, waren die Großstädte gezwungen, nach eigenen Lösungswegen zu suchen. Orientierung boten die Sonderregelungen zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz für Gemeinden und Gemeindeverbände in Hessen vom 17. Dezember 2003, die in Zusammenarbeit mit dem Hessischen Ministerium des Inneren und für Sport und den NKRS-Pilotkommunen entwickelt wurden.[12] Die ersten Entwürfe der Verwaltungsvorschriften wurden zu einem Zeitpunkt veröffentlicht, zu dem die Großstädte ihre Eröffnungsbilanz bereits erstellt hatten (KASSEL) oder mit der Erfassung und Bewertung der Vermögen und Schulden bereits weit fortgeschritten waren (FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN).

Als erste hessische Großstadt stellte KASSEL auf die Doppik um. Zum Eröffnungsbilanzstichtag 1. Januar 2006 lagen noch keine Verwaltungsvorschriften vor. Da auch nicht geregelt war, ob die Sonderregelungen verbindlich gelten sollen, schaltete KASSEL früh das Regierungspräsidium als Kommunalaufsichtsbehörde ein. Die Stadt legte ausführlich zu wesentlichen Bewertungsfragen eine aus ihrer Sicht pragmatische Bewertungskonzeption dar. Das Regierungspräsidium Kassel beurteilte diese Bewertungskonzeption als aufsichtsrechtlich zulässig. Ferner erklärte das Regierungspräsidium gegenüber KASSEL, ihm sei bewusst, dass die Bewertungskonzeption von denen der anderen Großstädte zwar abwiche, dies aber hinzunehmen sei.

DARMSTADT und OFFENBACH AM MAIN führten die Doppik zu einem Zeitpunkt ein, in dem nur Teile der Verwaltungsvorschriften in Kraft waren. Die endgültigen und voll-

[12] Sonderregelungen zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz für Gemeinden und Gemeindeverbände in Hessen Stand 17. Dezember 2003, Hessisches Ministerium des Inneren und für Sport IV 61 33 C, Abschlussdokumentation der Projektkommunen der Transferebene Hessen. Diese dienten den Kommunen als Grundlage für die Bewertung des Vermögens und der Schulden während der Pilotphase. Sie lagen somit zeitlich vor den Änderungen der HGO und der GemHVO-Doppik vor.

ständigen Verwaltungsvorschriften wurden zu einem Zeitpunkt veröffentlicht, als alle Großstädte die Umstellung auf die Doppik vollzogen hatten.

Keine Großstadt stellte fristgerecht die Eröffnungsbilanz zum 30. April des Folgejahres auf.

Beibehaltung angewendeter Bewertungsverfahren

Soweit sich die Städte bei der Vermögensbewertung an den Sonderregelungen orientierten und ihren Prozess der Erfassung und Bewertung zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Verwaltungsvorschriften noch nicht abgeschlossen hatten, konnten sie ihr Bewertungsverfahren beibehalten (Nr. 20 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik)[13]. Damit akzeptierte der Gesetzgeber unterschiedliche Wertermittlungen in den Eröffnungsbilanzen der Kommunen. Mit diesem Schritt ist eine einheitliche Wertermittlung in den hessischen Kommunen von vornherein ausgeschlossen, was sich in den Prüfungserfahrungen der Überörtlichen Prüfung bestätigte.

Fälligkeit von Haushaltssicherungskonzepten

Zu bedenken ist ferner, dass die Bewertungsunterschiede in der Eröffnungsbilanz in der Folge auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auf alle künftigen Jahresabschlüsse ausstrahlen. So werden die unterschiedlichen Bewertungsverfahren mit darüber entscheiden, wann Haushaltssicherungskonzepte fällig sind und welche kommunalaufsichtsrechtlichen Maßnahmen zu ergreifen sind.

Ziel der Umstellung auf die Doppik war, ein zutreffendes Bild der Vermögenslage zu geben. Dieses Ziel des Gesetzgebers wurde aufgrund der unterschiedlichen Vorgehensweisen für wesentliche Bilanzposten, etwa denen der Grundstücke, nicht erreicht. Da Grundstücke nicht planmäßigen Abschreibungen unterliegen, werden sich die Differenzen entgegen der Auffassung des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport[14] nicht herauswachsen.

Gesamtabschluss

Der Jahresabschluss der Gemeinde ist künftig mit den Jahresabschlüssen der Sondervermögen, Unternehmen, Zweckverbände, rechtlich selbständigen Stiftungen und anderer Aufgabenträger mit kaufmännischer Rechnungslegung zusammenzufassen. Die Zusammenfassung darf im ersten und zweiten Jahresabschluss unterbleiben (§ 114s Absatz 5 HGO). Nach Gesetzesänderung vom 24. März 2010 besteht nunmehr die Verpflichtung zur Aufstellung eines zusammengefassten Jahresabschlusses erstmals auf den 31. Dezember 2015.[15] Die Großstädte haben ausreichend Zeit, die notwendigen strategischen Entscheidungen zur Organisation des Gesamtabschlusses zu treffen.

3.3 Eröffnungsbilanzen

Vollständiges Bild der Vermögens- und Finanzlage

Mit den Eröffnungsbilanzen liefern die Städte erstmals ein vollständiges Bild ihrer Vermögens- und Finanzlage. Bei den Ansatz- und Bewertungsvorschriften entschied sich der Gesetzgeber aus Kosten- und Vereinfachungsgründen für die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Zudem stellen die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten die Obergrenze im Handels- und Steuerrecht dar. Nur in den Fällen, in denen der Ansatz von Wiederbeschaffungszeitwerten spezialgesetzlich nicht ausgeschlossen ist (z.B. Kommunalabgabengesetz), soll dieses aus Vereinfachungs-

---

13 Nr. 20 der VV 2008 zu § 59 GemHVO Doppik

Gemeinden (Gv), die sich bei der Vermögensbewertung zur Erstellung der Eröffnungsbilanz am Arbeitspapier der am hessischen Pilotprojekt beteiligten Gemeinden (Gv) orientiert haben und den Prozess zur Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden noch nicht abgeschlossen haben, können im Interesse einer zügigen Fortsetzung des Umstellungsverfahrens auf die Grundsätze der doppelten Buchführung die bisher von ihnen angewandten Bewertungsverfahren beibehalten. Berichtigungen zu Vermögensbewertungen und Ergänzungen bei Vermögensgegenständen und Schulden (z.B. Unterlassung des Ansatzes eines Beteiligungsverhältnisses mit weniger als 20 vom Hundert) können ergebnisneutral noch in der vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Bilanz vorgenommen werden (vgl. § 114o HGO i.V.m. § 108 Absatz 5 HGO).

14 Stellungnahme vom 17. August 2009 zur 124. Vergleichenden Prüfung „Haushaltsstruktur 2008: Kleine Städte" im 19. Zusammenfassenden Bericht, Seite 54 ff., LT-Drucks. 18/939

15 Artikel 3 des Gesetzes zur Änderung des Hessischen Kommunalwahlgesetzes und anderer Gesetze vom 24. März 2010, GVBl. I, Seite 119

gründen ausnahmsweise zulässig sein.[16] In der Prüfung war festzustellen, dass im Städtevergleich die Unterschiede beim Sachanlage- und Finanzanlagevermögen sowie bei den Sonderposten lagen. Die zum Teil deutlichen Unterschiede beruhen auf abweichenden Erfassungs- und Bewertungsmethoden. So setzte FRANKFURT AM MAIN im Gegensatz zu den anderen Städten bei der Bewertung des Grundvermögens Bodenrichtwerte an. Insoweit kam es zu einer zulässigen Durchbrechung des Anschaffungswert-Prinzips, da auf Zeitwerte zurückgegriffen wurde, die auf fiktive Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkte zu indizieren waren. Auch der unterschiedliche Umfang von Ausgliederungen auf städtische Beteiligungsunternehmen war bei der Analyse der Vermögens- und Finanzlagen der Eröffnungsbilanzen zu berücksichtigen. So gliederte DARMSTADT zwar einen Großteil seines Grundvermögens auf einen Eigenbetrieb aus, hielt damit dann das zweithöchste Finanzanlagevermögen.

Die Eröffnungsbilanzen der Städte[17] sind in Anlehnung an die in § 49 GemHVO-Doppik angegebene Reihenfolge für die Gliederung der Posten in Ansicht 5 und Ansicht 6 dargestellt. FRANKFURT AM MAIN hatte mit rund 12.522 Millionen € die höchste Bilanzsumme.

Eröffnungsbilanzen – Aktiva

		Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
		1.1.2008	1.1.2007	1.1.2006	1.1.2008	1.1.2007
1.	Anlagevermögen	1.174 Mio. €	11.818 Mio. €	1.553 Mio. €	832 Mio. €	2.201 Mio. €
1.a	Immaterielle Vermögensgegenstände	20 Mio. €	35 Mio. €	22 Mio. €	5 Mio. €	25 Mio. €
1.b	Sachanlagen	287 Mio. €[1]	9.894 Mio. €	1.023 Mio. €	617 Mio. €	1.324 Mio. €
1.c	Finanzanlagen	867 Mio. €	1.889 Mio. €	508 Mio. €	210 Mio. €	852 Mio. €
2.	Umlaufvermögen	89 Mio. €	668 Mio. €	32 Mio. €	27 Mio. €	180 Mio. €
2.a	Vorräte, einschließlich Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe	0 Mio. €	0 Mio. €	1 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €
2.b	Fertige und unfertige Erzeugnisse, Leistungen und Waren	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	50 Mio. €
2.c	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	66 Mio. €	391 Mio. €	28 Mio. €	14 Mio. €	74 Mio. €
2.d	Flüssige Mittel	23 Mio. €	277 Mio. €	3 Mio. €	13 Mio. €	56 Mio. €
3.	Rechnungsabgrenzungsposten	0 Mio. €	36 Mio. €	6 Mio. €	12 Mio. €	24 Mio. €
	Bilanzsumme Aktiva	1.263 Mio. €	12.522 Mio. €	1.591 Mio. €	871 Mio. €	2.405 Mio. €

1) Darmstadt übertrug nahezu das gesamte Grundvermögen auf einen Eigenbetrieb.
Quelle: Eröffnungsbilanzen der Städte

Ansicht 5: Eröffnungsbilanzen – Aktiva

16 Vergleiche Gesetzesbegründung zur Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO-Doppik, LT-Drucks. 16/2463 vom 6. Juli 2004

17 DARMSTADT hatte zum Prüfungszeitpunkt die Eröffnungsbilanz noch nicht aufgestellt. Die Prüfung bezog sich daher auf eine Zusammenstellung einzelner Posten der Eröffnungsbilanz.

Eröffnungsbilanzen – Passiva						
		Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
		1.1.2008	1.1.2007	1.1.2006	1.1.2008	1.1.2007
1.	Eigenkapital	502 Mio. €	8.287 Mio. €	237 Mio. €	56 Mio. €	1.379 Mio. €
1.a	Netto-Position	493 Mio. €	8.232 Mio. €	229 Mio. €	37 Mio. €	1.295 Mio. €
1.b	Rücklagen und Sonderrücklagen	9 Mio. €	55 Mio. €	8 Mio. €	19 Mio. €	84 Mio. €
1.c	Ergebnisverwendung	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €
2.	Sonderposten	37 Mio. €	1.060 Mio. €	333 Mio. €	109 Mio. €	164 Mio. €
2.a	Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse, -zuweisungen und -beiträge	37 Mio. €	994 Mio. €	333 Mio. €	109 Mio. €	158 Mio. €
2.b	Sonstige Sonderposten	0 Mio. €	66 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	6 Mio. €
3.	Rückstellungen	163 Mio. €	1.303 Mio. €	274 Mio. €	189 Mio. €	402 Mio. €
3.a	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	155 Mio. €	1.177 Mio. €	254 Mio. €	174 Mio. €	387 Mio. €
3.b	Rückstellung für Finanzausgleich und Steuerschuldverhältnisse	1 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €
3.c	Rückstellung für Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien	0 Mio. €	81 Mio. €	0 Mio. €	2 Mio. €	0 Mio. €
3.d	Rückstellung für die Sanierung von Altlasten	0 Mio. €	6 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	4 Mio. €
3.e	Sonstige Rückstellungen	7 Mio. €	38 Mio. €	20 Mio. €	13 Mio. €	11 Mio. €
4.	Verbindlichkeiten	528 Mio. €	1.808 Mio. €	747 Mio. €	517 Mio. €	425 Mio. €
4.a	Anleihen	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €
4.b	Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahme	466 Mio. €	1.365 Mio. €	709 Mio. €	501 Mio. €	366 Mio. €
4.c	Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften	0 Mio. €	51 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	1 Mio. €
4.d	Verbindlichkeiten aus Zuweisungen, Zuschüssen, Transferleistungen und Investitionszuweisungen und -zuschüssen sowie Investitionsbeiträge	3 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	8 Mio. €
4.e	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	8 Mio. €	1 Mio. €	2 Mio. €	0 Mio. €	2 Mio. €
4.f	Verbindlichkeiten aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	3 Mio. €
4.g	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, und Sondervermögen	49 Mio. €	325 Mio. €	0 Mio. €	7 Mio. €	11 Mio. €
4.h	Sonstige Verbindlichkeiten	2 Mio. €	66 Mio. €	36 Mio. €	9 Mio. €	34 Mio. €
5.	Rechnungsabgrenzungsposten	33 Mio. €	65 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	36 Mio. €
	Bilanzsumme Passiva	1.263 Mio. €	12.522 Mio. €	1.591 Mio. €	871 Mio. €	2.405 Mio. €

Quelle: Eröffnungsbilanzen der Städte

Ansicht 6: Eröffnungsbilanzen – Passiva

3.4 Bilanzierung ausgewählter Posten in der Eröffnungsbilanz

3.4.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

In der Eröffnungsbilanz sind die immateriellen Vermögensgegenstände („Konzessionen, Lizenzen und ähnliche Rechte" und „Investitionszuweisungen, –zuschüsse und Investitionsbeiträge") gemäß §§ 114o HGO und 108 Absatz 3 und 4 HGO in Verbindung mit § 59 Absatz 1 GemHVO-Doppik mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden (§ 38 Absatz 3 GemHVO-Doppik). Auf den Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen, die den Betrag von 3.000 € ohne Umsatzsteuer nicht überschritten haben, kann in der Eröffnungsbilanz verzichtet werden (§ 59 Absatz 1 GemHVO-Doppik).

Von der Gemeinde gewährte Investitionszuweisungen, -zuschüsse und Investitionsbeiträge sind als immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren und nach Maßgabe der Erfüllung der Verpflichtung aus dem Zuwendungsverhältnis zeitbezogen aufzulösen (§ 38 Absatz 4 GemHVO-Doppik), wenn sie an einen bestimmten Zweck gebunden sind und unter Geltendmachung eines Rückforderungsanspruchs geleistet werden (Nr. 2 der VV 2008 zu § 38 GemHVO-Doppik). Ausnahmen sind bei Investitionsfördermaßnahmen von untergeordneter Bedeutung zulässig.

Entgegen dem Einzelbewertungsgrundsatz können vereinfacht von der Gemeinde gewährte und aktivierte Investitionszuweisungen und -zuschüsse jährlich mit einem Zehntel abgeschrieben werden, wenn die Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstands für die Gemeinde zu aufwendig wäre (§ 43 Absatz 5 GemHVO-Doppik).

Vorgehen der Städte

Der Bilanzposten „Konzessionen, Lizenzen und ähnliche Rechte" umfasst im Wesentlichen Software. Einheitlich wurde zu Anschaffungskosten bewertet.

Ansicht 7 zeigt, dass sich bei den gewährten Investitionszuweisungen, -zuschüssen und Investitionsbeiträgen[18] Unterschiede bezogen auf den Zeitraum der Erfassung ergaben.

Bilanzierung von gewährten Investitionszuschüssen

	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Auswertung bezogen auf Zeitraum vor dem Eröffnungsbilanzstichtag	15 Jahre	10 Jahre	8 Jahre	10 Jahre	10 Jahre

Quelle: eigene Erhebungen

Ansicht 7: Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen

KASSEL nahm für die Erfassung der gewährten Investitionszuschüsse Auswertungen bezogen auf acht Jahre vor dem Eröffnungsbilanzstichtag vor. FRANKFURT AM MAIN, WIESBADEN sowie OFFENBACH AM MAIN erfassten einen zehnjährigen Zeitraum vor dem Eröffnungsbilanzstichtag. DARMSTADT dagegen legte eine Auswertung der letzten 15 Jahre vor dem Eröffnungsbilanzstichtag zugrunde. Die Auswertungen basierten auf den einschlägigen kameralen Ausgaben der Vermögenshaushalte im Betrachtungszeitraum. Die fortgeschriebenen Anschaffungskosten ermittelten die Städte unter Berücksichtigung einer linearen Abnutzung bis zum Eröffnungsbilanzstichtag und setzten die so ermittelten Restbuchwerte an.

Analyse

Bilanzierung mit Ungenauigkeiten

Die Großstädte betrachteten für die Erfassung der gewährten Investitionszuschüsse einen Zeitraum von 8, 10 oder 15 Jahren. Dieses Vorgehen lässt sich nicht aus dem Wortlaut der Vereinfachungsvorschrift über die Investitionszuweisungen und -zuschüsse (§ 43 Absatz 5 GemHVO-Doppik) ableiten, weil sich diese auf die Folgebewertung, nicht aber auf den erstmaligen Wertansatz in der Eröffnungsbilanz bezieht. Die Überörtliche Prüfung sah es als zweckmäßig an, dass die Großstädte aus Vereinfachungsgründen den Wertansatz von den Ausgaben in den Vermögenshaushalten ableiteten, auch wenn dieses Vorgehen dem Grundsatz der Einzelbewertung widerspricht (§ 40 Nr. 2 GemHVO-Doppik).

[18] Der Begriff Investitionszuschüsse wird im Folgenden als Oberbegriff für die in § 38 Absatz 4 GemHVO-Doppik aufgeführten Bezeichnungen „Investitionszuweisungen, -zuschüsse und Investitionsbeiträge verwendet.

3.4.2 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Sämtliche Vermögensgegenstände sind einzeln zu bewerten (§ 40 Satz 1 Nr. 2 GemHVO-Doppik). In der Eröffnungsbilanz sind Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (§ 114o in Verbindung mit § 108 Absatz 3 und 4 HGO in Verbindung mit § 59 Absatz 1 GemHVO-Doppik). Beim Ansatz von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens, die vor dem Stichtag für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt worden sind und für die die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, darf von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgewichen werden (§ 59 Absatz 2 Satz 1 GemHVO-Doppik). In diesem Fall sind die den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechenden Erfahrungswerte anzusetzen (§ 59 Absatz 2 Satz 2 GemHVO-Doppik).

Bei Grundstücken stellen Bodenrichtwerte Erfahrungswerte dar (Nr. 5.4 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik), mit denen Grundstücke dann anzusetzen sind, wenn sich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unvertretbar hohem Aufwand ermitteln lassen. Zur Vereinfachung der Rückindizierung sind die Bodenrichtwerte zum 31. Dezember 2003 anzusetzen. Liegen zu diesem Zeitpunkt keine Bodenrichtwerte vor, sind diejenigen Werte anzuwenden, deren Erhebungsstichtag diesem Stichtag zeitlich am nächsten liegt (Nr. 7.2 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Bestehen Nutzungs-, Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen, die den Grundstückswert nach allgemeiner Verkehrsauffassung beeinträchtigen, so sind sie wertmindernd zu berücksichtigen (Nr. 7.3 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Die Sonderregelungen sahen für Grundstücke im Gemeingebrauch weitere Vereinfachungen vor. So waren Flächen von Straßen, Wegen und Plätzen mit dem niedrigsten Bodenrichtwert zu bewerten, der für unbebaute Grundstücke außerhalb der geschlossenen Bebauung[19] einer Kommune anzusetzen war (Tz. 9.2 letzter Absatz der Sonderregelungen).

Vorgehen der Städte

Abweichen vom Anschaffungswert-Prinzip

Ansicht 8 zeigt, dass die Städte bei der Bilanzierung von Grundstücken unterschiedliche Bewertungsverfahren anwendeten.

Bilanzierung der Grundstücke					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Anschaffungs- oder Herstellungskosten	✓	○	○	○	○
Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 5 Jahre vor dem Eröffnungsbilanzstichtag	○	○	○	✓	○
Bodenrichtwerte	✓	✓	○	✓	✓
Erfahrungswerte[1]	✓	✓	○	✓	✓
Pauschales Bewertungsverfahren	○	○	✓	○	○
Abwertung für Nutzungs-, Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen	○	✓	○	○	✓

1) Durchschnittliche Werte für Grundstücke bestimmter Kategorien
Quelle: eigene Erhebungen

Ansicht 8: Bilanzierung der Grundstücke

Die Städte bewerteten ihre Grundstücke regelmäßig nicht mit historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieses Abweichen vom Anschaffungswert-Prinzip ist rechtmäßig, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unvertretbarem Aufwand hätten ermittelt werden können (§ 59 Absatz 2 Satz 1 GemHVO-Doppik).[20] Die Städte wiesen nur teilweise die Unmöglichkeit der Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach.

DARMSTADT gründete zum 1. Januar 2008 einen Eigenbetrieb, dem sämtliches Grundvermögen mit Ausnahme des Waldes, der öffentlichen Straßen, der öffentlichen Park-

19 So war für ortsdurchfahrende Kreisstraßen der maximale Bodenrichtwert der nicht ortsgebundenen Grundstücke der jeweiligen Kreisstraße anzusetzen.

20 So auch Tz. 9.2 der Sonderregelungen. Das Abweichen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist dann möglich, wenn sich „keine historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten mit vertretbarem Aufwand ermitteln lassen".

und Grünanlagen und der Immobilien, die den anderen Eigenbetrieben oder den Betrieben gewerblicher Art als Vermögen zugeordnet sind, übertragen wurde. DARMSTADT setzte hinsichtlich der Grundstücke der Betriebe gewerblicher Art die fortgeschriebenen steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten an. Die Stadt bewertete ihre verbleibenden Grundstücke mit Bodenrichtwerten oder Erinnerungswerten in Abhängigkeit von Grundstückskategorien.

FRANKFURT AM MAIN bewertete die Grundstücke nach den Bodenrichtwerten zum 31. Dezember 2006. Lagen keine Bodenrichtwerte vor, wurde die Bewertung mittels Bodeneckwerten (Bodenrichtwerte der umliegenden Grundstücke) oder Durchschnittswerten nach Grundstückskategorien vorgenommen. Grundstücke des Infrastrukturvermögens (einschließlich Straßengrundstücke) wurden auf 30,00 Prozent, mit Erbbaurechten belastete Grundstücke auf 18,85 Prozent des Bodenrichtwerts abgewertet.

KASSEL bewertete die bebauten Grundstücke pauschal mit 15 Prozent des Gebäudewerts (Bruttoherstellungskosten). Die Stadt bezog sich auf ein Konzept zur Gebäudewirtschaft, das für diesen pauschalen Prozentsatz keine Herleitung enthielt. Die Grundstücksgröße ging nicht in die Bewertung der bebauten Grundstücke ein.

OFFENBACH AM MAIN bewertete seine Grundstücke mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sofern sie nach dem 31. Dezember 2003 angeschafft wurden. Davor angeschaffte Grundstücke wurden nach Bodenrichtwerten zum 1. Januar 2005 bewertet. Lagen keine Bodenrichtwerte vor, basierte die Bewertung auf den niedrigsten Bodenrichtwert der umliegenden Grundstücke (Tz. 9.2 der Sonderregelungen), oder auf Durchschnittswerten nach Grundstückskategorien.

WIESBADEN wählte für die Bewertung seiner Grundstücke Bodenrichtwerte oder Erfahrungswerte der städtischen Bewertungsstelle. Kommunal genutzte Grundstücke wurden als Gemeinbedarfsflächen mit zwei Dritteln des niedrigsten Bodenrichtwerts der umliegenden bebauten Grundstücke bewertet.

Analyse

Zum Eröffnungsbilanzstichtag ergaben sich folgende Wertansätze der Grundstücke (Ansicht 9):

Wertansätze der Grundstücke					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Bilanzwert	50,2 Mio. €	6.978,6 Mio. €	59,4 Mio. €	331,6 Mio. €	496,7 Mio. €
Grundstücksfläche	15,3 Mio. m²	115,0 Mio. m²	8,6 Mio. m²	7,5 Mio. m²	n.d.
Durchschnittlicher Wertansatz je Quadratmeter	3,28 €/m²	60,69 €/m²	6,91 €/m²	44,00 €/m²	○

n.d. = nicht dokumentiert
Quelle: eigene Erhebungen, Eröffnungsbilanzen und Angaben der Städte

Ansicht 9: Wertansätze der Grundstücke

Der durchschnittliche Wertansatz der Grundstücke variiert deutlich zwischen 3,28 € je Quadratmeter und 60,69 € je Quadratmeter. Die Differenzen liegen zum einen an unterschiedlichen Bewertungsverfahren und zum anderen an den unterschiedlichen Grundstückskategorien.

KASSEL teilte die Bewertungskonzeption für bebaute Grundstücke dem Regierungspräsidium Kassel mit. Das Regierungspräsidium hielt diese aus aufsichtsrechtlicher Sicht für zulässig[21]. Nach Auffassung der Überörtlichen Prüfung ist der gewählte Wertansatz für den Grund und Boden von 15 Prozent ausgehend von den Bruttoherstellungskosten der Gebäude nicht sachgerecht, und er entspricht nicht den gemeinderechtlichen Vorschriften. Ferner besteht prinzipiell kein Zusammenhang zwischen dem Gebäudewert und dem Wert des zugehörigen Grundstücks.

[21] Schreiben des Regierungspräsidiums Kassel vom 9. Februar 2007

Straßengrundstücke

Besonders deutliche Bewertungsunterschiede traten bei der Bewertung von Straßengrundstücken auf. FRANKFURT AM MAIN setzte durchgängig aktuelle Bodenrichtwerte unter Berücksichtigung von Bewertungsabschlägen an. Im Durchschnitt ergab sich ein Wertansatz von 210,72 € je Quadratmeter. KASSEL hatte eine durchschnittlichen Wertansatz für die Straßengrundstücke von 17,90 € je Quadratmeter.

DARMSTADT, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN bewerteten die Straßengrundstücke in einer Bandbreite von 1,00 € bis 3,00 € je Quadratmeter. Diese pauschalierte Bewertung beruhte auf der Anwendung der Sonderregelungen. Die Grundstücksflächen für „Straßen, Wege, Plätze" als Grundstücke im Gemeingebrauch sind mit dem niedrigsten Bodenrichtwert zu bewerten, der für unbebaute Grundstücke außerhalb der geschlossenen Bebauung einer Stadt anzusetzen ist. Dieser lag bei 1,00 € bis 3,00 € je Quadratmeter. Die Städte begründeten ihre vorsichtige Bewertung mit einer eingeschränkten Veräußerungsmöglichkeit des Grund und Bodens der Straßenflächen.

Demgegenüber sehen die Verwaltungsvorschriften grundsätzlich den Ansatz von Bodenrichtwerten von Grundstücken vor (Nr. 7.2 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik). Maßgeblich sind danach die Bodenrichtwerte der bestehenden örtlichen Lage unter Berücksichtigung angemessener Abschläge für Nutzungs-, Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen, die den Grundstückswert nach allgemeiner Verkehrsauffassung beeinträchtigen (Nr. 7.3 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik). Vor diesem Hintergrund ist die pauschalierte Bewertung von DARMSTADT, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN wegen ihrer Undifferenziertheit wenig sachgerecht, die Beibehaltung der angewendeten Bewertungsverfahren nach den Sonderregelungen jedoch zulässig (Nr. 20 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

3.4.3 Gebäude und andere Bauten

Gebäude und andere Bauten, die innerhalb von fünf Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag hergestellt oder angeschafft wurden, sind zu ihren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ein Wertabschlag für zwischenzeitliche Nutzung wird im Wege der linearen Abschreibung ermittelt (Nr. 8.3 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Für Gebäude und andere Bauten, die mehr als fünf Jahre vor dem Eröffnungsbilanzstichtag hergestellt oder angeschafft wurden und deren tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit vertretbarem Aufwand nicht ermittelbar sind, können für die Bewertung Normalherstellungskosten, Versicherungswerte oder Gutachten als Grundlage für eine sachgerechte Schätzung verwendet werden. Das Abweichen vom Anschaffungskostenwert-Prinzip und von der gewählten Bewertungsmethode ist im Anhang zur Eröffnungsbilanz zu erläutern. Die ermittelten Werte sind auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zu indizieren (Nr. 8.4 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Neben dem eigentlichen Bewertungsverfahren für die Vermögensgegenstände hat die Festlegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern eine große Bedeutung für die Darstellung der Vermögens- und Finanzlage der Kommune. Die Nutzungsdauern sind nach den örtlichen Verhältnissen – mithin betriebsgewöhnlich – zu bestimmen (§ 43 Absatz 1 GemHVO-Doppik). Das Land Hessen traf keine Vorgaben, so durch Abschreibungstabellen.

Vorgehen der Städte

Ansicht 10 zeigt die unterschiedliche Vorgehensweise der Städte bei der Bilanzierung und Wertermittlung der Gebäude und anderer Bauten.

Bilanzierung von Bauten					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
mit Berücksichtigung der Fünf-Jahres-Frist					
Anschaffungskosten	✓	○	○	✓	✓
Herstellungskosten	✓	○	○	✓	✓
Berücksichtigung des Wertabschlags	✓	○	○	✓	✓
Nach Fünf-Jahres-Frist zu Normalherstellungskosten	✓	○	○	✓	✓
ohne Berücksichtigung der Fünf-Jahres-Frist					
Normalherstellungskosten	○	✓	○	○	○
Versicherungswerte	○	○	✓	○	○
Abschreibungen					
Abschreibungsdauer	○[1]	20 – 80 Jahre	80 Jahre	20 – 80 Jahre	20 – 80 Jahre
Abschreibungsmethode	linear	linear	linear	linear	linear
Prüfung der richtigen Abschreibungsdauer	○	○	○	○	○

1) Die Erfassung des Bilanzpostens und die Festlegung der Nutzungsdauern waren noch nicht abgeschlossen.
Quelle: eigene Erhebungen

Ansicht 10: Bilanzierung von Bauten

DARMSTADT, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN setzten Gebäude und andere Bauten, die innerhalb der Frist von fünf Jahren vor dem Erstellungstag der Eröffnungsbilanz hergestellt oder angeschafft wurden, mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung eines Wertabschlags für die zwischenzeitliche Nutzung an. Gebäude und andere Bauten, die mehr als fünf Jahre vor dem Erstellungstag der Eröffnungsbilanz hergestellt oder angeschafft wurden, wurden zu Normalherstellungskosten bewertet. Anhand der unterstellten Gesamtnutzungsdauern und geschätzten Restnutzungsdauern wurde ein fiktives Baujahr ermittelt. Die Herstellungskosten wurden durch Rückindizierung auf die Preisverhältnisse des fiktiven Baujahrs ermittelt. FRANKFURT AM MAIN bewertete sämtliche Gebäude und andere Bauten mit Normalherstellungskosten unter Berücksichtigung eines Wertabschlags für die zwischenzeitliche Nutzung. Die Städte unterstellten Nutzungsdauern von 20 bis 80 Jahren für Gebäude. Die Abschreibungen wurden linear seit dem (fiktiven) Baujahr vorgenommen. KASSEL bewertete die Gebäude mit Versicherungswerten abzüglich eines pauschalen Wertabschlags von 15 Prozent. Die Nutzungsdauern der Gebäude wurde in KASSEL einheitlich auf 80 Jahre festgelegt. Ob eine Gebäudenutzung bis zu 80 Jahren anhand der Erfahrungen der Vergangenheit realistisch und sachgerecht ist, wurde von den Städten nicht geprüft.

Analyse

Die angewendeten Bewertungsverfahren führten zu keinen wesentlichen Beanstandungen. Die Überörtliche Prüfung hält es jedoch nicht für sachgerecht, dass die Städte bei der Bewertung der Gebäude Nutzungsdauern zugrunde legten, die sich nicht aus den Erfahrungen vorangegangener Jahre, etwa aus den Investitionen in den kameralen Vermögenshaushalten, ableiten lassen.

Nutzungsdauern

Ansicht 11 stellt die von den Städten festgelegten oder geplanten Nutzungsdauern für wesentliche abnutzbare Vermögensgegenstände gegenüber.

Nutzungsdauern für Gebäude					
	Darmstadt	Frankfurt	Offenbach	Kassel	Wiesbaden
Bürogebäude (massiv)	i.B.	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre
Sporthallen (massiv)	i.B.	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre
Schulgebäude (massiv)	i.B.	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre
Kindergartengebäude (massiv)	i.B.	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre
Verwaltungs- und Wohngebäude (massiv)	i.B.	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre
Straßen (Beton)	i.B.	40 Jahre	40 Jahre	40 Jahre	40 Jahre
Brücken (Stahl)	80 Jahre	70 Jahre	70 Jahre	70 Jahre	70 Jahre
Brücken (Mauer oder Beton)	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre	80 Jahre

i.B. = Eröffnungsbilanz in Bearbeitung
Quelle: eigene Erhebungen, Eröffnungsbilanzen der Städte, Stand: Dezember 2009

Ansicht 11: Nutzungsdauern für Gebäude

Die Städte unterstellten mitunter lange Nutzungsdauern, die nicht mit Erfahrungswerten belegt wurden. Lange Nutzungsdauern führen zu hohen Vermögenswerten in den Eröffnungsbilanzen und zu geringen Jahresabschreibungen in den Ergebnisrechnungen. Es besteht die Gefahr, dass Buchverluste die Ergebnisrechnungen belasten, wenn der Vermögensgegenstand vor Ablauf der angenommenen Restnutzungsdauer abgängig ist. Werden kurze Nutzungsdauern festgelegt, so ergeben sich niedrige Vermögenswerte in den Eröffnungsbilanzen und hohe Jahresabschreibungen in den Ergebnisrechnungen. Hierbei wird das Vermögen vorsichtig bewertet. Hohe Jahresabschreibungen belasten die Ergebnisrechnungen und erschweren deren Ausgleich.

Die Nutzungsdauern der Gebäude sind einzelfallbezogen zu schätzen. Nutzungsdauern von 30 bis maximal 50 Jahre, abhängig von Beschaffenheit und Nutzungsart, erscheinen der Überörtlichen Prüfung grundsätzlich sachgerecht.

3.4.4 Straßen-Infrastrukturvermögen

Das Straßen-Infrastrukturvermögen ist in der Eröffnungsbilanz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (§ 114o in Verbindung mit § 108 Absatz 3 und 4 HGO in Verbindung mit § 59 Absatz 1 GemHVO-Doppik).

Hiervon darf für solche Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens abgewichen werden, die vor dem Stichtag für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt worden sind und für die die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können (§ 59 Absatz 2 Satz 1 GemHVO-Doppik). In diesem Fall sind die den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechenden Erfahrungswerte anzusetzen (§ 59 Absatz 2 Satz 2 GemHVO-Doppik).

Sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Straßen der Gemeinde mit vertretbarem Aufwand nicht ermittelbar, können alle Straßen mit einem vereinfachten Durchschnittswert in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden. Dieser Wert wird aus der Summe aller investiven Ausgaben für den Straßenbau der letzten 30 Jahre vor dem Bilanzstichtag ermittelt. Der dreißigjährige Summenwert ist mit dem Faktor 0,5 zu multiplizieren. Der so berechnete vereinfachte Durchschnittswert ist als eine Gesamtanlage (so „Straßenbestand alt") in der Eröffnungsbilanz zu aktivieren und auf eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren zu verteilen. Rückindizierung und Buchung von Anlagenabgängen während der Restnutzungsdauer finden bei dieser Methode nicht statt (Nr. 8.6 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Bei der erstmaligen Bewertung des Straßen- und Infrastrukturvermögens können auch das vom Land Hessen angewendete Bewertungsverfahren entsprechend oder andere Bewertungsverfahren, die auf einem sachgerechten Maßstab basieren (z.B. Bewertung nach Schadenszustandsklassen), verwendet werden. Die ermittelten Werte sind auf den Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt zu indizieren (Nr. 8.6 letzter Absatz der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Jede Straße ist einzeln zu bewerten (§ 40 Satz 1 Nr. 2 GemHVO-Doppik). Von einer getrennten Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Straßendecke und Aufbauten (Beschilderung, Schutzplanken, etc.) kann abgesehen werden (Nr. 8.6 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Vorgehen der Städte

Bewertungs-spielräume in Anspruch genommen

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten konnten die Großstädte angabegemäß nicht ermitteln. Alle Städte machten unter Berücksichtigung des § 59 Absatz 2 Satz 2 GemHVO-Doppik in ihrer Eröffnungsbilanz von der Möglichkeit Gebrauch, Erfahrungswerte anzusetzen, die den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprachen. Ansicht 12 zeigt das unterschiedliche Vorgehen der Städte bei der Ermittlung von Erfahrungswerten.

Bilanzierung von Straßen-Infrastrukturvermögen					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Vereinfachter Durchschnittswert	✓	○	○	○	○
Erfahrungswerte mit unterschiedlichen Ausprägungen					
Pauschaler Quadratmeterpreis	○	○	✓	✓	○
Einheitlicher Rückindizierungsfaktor	○	○	○	✓	○
Individueller Rückindizierungsfaktor	○	✓	○	○	✓
Unterteilung in Zustandsklassen	○	✓	✓	○	✓
Restnutzungsdauer	○	✓	✓	○	✓
Unterteilung in Bauklassen	○	✓	○	○	✓
Schätzung des Herstellungszeitpunkts	○	✓	○	○	✓
Ermittlung aktueller Herstellungskosten	○	✓	○	○	✓
Quelle: eigene Erhebungen					

Ansicht 12: Bilanzierung von Straßen-Infrastrukturvermögen

DARMSTADT bewertete das Straßen-Infrastrukturvermögen mit dem vereinfachten Durchschnittswert.

OFFENBACH AM MAIN ermittelte zunächst einen pauschalen Quadratmeterpreis für die Straßenfläche. Ausgehend von dieser Bewertungsgrundlage wurde die gesamte Straßenfläche mit einem einheitlichen Rückindizierungsfaktor auf einen fiktiven Herstellungszeitpunkt bezogen. Der pauschale Quadratmeterpreis berücksichtigte jedoch weder Bau- noch Zustandsklassen. Der einheitliche Rückindizierungsfaktor unterstellte zudem eine identische Nutzungsdauer aller Straßen. Da OFFENBACH AM MAIN erkannte, dass seine pauschalierte Bewertung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprach, begann die Stadt während des Prüfungsverfahrens mit einer vollständigen Neubewertung des Straßen-Infrastrukturvermögens.

KASSEL setzte für alle Straßenflächen einen einheitlichen Quadratmeterpreis an. Ausgehend von dem heutigen Straßenzustand wurden Zustandsklassen gebildet. Unter Berücksichtigung von Zustandsklassen[22] und einheitlichen Nutzungsdauern wurden Restnutzungsdauern geschätzt. KASSEL nahm keine Rückindizierung vor, so dass das Verfahren im Ergebnis zu einer Bewertung nach aktuellen Zeitwerten führte.

Differenzierter gingen WIESBADEN und FRANKFURT AM MAIN vor. Beide Städte unterteilten im ersten Schritt die Straßen(-abschnitte) in Bauklassen. Für jede Bauklasse wurden aktuelle Herstellungskosten ermittelt. Die Städte legten dann für die einzelnen Straßen(-abschnitte) Nutzungsdauern fest, die aus Erfahrungen der Vergangenheit abgeleitet wurden. In einem weiteren Schritt bestimmte WIESBADEN durch Akteneinsicht einen fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt, in dem der (Erst-)Her-

[22] So entsprach Zustand „eins" einem guten Zustand und wurde mit 100 Prozent bewertet; Zustand „sechs" entsprach einem schlechten Zustand und wurde mit null Prozent bewertet.

stellungszeitpunkt der umliegenden Bebauung herangezogen oder geschätzt wurde. Die Stadt berücksichtigte aktuelle Straßenzustände. Auf der Grundlage des ermittelten oder geschätzten (fiktiven) Herstellungszeitpunkts und unter Berücksichtigung vorher festgelegter Nutzungsdauern legte WIESBADEN die (rückindizierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten und deren Restbuchwerte zum Eröffnungsbilanzstichtag fest.

FRANKFURT AM MAIN ging von den aktuellen Herstellungskosten je Bauklasse aus, nahm Abschläge unter Berücksichtigung des aktuellen Zustands vor und ermittelte so die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dann ordnete FRANKFURT AM MAIN die Straßen in verschiedene Zustandsklassen ein und bestimmte die Restnutzungsdauern, die wiederum die Ermittlung fiktiver Herstellungszeitpunkte zuließen. Die aktuellen Herstellungskosten konnten so auf die fiktiven Herstellungszeitpunkte rückindiziert und der Restbuchwert zum Eröffnungsbilanzstichtag ermittelt werden.

Analyse

Auch wenn der Gesetzgeber die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Grundlage der Bewertung von Vermögensgegenständen in der Eröffnungsbilanz nennt[23], so zeigte die Prüfung gerade bei den zahlreichen Positionen des Straßen-Infrastrukturvermögens der Großstädte, dass die Ermittlung tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten an Grenzen stößt. Die Großstädte konnten auch nicht durch das Heranziehen kameraler Ausgaben des Vermögenshaushalts die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen bestimmen. Die investiven Ausgaben für das Straßen-Infrastrukturvermögen (Bundes-, Landes-, Kreis- und Gemeindestraßen) in den einschlägigen kameralen Haushaltsunterabschnitten ließen keine Einzelzuordnung der Ausgaben zu den am Eröffnungsbilanzstichtag noch vorhandenen Straßen zu. Die Städte verwendeten daher – unter Abwägung der Grundsätze der Wesentlichkeit und der Wirtschaftlichkeit – unterschiedliche Bewertungsverfahren. Ein Vergleich des Bilanzansatzes zwischen den Städten wäre infolge dieser unterschiedlichen Bilanzierungspraxis nicht zielführend.

FRANKFURT AM MAIN, KASSEL, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN entwickelten vor dem Hintergrund der frühen Umstellungszeitpunkte mit einem erheblichen Aufwand individuelle Vereinfachungsverfahren. Das Abstellen auf einheitliche Quadratmeterpreise ohne Berücksichtigung aktueller Zustände und ohne Rückindizierung auf fiktive Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkte (KASSEL und OFFENBACH AM MAIN) entspricht nicht den gesetzlichen Vorgaben.

Die Ermittlung aktueller Herstellungskosten nach Bauklassen sowie die Ermittlung von (fiktiven) Herstellungszeitpunkten und die Rückindizierung der aktuellen Herstellungskosten auf das (fiktive) Herstellungsjahr (WIESBADEN und FRANKFURT AM MAIN) ist als Bewertungsverfahren geeignet, um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je Straße sachgerecht schätzen zu können. Während die Ermittlung aktueller Herstellungskosten anhand vergangener Baumaßnahmen noch vergleichsweise leicht war, war die Ermittlung (fiktiver) Herstellungszeitpunkte problematischer. Dabei wurden die Herstellungszeitpunkte einzelner Abschnitte durch Akteneinsicht – ausgehend vom Herstellungsdatum der umliegenden Bebauung – bestimmt oder geschätzt. Die so ermittelten abschnittsweisen Herstellungszeitpunkte wurden der Bewertung der Straße als Ganzes zugrunde gelegt. Die Straßenzustände blieben bei diesem Vorgehen unberücksichtigt, was die Überörtliche Prüfung beanstandete.

Lediglich DARMSTADT nutzte wegen des späteren Umstellungszeitpunkts die – im Vergleich zum übrigen Vorgehen der Städte einfache – Durchschnittswertmethode. Die Ermittlung des vereinfachten Durchschnittswerts (Nr. 8.6 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik) führt nach Auffassung der Überörtlichen Prüfung zu einer Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes und zum Ansatz einer Gesamtanlage („Straßenbestand alt"). Dieser vereinfachten Durchschnittswertmethode liegt die Annahme zugrunde, dass die Nutzungsdauer des Straßen-Infrastrukturvermögens

[23] Vergleiche Gesetzesbegründung zur Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO-Doppik, LT-Drucks. 16/2463 vom 6. Juli 2004

30 Jahre beträgt. Die tatsächlichen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern können hingegen aufgrund der örtlichen Verhältnisse deutlich davon abweichen. Gleichwohl entspricht die Durchschnittswertmethode dem Wortlaut der Verwaltungsvorschriften und ist insoweit nicht zu beanstanden.

Die Überörtliche Prüfung hält ein Vorgehen für sachgerecht, bei dem ausgehend von aktuellen Straßenzuständen eine Schätzung der Restnutzungsdauer vorgenommen wird und unter Berücksichtigung festgelegter Gesamtnutzungsdauern die (fiktiven) Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkte ermittelt werden. Die aktuellen Herstellungskosten können jetzt rückindiziert werden, so dass, dem Anschaffungswert-Prinzip folgend, sachgerechte Restwerte angesetzt werden können. Dieses Vorgehen hatte keine der Großstädte gewählt.

Plausibilitätsprüfung

In Ansicht 13 ist dem tatsächlichen Bilanzansatz der Städte für das Straßen-Infrastrukturvermögen ein nach dem vereinfachten Durchschnittswertverfahren möglicher Wertansatz für eine Plausibilitätsprüfung gegenübergestellt. Der vereinfachte Durchschnittswert berücksichtigt die einschlägigen kameralen Ausgaben des Vermögenshaushalts der letzten 30 Jahre vor dem Eröffnungsbilanzstichtag. Das vereinfachte Durchschnittswertverfahren folgt den tatsächlichen Ausgaben der Vergangenheit und ist deshalb eine wichtige Orientierungsgröße dafür, ob die gewählten Vereinfachungsverfahren sachgerecht angewendet worden sind.

Plausibilitätsprüfung für das Straßen-Infrastrukturvermögen

	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Bilanzansatz (Erfahrungswerte)	93 Mio. €	827 Mio. €	404 Mio. €	101 Mio. €	265 Mio. €
vereinfachter Durchschnittswert	93 Mio. €	806 Mio. €	125 Mio. €	33 Mio. €	138 Mio. €
Differenz	0 Mio. €	21 Mio. € (2,5%)	279 Mio. € (69,1%)	69 Mio. € (68,3%)	127 Mio. € (47,9%)
Straßenfläche	k.A.	15,0 Mio. m^2	k.A.	4,1 Mio. m^2	9,4 Mio. m^2
vereinfachter Durchschnittswert je Quadratmeter	k.A.	53,65 €/m^2	k.A.	8,01 €/m^2	14,60 €/m^2

k.A. = keine Angaben
Quelle: eigene Erhebungen, Eröffnungsbilanzen und Angaben der Städte

Ansicht 13: Plausibilitätsprüfung für das Straßen-Infrastrukturvermögen

Aus Ansicht 13 wird deutlich, dass der von den Städten ermittelte Bilanzansatz auf Grund von Erfahrungswerten stets den vereinfachten Durchschnittswert überstieg. Da DARMSTADT das vereinfachte Durchschnittswertverfahren anwendete, war keine Abweichung festzustellen. Während in FRANKFURT AM MAIN eine unwesentliche Abweichung bestand, bestätigte die Abweichung in OFFENBACH AM MAIN augenscheinlich, dass die Stadt gut beraten war, mit der Überprüfung und Neubewertung des Straßen-Infrastrukturvermögens zu beginnen. Weiterhin waren bei den Städten KASSEL und WIESBADEN Überbewertungen festzustellen. KASSEL verwendete infolge der fehlenden Rückindizierung der aktuellen Herstellungskosten auf einen fiktiven Herstellungszeitpunkt insgesamt ein nicht sachgerechtes Bewertungsverfahren, welches jedoch vom Regierungspräsidium Kassel aus aufsichtsrechtlicher Sicht als zulässig angesehen wurde. WIESBADEN argumentierte mit einer längeren Nutzungsdauer des Straßen-Infrastrukturvermögens von mehr als 30 Jahren, so dass bereits aus diesem Grund ein Vergleich mit dem vereinfachten Durchschnittswert nicht statthaft sei.

3.4.5 Finanzanlagen

Finanzanlagen sind als Vermögensgegenstände des Anlagevermögens grundsätzlich mit den Anschaffungskosten, gegebenenfalls vermindert um außerplanmäßige Abschreibungen anzusetzen (§ 41 Absatz 1 GemHVO-Doppik). In der Eröffnungsbilanz sind Beteiligungen jedoch mit dem anteiligen Eigenkapital anzusetzen (§ 59 Absatz 4 GemHVO-Doppik). Bei den Finanzanlagen handelt es sich insbesondere um Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Wertpapiere sowie um verschiedene Formen sogenannter Aus-

leihungen (Nr. 20 der VV 2008 zu § 49 GemHVO-Doppik). Auch Eigenbetriebe und Zweckverbände sind darunter zu subsumieren.

Anteile an verbundenen Unternehmen sind Finanzanlagen an rechtlich selbständigen Unternehmen, auf die die Gemeinde einen beherrschenden Einfluss ausübt (in der Regel bei einem Anteil von mehr als 50 Prozent), sowie ihre Eigenbetriebe. Verbundene Unternehmen sind grundsätzlich im Gesamtabschluss voll zu konsolidieren (§ 114s Absatz 5 HGO). Als Beteiligungen gelten die Anteile an Gesellschaften und sonstigen juristischen Personen, die nicht zu den verbundenen Unternehmen im Sinne von Nr. 21 der VV 2008 zu § 49 GemHVO-Doppik gehören, sofern dieser Anteilsbesitz auf Dauer angelegt ist und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde durch Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu diesen Einrichtungen dient. Bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft wird von der widerlegbaren Vermutung ausgegangen, dass eine Beteiligungsquote von mehr als 20 Prozent diese Voraussetzungen erfüllt (Nr. 22 der VV 2008 zu § 43 GemHVO-Doppik).

Das Eigenkapital der Beteiligung wird nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode wie folgt ermittelt: Gezeichnetes Kapital + Rücklagen +/- Ergebnisvorträge +/- Jahresergebnis = Eigenkapital der Beteiligung. Die Mitgliedschaft in einem Zweckverband kann dann nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode bewertet werden, wenn der Verband sein Rechnungswesen nach den Regeln der doppelten Buchführung führt. Bei Zweckverbänden mit zahlungsorientierter Rechnungslegung ist anteilig die Differenz aus Vermögen und bestehenden Kreditverpflichtungen als Wert der Beteiligung anzusetzen (Nr. 10.2 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Haltung der Überörtlichen Prüfung zur Rechtslage

Der Ansatz des anteiligen Eigenkapitals nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode für Beteiligungen und Anteile an verbundenen Unternehmen für Zwecke der Eröffnungsbilanz ist rechtmäßig. Es stellt ein pragmatisches und für die Verwaltung einfaches Wertermittlungsverfahren dar. Allerdings kann der Ansatz des anteiligen Eigenkapitals von den Ansätzen abweichen, die sich nach dem Anschaffungswert-Prinzip im Sinne des § 41 Absatz 1 GemHVO-Doppik ergeben.

Für Folgeperioden ist ferner zu beachten, dass im Falle einer dauernden Wertminderung eine Wertberichtigung auf den niedrigeren Wert nötig ist (§ 43 Absatz 3 GemHVO-Doppik[24]). Eine voraussichtlich dauernde Wertänderung ist bei Verlusten der Beteiligung in drei aufeinanderfolgenden Jahren anzunehmen (Nr. 9 der VV 2008 zu § 43 GemHVO-Doppik[25]).

Eine Überprüfung der Werthaltigkeit der Wertansätze der Beteiligungen kann anhand folgender Verfahren alternativ vorgenommen werden (Nr. 9 der VV 2008 zu § 43 GemHVO-Doppik):

- Ertragswertermittlung
- vereinfachte Ertragswertermittlung (Wertindikation)
- Stuttgarter Verfahren (für nicht kapitalmarktorientierte Beteiligungen) und
- Substanzwertermittlung für nicht gewinnorientierte Beteiligungen

Die Ertragswertermittlung richtet sich nach Standard S 1 des Instituts der Wirtschaftsprüfer e. V. (IDW) und seinen Ergänzungen im Rechnungslegungsstandard IDW RS HFA 10. Grundlage der Bewertung bildet die von der zu bewertenden Beteiligung aufgestellte mehrjährige Unternehmensplanung in Form einer Gewinn- und Verlustrechnung (Gesamtergebnisrechnung) sowie einer Bilanz und einer Kapitalflussrechnung (Gesamtfinanzrechnung).

Die vereinfachte Ertragswertermittlung (Wertindikation) basiert auf den Jahresabschlüssen für die vergangenen drei Geschäftsjahre in Form einer Gewinn- und Verlustrechnung (Gesamtergebnisrechnung) sowie einer Bilanz und gegebenenfalls weitergehenden Informationen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Bei der Ertragswertermittlung und der vereinfachten Ertragswertermittlung (Wertindikation) werden für die Bewertung des Unternehmens die nachhaltigen Ergebnisse der Planungsrechnungen mittels eines geeigneten Kapitalisierungszinssatzes diskontiert.

Das Stuttgarter Verfahren ist eine weitere Möglichkeit der Bewertung von nicht kapitalmarktorientierten Beteiligungen, welches im Bewertungsgesetz vom 1. Februar 1991 erläutert ist.

Bei der Substanzwertbewertung handelt es sich um eine grobe Einschätzung des zu aktuellen Wiederbeschaffungskosten bewerteten Vermögens und der zu Ablösebeträgen bewerteten Schulden. Der Saldo stellt den Wert des Eigenkapitals des Unternehmens (Netto-Unternehmenswert) dar. Für Beteiligungen, die

---

[24] § 43 Absatz 3 GemHVO-Doppik - Abschreibungen

Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Stellt sich in einem späteren Jahr heraus, dass die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen, ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

[25] Nr. 9 (letzter Absatz) der VV 2008 zu § 43 GemHVO-Doppik

Grundsatz für die Bewertung einer Beteiligung (im weiteren Sinne) ist die Werthaltigkeit der Beteiligung zum Bilanzstichtag. Anpassungen beim Wertansatz in der Bilanz sind vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauerhafte Wertänderung vorliegt. Dies ist bei Verlusten der Beteiligung in drei aufeinander folgenden Jahren grundsätzlich anzunehmen.

trotz fehlender Gewinnerzielungsabsicht bewertet werden sollen, ist als Wertansatz der Substanzwert zu wählen.

Die Bewertung der Beteiligungen mit dem anteiligen Eigenkapital mittels der Eigenkapital-Spiegelbildmethode in der Eröffnungsbilanz kann dazu führen, dass der gewählte Ansatz im Vergleich zu den Bewertungsverfahren zu den folgenden Abschlussstichtagen zu hoch ist, mit der Folge, dass aufgrund der Jahresabschlüsse Wertberichtigungen durch außerplanmäßige Abschreibungen zu erfassen sind. Die Überörtliche Prüfung empfahl, bereits zum Eröffnungsbilanzstichtag für Zwecke der Bestimmung des Bewertungsverfahrens in den Folgeperioden eine Unterscheidung in ertragsorientierte und nicht ertragsorientierte Beteiligungen vorzunehmen. Vor diesem Hintergrund könnte zu den folgenden Abschlussstichtagen eine Überprüfung des Wertansatzes der Beteiligungen anhand der einschlägigen Folgebewertungsverfahren vorgenommen werden, um so einen etwaigen niedrigeren Wert der einzelnen Beteiligung zu bestimmen.

Vorgehen der Städte

Ansicht 14 zeigt, dass die Städte bei der Wertermittlung für das Finanzanlagevermögen im Wesentlichen gleich vorgegangen sind.

Bilanzierung von Finanzanlagen					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Beteiligungen und Anteile an verbundenen Unternehmen					
Ansatz mit anteiligem Eigenkapital	✓	✓	✓	✓	✓
Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals durch die Eigenkapital-Spiegelbildmethode	✓	✓	✓	✓	✓
Unterscheidung in ertragsorientierte und nicht ertragsorientierte Beteiligungen	○	○	○	○	○
Übriges Finanzanlagevermögen					
Ansatz mit Anschaffungskosten	✓	✓	✓	✓	✓
Minderung um außerplanmäßige Abschreibungen	✓	✓	✓	✓	✓
Quelle: eigene Erhebungen					

Ansicht 14: Bilanzierung von Finanzanlagen

Analyse

Alle Städte bewerteten ihre Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen durchweg mit dem anteiligen Eigenkapital, das nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelt wurde. Das übrige Finanzanlagevermögen (so Ausleihungen, Wertpapiere des Anlagevermögens) wurde mit den Anschaffungskosten, gegebenenfalls vermindert um außerplanmäßige Abschreibungen in der Eröffnungsbilanz angesetzt.

Die Städte trafen bei ihrer Bilanzierung keine genaue Zuordnung zwischen den „Anteilen an verbundenen Unternehmen" und „Beteiligungen". Gleiches galt für den Ausweis der jeweiligen Ausleihungen.

3.4.6 Trägeranteile an Sparkassen oder Sparkassen-Zweckverbänden

Die bilanzielle Behandlung der Trägeranteile an Sparkassen oder Sparkassen-Zweckverbänden ist nicht gesetzlich geregelt.[26] Dabei war bei der Feststellung der rechtlichen Grundlagen auffällig, dass sich weder die HGO - mit Ausnahme des § 114s Absatz 5 Satz 1 Ziff. 2 HGO, der das Verfahren zum Gesamtabschluss[27] regelt, - noch die GemHVO-Doppik zur Bilanzierung von Trägeranteilen an Sparkassen erklärt. Beide Normen erwähnen ausdrücklich nicht den Begriff der „Sparkasse", was insoweit nicht nachvollziehbar ist, weil beide Vorschriften sich zu Sachverhalten äußern, die auf die Bilanzen einen deutlich geringeren Einfluss

[26] Im Folgenden wird nicht zwischen der Beteiligung an Sparkassen oder Sparkassenzweckverbänden differenziert, sondern es wird stets auf Beteiligungen an Sparkassen abgestellt. Diese Ausführungen gelten uneingeschränkt auch für Beteiligungen an Sparkassenzweckverbänden.

[27] Da die gesetzlichen Bestimmungen eine Konsolidierung der Sparkassen nicht vorsehen, ist der Bilanzansatz in der Eröffnungsbilanz bzw. im Jahresabschluss in den Gesamtabschluss zu übernehmen.

haben. Die einzige Äußerung zur bilanziellen Behandlung findet sich in der nachrangigen Verwaltungsvorschrift zur GemHVO-Doppik, die die Sparkassen als „Beteiligung im weiteren Sinne" einordnet (Nr. 10.3 der Verwaltungsvorschriften zu § 59 GemHVO-Doppik). Es mangelt aber in den Verwaltungsvorschriften an einer konkreten Aussage darüber, wie diese „Beteiligung im weiteren Sinne" zu bewerten ist.

Der Jahresabschluss der hessischen kommunalen Gebietskörperschaften ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen, was einen weitgehenden Rückgriff auf die handelsrechtliche Bilanzierung zur Folge hat (§ 114s Absatz 1 Satz 2 HGO vom 7. März 2005 i.d.F. vom 15. November 2007). Der Jahresabschluss hat die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Städte darzustellen und sämtliche Vermögensgegenstände zu enthalten, soweit durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes nichts anderes bestimmt ist (§§ 52 Absatz 1 Seite 1 HKO, 114s Absatz 1 Seite 3 f. HGO). Die kommunalen Gebietskörperschaften sind gehalten, eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, in der die Vermögensgegenstände und Schulden mit ihren Werten (…) vollständig aufzunehmen sind (§ 108 Absatz 3 Satz 1 HGO). Folglich wären Anteile an einer Sparkasse zu bilanzieren, wenn sie den Kriterien eines Vermögensgegenstands genügten (Bilanzierung dem Grunde nach). Das bilanzrechtliche Vermögensermittlungsprinzip besagt, dass „nur positive und negative Vermögenswerte zu bilanzieren" sind. Was im Einzelnen als positiver oder negativer Vermögenswert zu gelten hat, bestimmt sich nicht allein nach der rechtlichen, sondern auch nach der wirtschaftliche Betrachtungsweise. Aktivierungsfähig sind demnach beispielsweise Posten, die für den Bilanzierenden künftige finanzielle Vorteile verkörpern.

Hierbei ist die besondere Stellung der kommunalen Gebietskörperschaften als Träger von Sparkassen zu berücksichtigen. Sparkassen sind Anstalten des öffentlichen Rechts und auf der Grundlage einer Satzung durch den Träger oder die Zweckverbandsmitglieder gegründet worden. Die Städte sind in den Organen der Sparkassen (Verwaltungsrat, Vorstand) und Sparkassen-Zweckverbände (Verbandsversammlung, Verbandsvorstand) vertreten. Die Möglichkeiten der Einflussnahme und der Einsichtnahme bei einer Sparkasse sind von Gesetzes wegen jedoch auf ein Minimum beschränkt.

Der Trägerschaft einer Sparkasse wohnt durchaus ein wirtschaftlich verwertbares Potential inne. Relevante Vorschriften hierzu enthält das Hessische Sparkassengesetz (SparkG HE) vom 10. November 1954 (i.d.F. vom 24. Februar 1991):

- Die Abführung von Überschüssen an den Träger ist in § 16 Absatz 3 SparkG HE geregelt. Danach ist der im Jahresabschluss ausgewiesene und um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr verminderte Jahresüberschuss mindestens zu einem Drittel den Rücklagen zuzuführen. Soweit der verbleibende Betrag nicht zur weiteren Stärkung der Rücklagen benötigt wird, können aus ihm in angemessenem Umfang Abführungen an den Träger erfolgen.

- Die Übertragung von Anteilen an andere hessische Sparkassen, deren Träger sowie an die Helaba ist prinzipiell möglich (§§ 17a ff. SparkG HE).

- Die Auflösung ist prinzipiell ebenfalls möglich, wobei allerdings nicht gesetzlich geregelt ist, inwiefern der Veräußerungsgewinn dem Träger zufällt (§ 19 SparkG HE).

Auch das Hessische Ministerium des Innern und für Sport stellt in den Verwaltungsvorschriften zu §§ 39 bis 43 und 59 GemHVO-Doppik (VV 2008) mit Verweis auf § 2 SparkG HE fest, dass Sparkassen dem gemeinen Nutzen dienende wirtschaftliche Unternehmen ihrer Träger sind (Nr. 10.3 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik). Die Verwaltungsvorschriften empfehlen deshalb, die Beteiligung an einer Sparkasse als (besonderen) Vermögensgegenstand in der Bilanz unter dem Posten „Beteiligungen" gesondert auszuweisen.

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände (Bilanzierung der Höhe nach) und so auch der Sparkassen ist § 108 Absatz 3 Satz 2 HGO einschlägig: Die Vermögensgegenstände sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen anzusetzen (Anschaffungswert-Prinzip). Nachgeordnet bestimmt die GemHVO-Doppik vom 2. April 2006 in § 59 Absatz 1 GemHVO-Doppik zur erstmaligen Bewertung, dass in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen sind.

Da bei den Trägern an Sparkassen jedoch unbekannt war, ob ihnen tatsächlich Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstanden und ferner bei den Beteiligungen an den Sparkassenzweckverbänden tatsächlich keine Anschaffungskosten angefallen sind, stellte die Überörtliche Prüfung die Frage, ob die Sparkassen auch mit einem anderen Wertansatz als den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden können.

Für die Bewertung von Beteiligungen in der Eröffnungsbilanz sieht die GemHVO-Doppik vor, dass als Wert von Beteiligungen das anteilige Eigenkapital anzusetzen ist (§ 59 Absatz 4 GemHVO-Doppik). Das Eigenkapital einer Beteiligung wird nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelt (Nr. 10.2 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik). Das anteilige Eigenkapital wird nach der Sparkassenbilanz bestimmt. Es beinhaltet neben dem gezeichneten Kapital insbesondere die Sicherheitsrücklage. Ist eine kommunale Gebietskörperschaft über einen Sparkassenzweckverband mit zahlungsorientierter Rechnungslegung an einer Sparkasse beteiligt, wird grundsätzlich der Verbandsanteil der kommunalen Gebietskörperschaft entsprechend der Zweckverbandssatzung zur Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals an der Sparkasse zugrunde gelegt (Nr. 10.3 der VV zu § 59 GemHVO-Doppik).

In Nr. 11 der Verwaltungsvorschrift zu § 41 GemHVO-Doppik (Stand 2. Juni 2008) wird ausgeführt, dass im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs von Finanzanlagen diese zum Erinnerungswert angesetzt werden können. Alternativ wäre auch eine Bewertung mit dem Marktpreis bzw. dem beizulegenden Wert zulässig. Allerdings wäre dann auf der Passivseite der Vermögensrechnung ein entsprechender Sonderposten zu bilden. Der Sonderposten wäre im Falle von Ab- bzw. Zuschreibung der Finanzanlagen in entsprechender Höhe aufzulösen bzw. aufzustocken.

Da es sich bei den hessischen Sparkassen um rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts handelt (§ 1 Absatz 1 SparkG HE, dürfte nach Auffassung der Überörtlichen Prüfung ein Ausweis unter den Finanzanlagen in der Vermögensrechnung nach § 49 Absatz 3 GemHVO-Doppik als sachgerecht einzuordnen sein. Durch ihre öffentliche Aufgabenstellung (vgl. § 2 SparkG HE) wären Sparkassen analog zu § 271 Absatz 1 Satz 1 HGB als Beteiligungen anzusehen und dementsprechend unter den Finanzanlagen im Posten Beteiligungen auszuweisen.

In Bezug auf den Gesamtabschluss ist in der HGO vorgesehen, dass die Jahresabschlüsse der kommunalen Gebietskörperschaften nicht mit den Jahresabschlüssen der Sparkassen und Sparkassen-Zweckverbände zusammenzufassen sind (§ 114s Absatz 5 Nr. 2 HGO). Diese speziell für Sparkassen vorgesehene Ausnahmebestimmung hat zur Folge, dass für Sparkassen gemäß § 114s Absatz 7 Satz 1 HGO weder eine Vollkonsolidierung noch eine Equity-Bewertung gemäß § 114s Absatz 7 Satz 2 HGO vorzunehmen ist. Für Sparkassen würden dann die Verwaltungsvorschriften zum Abschnitt 10 der GemHVO-Doppik Anwendung finden (At-Cost-Bewertung, Nr. 2.11 des Entwurfs der E-VV 2010 zu § 53 GemHVO-Doppik).

Darstellung der Möglichkeiten von Ansatz und Bewertung

Die Argumente und Positionen bisheriger vergleichender Prüfungen[28] fortführend und unter Berücksichtigung der Ausführungen des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport unterscheidet die Überörtliche Prüfung fünf unterschiedliche Verfahrensweisen zu Ansatz und Bewertung der Sparkassen in der Eröffnungsbilanz mit unterschiedlichen Konsequenzen für die nachfolgenden Jahresabschlüsse.

- Keine Bilanzierung (Variante 1):
- Bilanzierung mit Ansatz zum Erinnerungswert (Variante 2):
- Ansatz zum Marktpreis oder mit dem beizulegenden Wert bei gleichzeitiger Bildung eines passivischen Sonderpostens (Variante 3):
- Ansatz zum anteiligen Eigenkapital ohne passivischen Sonderposten (Variante 4):
- Ansatz zum anteiligen Eigenkapital und Ausweis einer gesonderten Rücklage innerhalb des Eigenkapitals (Variante 5):

Vorgehen der Städte

DARMSTADT, FRANKFURT AM MAIN, KASSEL und WIESBADEN bilanzierten ihre Anteile an den Sparkassen und Sparkassen-Zweckverbänden nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode. Passivposten wurde nicht gebildet. Allein OFFENBACH AM MAIN sah von einer Bilanzierung der Anteile an der Sparkasse ab.

Ansicht 15 zeigt die Bedeutung der Trägeranteile an Sparkassen in den Bilanzen der Großstädte.

[28] Vergleiche Neunzehnter Zusammenfassender Bericht, LT-Drucks. 18/939, Abschnitt 7.14 und Einundzwanzigster Zusammenfassender Bericht, LT-Drucks. 18/2633, Abschnitte 6.1.5, 6.3.5 und 6.5.3

Bilanzierung von Anteilen an Sparkassen						
		Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Aktiva						
1.	Anlagevermögen	1.174 Mio. €	11.818 Mio. €	1.553 Mio. €	832 Mio. €	2.201 Mio. €
	- davon Sparkasse	160 Mio. €	46 Mio. €	108 Mio. €	0 Mio. €	174 Mio. €
2.	Übrige	89 Mio. €	704 Mio. €	38 Mio. €	40 Mio. €	204 Mio. €
Bilanzsumme Aktiva		1.263 Mio. €	12.522 Mio. €	1.591 Mio. €	871 Mio. €	2.405 Mio. €
Passiva						
1.	Eigenkapital	502 Mio. €	8.287 Mio. €	237 Mio. €	56 Mio. €	1.379 Mio. €
2.	Übrige	761 Mio. €	4.235 Mio. €	1.354 Mio. €	816 Mio. €	1.026 Mio. €
Bilanzsumme Passiva		1.263 Mio. €	12.522 Mio. €	1.591 Mio. €	871 Mio. €	2.405 Mio. €
Kennzahlen						
Anteil Sparkassen am Anlagevermögen		13,7 %	0,4 %	6,9 %	0,0 %	7,9 %
Anteil Sparkassen am Eigenkapital		32,0 %	0,6 %	45,4 %	0,0 %	12,6 %
Quelle: Eröffnungsbilanzen der Städte						

Ansicht 15: Bilanzierung von Anteilen an Sparkassen

Der Vergleich der Wertansätze der Anteile an Sparkassen im Verhältnis zur Aktivseite und dem Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz zeigte, dass diese in KASSEL rund die Hälfte und in DARMSTADT rund ein Drittel des Eigenkapitals darstellen. In FRANKFURT AM MAIN und in WIESBADEN sind die Anteile relativ betrachtet nicht so bedeutsam.

OFFENBACH AM MAIN hätte ein doppelt so hohes Eigenkapital ausgewiesen, wenn sie ihre Anteile an der Sparkasse Offenbach nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode bewertet und bilanziert hätte (zum 31. Dezember 2008 betrug das bilanzielle Eigenkapital 55,6 Millionen €).

Analyse

In die Bilanz sind alle Vermögensgegenstände und Schulden aufzunehmen (§ 108 Absatz 3 Satz 1 HGO). Bei der Trägerschaft an einer Sparkasse handelt es sich um einen Vermögensgegenstand. Mangels eindeutiger gesetzlichen Regelungen in HGO und GemHVO-Doppik zur Bilanzierung und Bewertung von Sparkassen waren verschiedene Möglichkeiten denkbar und in der Praxis vorzufinden. Die Überörtliche Prüfung beschränkte sich darauf, Chancen und Risiken der Varianten darzustellen (Ansicht 16).

Varianten der Bilanzierung der Trägeranteile an Sparkassen

Variante		Vorteile (V)/ Nachteile (N)
1 keine Bilanzierung	V	Schwankungen des Werts der Sparkasse bzw. der Sparkassenanteile schlagen nicht auf das Ergebnis oder die Bilanz der Körperschaft durch.
	N	Der Verzicht auf die Aktivierung widerspricht dem Vollständigkeitsgebot (§ 108 Absatz 3 Satz 1 HGO). Die Nicht-Aktivierung der Sparkassenanteile könnte als Dokumentation eines Verzichts auf Eigentümerrechte gewertet werden. Außerdem berücksichtigt diese Variante nicht, dass mit der Eigenkapital-Spiegelbildmethode für die Erstbewertung von Beteiligungen eine klare Regelung besteht[2]. Offen bleibt, ob es sich bei einer Trägerschaft an einer Sparkasse um eine Beteiligung im engeren Sinne handelt.
2 Bilanzierung mit Erinnerungswert	V	Dem Vollständigkeitsgebot wird entsprochen. Durch eine strikte Auslegung des Anschaffungswert-Prinzips wird die Problematik der Erstbewertung, die zwangsläufig bei Variante 3 entsteht, vermieden.
	N	Durch die Stellung als Träger der Sparkasse hat die Körperschaft wesentliche wirtschaftliche Vorteile (Vereinnahmung ausschüttungsfähiger Überschüsse [§ 16 Absatz 3 SparkG HE] oder Vereinnahmung eines Verkaufserlöses [§§ 17a ff. SparkG HE]). Ein Erinnerungswert bildet das wirtschaftlich verwertbare Potential nicht angemessen ab. Der Erinnerungswert widerspricht der Darstellung der tatsächlichen Vermögenslage (§ 114s Absatz 1 Satz 4 HGO).
3 Ansatz zum Marktpreis oder mit dem beizulegenden Wert bei gleichzeitiger Bildung eines passivischen Sonderpostens[1]	V	Das Vermögen der Körperschaft wird vollständig und – ungeachtet der Probleme bei der Wertermittlung – grundsätzlich in voller Höhe in der Eröffnungsbilanz abgebildet. Weiterhin könnten die (möglicherweise großen) Effekte aus einer außerplanmäßigen Abschreibung auf den Sparkassenanteil und einer etwaigen späteren Wertaufholung durch die neutralisierende Bilanzierung des Sonderpostens ausgeglichen werden.
	N	Die Ermittlung eines Marktpreises bzw. eines beizulegenden Werts auf der Grundlage der der Körperschaft zur Verfügung stehenden Informationen dürfte schwierig sein. Dies gilt auch für eine Bewertung in den folgenden Jahresabschlüssen. Ferner ist festzustellen, dass ein Sonderposten nicht Eigenkapital darstellt. Dies könnte soweit verstanden werden, dass die Körperschaft keine Eigentümerstellung bei der Sparkasse hat.
4 Ansatz zum anteiligen Eigenkapital[2] ohne passivischen Sonderposten	V	Die Bewertung der Trägeranteile an einer Sparkasse als kommunale Beteiligung mit dem anteiligen Eigenkapital stellt eine praktikable und einfache Verfahrensweise dar.
	N	Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung der Anteile an einer Sparkasse führt dazu, dass nach § 43 Absatz 3 Satz 2 GemHVO-Doppik die Beteiligung außerplanmäßig abzuschreiben und das außerordentliche Ergebnis der Körperschaft erheblich belastet wäre. Für die Folgebewertungen sind bestimmte Verfahren und Methoden vorgesehen (Nr. 9 der Verwaltungsvorschriften zu § 43 GemHVO-Doppik). Sie sind aufwendig und könnten auf der Grundlage der Daten, die üblicherweise den Körperschaften vorliegen, nicht ordnungsgemäß angewendet werden. Hinzu tritt, dass die von den Sparkassen zu liefernden Daten nicht von den Körperschaften validiert werden können.
5 Ansatz zum anteiligen Eigenkapital und Ausweis einer gesonderten Rücklage innerhalb des Eigenkapitals	V	Ein Sparkassenanteil entspricht aufgrund der sich aus dem Hessischen Sparkassengesetz ergebenden Restriktionen nicht in vollem Umfang einer Beteiligung an einer Eigengesellschaft. Um diesem besonderen Charakter Rechnung zu tragen, ist mit Blick auf die Generalnorm des § 114s Absatz 1 Satz 4 HGO die Bildung einer gesonderten Rücklage („Rücklage für Sparkassenanteile") unterhalb der Netto-Position aber innerhalb des Eigenkapitals sachgerecht. Die Bildung dieser gesonderten Rücklage ist der entscheidende Vorteil von Variante 5 gegenüber Variante 4. Da im Falle einer außerplanmäßigen Abschreibung eine Entnahme aus der gesonderten Rücklage vorzunehmen ist, wird der negative Effekt aus der Abschreibung zumindest bilanziell ausgeglichen.
	N	Wie bei Variante 4 besteht aber auch bei Variante 5 das Problem der aufwendigen Folgebewertungen.

1) Die Variante eines Ansatzes zum Marktpreis oder zum beizulegenden Wert bei gleichzeitiger Bildung eines passivischen Sonderpostens fußt auf Nr. 11 der Verwaltungsvorschriften zu § 41 GemHVO-Doppik.
2) Bei der Erstbewertung sind kommunale Beteiligungen mit dem anteiligen Eigenkapital anzusetzen (§ 59 Absatz 4 GemHVO-Doppik).
Quelle: eigene Darstellung

Ansicht 16: Varianten der Bilanzierung der Trägeranteile an Sparkassen

Die Bilanzierung von Beteiligungen führt zur Klarheit beim Beteiligungsportfolio. Die diskutierte Bilanzierungspflicht von Sparkassen führte dazu, dass sich die Kommunen mit der wirtschaftlichen Situation der Trägerschaft intensiv beschäftigen. Der Gesetzgeber wird darüber zu befinden haben, ob aus Gründen der Einheitlichkeit eine Normierung der Bilanzierung und Bewertung von Sparkassen nötig ist.

3.4.7 Forderungen

Forderungen sind gesetzlich bestimmte oder vertraglich vereinbarte Ansprüche auf Zahlungen. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (in Ausprägung des Vorsichtsprinzips) sind Forderungen erst dann zu berücksichtigen, wenn sie realisiert wurden (§ 40 Nr. 3 Satz 3 GemHVO-Doppik). Sie sind einzeln zu bewerten und in Höhe des voraussichtlichen Zahlungseingangs anzusetzen. Vorhersehbare Risiken sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (§ 40 Nr. 2 und 3 GemHVO-Doppik).

Wird eine Forderung voraussichtlich nicht oder in nicht vollständiger Höhe als Zahlung eingehen, ist die Forderung nicht oder nicht vollständig werthaltig. Hierfür sind Wertberichtigungen nach den tatsächlichen Verhältnissen vorzusehen: Einzelwertberichtigungen bezogen auf einzelne Forderungen und Pauschalwertberichtigungen für zusammengefasste Forderungen.

Soweit Einzelwertberichtigungen nach Art und Umfang nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden können, sind Pauschalwertberichtigungen in angemessener Höhe der Forderungen vom Gesamtbetrag der Forderungen abzusetzen. Sofern eine Bereinigung im letzten kameralen Jahresabschluss folgt, ist eine weitere Wertberichtigung nicht notwendig. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen sind grundsätzlich von der Pauschalwertberichtigung ausgenommen. Über diese Forderungen sind Saldenbestätigungen vorzulegen (Nr. 11.1 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Die Forderungen sind nach ihrer Art in der Bilanz den einzelnen Posten zuzuordnen.[29]

Vorgehen der Städte

Bilanzierung von Forderungen					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Wertberichtigung	i.B.	✓	✓	✓	✓
Anfängliche Übernahme der Kassenreste	✓	○	✓	✓	○

i.B. = Eröffnungsbilanz noch in Bearbeitung
Quelle: eigene Erhebungen

Ansicht 17: Bilanzierung von Forderungen

KASSEL stellte die im letzten kameralen Jahresabschluss ausgewiesenen Kasseneinnahmereste als Forderungen in die Eröffnungsbilanz ein. Daneben wurden in den ersten sieben Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag in der Buchhaltung die Geschäftsvorfälle gesondert erfasst, die sich auf Zeiträume vor dem Eröffnungsbilanzstichtag bezogen. Auch diese wurden als Forderungen in die Eröffnungsbilanz aufgenommen. Eine Aufteilung nach Gebühreneinnahmen, Steuereinnahmen und Transferleistungen nahm die Stadt nicht vor. Nach Angaben KASSELS hätte diese Aufteilung einen zu hohen Aufwand verursacht. Bei der Bemessung der Wertberichtigungen auf Forderungen orientierte sich KASSEL an der pauschalen Restebereinigung, die im kameralen Abschluss berücksichtigt worden war.

OFFENBACH AM MAIN übernahm die Kasseneinnahmereste nach Bereinigungen und Wertberichtigungen. Forderungen aus den Jahren 1986 bis 2001 wurden zu 99 Prozent wertberichtigt. Forderungen aus dem Jahr 2002 wurden zu 90 Prozent, aus dem Jahr 2003 zu 80 Prozent, aus dem Jahr 2004 zu 70 Prozent, aus dem Jahr 2005 zu 60 Prozent, aus dem Jahr 2006 zu 50 Prozent und aus dem Jahr 2007 zu 20 Prozent wertberichtigt.

[29] § 44 Absatz 3 GemHVO-Doppik
Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Vermögensrechnung (Bilanz), so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN berücksichtigten angemessene Wertberichtigungen auf Forderungen. In Abhängigkeit von Art und Alter wurden die Forderungen in verschiedene Klassen eingeteilt, für die Wertberichtigungen definiert wurden.

DARMSTADT stellte die Kasseneinnahmereste in der Eröffnungsbilanz als Forderungen ein. Da die Eröffnungsbilanz zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen noch in Bearbeitungen war, waren Bereinigungen und Wertberichtigungen noch nicht vollständig. Ebenso waren noch nicht alle Verwahr- und Vorschusskonten übergeleitet. Forderungen DARMSTADTS gegen Privatpersonen und Unternehmen, die älter als ein Jahr sind, werden zu 100 Prozent und Forderungen, die zwischen sechs und zwölf Monaten alt sind, zu 50 Prozent wertberichtigt. Forderungen gegenüber öffentlich-rechtlichen Körperschaften (Bund, Land, Kreise) werden nicht pauschal, sondern nach vorheriger Einzelfallbetrachtung wertberichtigt.

Analyse

Die Städte nahmen Wertberichtigungen auf übernommene Forderungen vor. Da die Verwaltungsvorschriften kein bestimmtes Vorgehen für die Wertberichtigungen vorsehen, wurden individuelle Lösungsmodelle entwickelt. Dieses ist positiv zu sehen, da insoweit die individuellen Verhältnisse in der jeweiligen Stadt zum Tragen kommen. Das Forderungsmanagement (vergleiche Kapitel 5.9) ist mithin bedeutend. Es bedarf regelmäßiger Untersuchungen, ob mit Zahlungsausfällen zu rechnen ist.

KASSEL gab an, die pauschalen Restebereinigungen der Vergangenheit als Anhaltspunkt für die Bemessung der Wertberichtigungen heranzuziehen. Die anderen Städte verwendeten nach Forderungsarten differenzierende Stufenmodelle. Dadurch können sie die Forderungen, die wegen ihrer Höhe ohnehin nicht einer Einzelbewertung unterliegen, mit effizienten Methoden und Mitteln angemessen darstellen. Der zeitliche Ablauf wird zeigen, ob die Stufenmodelle anzupassen sind.

Die Überörtliche Prüfung stellte ferner fest, dass FRANKFURT AM MAIN Konzessionsabgaben für das Jahr 2006 in Höhe von 12,2 Millionen € erst in 2007 als Ertrag verbuchte, obwohl diese in die Eröffnungsbilanz als Forderungen hätten eingestellt werden müssen.

3.4.8 Rücklagen

Rücklagen in der Doppik unterscheiden sich von denen in der Kameralistik. In der Kameralistik waren Rücklagen in Vermögenswerten, in der Regel als Geldbestände, vorhanden. In der Doppik sind Rücklagen Teil des Eigenkapitals (§ 58 Nr. 29 GemHVO-Doppik). Es handelt es sich um Beträge, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen oder vertraglicher Vereinbarungen für einen definierten Verwendungszweck ausgewiesen und nur für diesen vorbestimmten Zweck verwendet werden dürfen (Nr. 13.3 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik). Soweit Rücklagen in Form flüssiger Mittel vorhanden sind, sind sie nach dem Grundgedanken der Zusammenfassung aller Finanzreserven zu verwalten (Nr. 1 der VV 2008 zu § 23 GemHVO-Doppik).

Zweckgebundene Rücklagen beruhen zumeist auf gesetzlichen Verpflichtungen und stehen der Stadt nicht dauerhaft zur Verfügung, so Gebührenausgleichsrücklagen, die zur Erstattung von Gebührenüberschüssen an die Gebührenzahler dienen.

Bei der Rücklage „Erschließungsbeiträge" handelt es sich um Finanzierungszahlungen nach § 127 BauGB für Investitionsmaßnahmen der Kommunen, die ebenfalls gemäß § 38 Absatz 4 GemHVO-Doppik als Sonderposten aus Investitionsbeiträgen zu erfassen sind.

Die zweckgebundenen Rücklagen „Garagenfonds" und „Parkflächen" umfassen Zahlungen Dritter aus baurechtlichen Gründen (sogenannte „Stellplatzabgabe"). Diese Geldbeträge sind zweckentsprechend nach § 44 Abs. 2 HBO zu verwenden für

1. die Herstellung zusätzlicher Parkeinrichtungen zugunsten des Gemeindegebietes,
2. die Unterhaltung bestehender Parkeinrichtungen,
3. investive Maßnahmen des öffentlichen Personennahverkehrs oder
4. investive Maßnahmen des Fahrradverkehrs.

Rückzahlungsverpflichtungen bestehen nicht. Aufgrund der gesetzlichen Verwendungsvorgaben liegen gemäß § 38 Absatz 4 GemHVO-Doppik Investitionsbeiträge vor, die den Ansatz eines Sonderpostens erfordern (Sonderposten aus Investitionsbeiträgen). Der Ansatz einer Verbindlichkeit kommt mangels Rückzahlungsverpflichtung nicht in Betracht. Sofern die Geldbeträge für die Unterhaltung bestehender Parkeinrichtungen verwendet werden, kommt eine entsprechende ertragswirksame Erfassung in Betracht.

Die zweckgebundene Rücklage „Legatsgrabpflege" gilt vorvertraglichen Zahlungen für künftige Grabnutzungsrechte. Die damit bestehende Außenverpflichtung verlangt den Ansatz einer bilanziellen Schuld (Verbindlichkeit oder Rückstellung).

Sonderrücklagen betreffen das Stiftungskapital einer rechtlich unselbständigen Stiftung (§ 49 Absatz 4 Nr. 1 Buchstabe b) dd) aaa) GemHVO-Doppik). Das den Städten zugewendete Vermögen darf von diesen nicht frei verwendet werden, sondern unterliegt den Vorgaben des Stiftungszwecks. Rechtlich unselbständige Stiftungen stellen Sondervermögen der Gemeinde dar (§ 115 Absatz 1 Nr. 2 HGO) und unterliegen den Vorschriften der Haushaltswirtschaft der Gemeinden. Sie sind gesondert im Haushalt der Gemeinde nachzuweisen (§ 115 Absatz 2 HGO). Die Höhe des Stiftungskapitals verändert sich um den Saldo aus Erträgen und Aufwendungen.

Vorgehen der Städte

Basis für den Ansatz der zweckgebunden Rücklagen und Sonderrücklagen der Städte waren die Aufzeichnungen über die Entwicklung der kameralen Rücklagen sowie der Wertentwicklung des Stiftungskapitals. Die Beträge wurden einzeln fortgeführt. Einen Überblick über die von den Städten gebildeten Rücklagen zeigt Ansicht 18.

Rücklagen					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Zweckgebundene Rücklagen					
Rücklage Rettungsdienst	1,0 Mio. €		0,4 Mio. €		
Versorgungsrücklage	1,6 Mio. €				
Gebührenausgleichsrücklagen		47,0 Mio. €	0,9 Mio. €		
unselbständige Stiftungen		4,1 Mio. €			
Budgetrücklagen			0,1 Mio. €		53,6 Mio. €
Rücklagen für den sozialen Wohnungsbau				1,1 Mio. €	
Fehlbelegungsabgaben				1,0 Mio. €	
Garagenfonds					11,8 Mio. €
Erschließungsbeiträge					3,1 Mio. €
Legatsgrabpflege					2,0 Mio. €
Parkflächen					2,3 Mio. €
Sanierungsförderung					2,4 Mio. €
sonstige zweckgebundene Rücklagen					6,8 Mio. €
Zwischensumme	2,6 Mio. €	51,1 Mio. €	1,5 Mio. €	2,1 Mio. €	82,0 Mio. €
Sonderrücklagen					
Stiftungskapital	5,0 Mio. €	4,0 Mio. €	7,2 Mio. €		1,9 Mio. €
sonstige Sonderrücklagen	1,2 Mio. €			1,2 Mio. €	
Sonderrücklage Schulbau				15,3 Mio. €	
Zwischensumme	6,2 Mio. €	4,0 Mio. €	7,2 Mio. €	16,6 Mio. €	1,9 Mio. €
Summe	8,8 Mio. €	55,1 Mio. €	8,7 Mio. €	18,7 Mio. €	83,9 Mio. €

Rundungsbedingte Differenzen
Quelle: Eröffnungsbilanzen der Städte, eigene Erhebungen

Ansicht 18: Rücklagen

Wesentliche Rücklagen waren die als zweckgebundene Rücklagen erfassten Budgetrücklagen und Rücklagen für einen Garagenfonds (WIESBADEN) sowie die Gebührenausgleichsrücklagen (FRANKFURT AM MAIN). In den Sonderrücklagen erfasst waren bei den Städten Stiftungskapital sowie die Sonderrücklage Schulbau (OFFENBACH AM MAIN).

Analyse

Infolge der Überleitung der kameralen Rücklagen lagen für die Passivierung der zweckgebundenen Rücklagen und des Stiftungskapitals in der Eröffnungsbilanz geeignete Datengrundlagen vor. Jedoch grenzten die Städte uneinheitlich zwischen Rücklagen, Sonderposten und Verbindlichkeiten ab. Dieses hat Bedeutung auch für die Bewertung der Haushaltslage und hat Konsequenzen für die Beurteilung der künftigen Jahresergebnisse.

Bis auf die nachfolgenden Posten war die Bilanzierung der zweckgebundenen Rücklagen für festgelegte Einzelprojekte und des Stiftungskapitals als Sonderrücklage sachgerecht und stand im Einklang mit den Bestimmungen der HGO und der GemHVO-Doppik (Nr. 13.3 und 13.4 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik).

Budgetrücklage

Bei der Budgetrücklage in WIESBADEN (53,6 Millionen €) handelt es sich um Deckungsmittel aus Budgetüberleitungen und Mehrbedarfe, die Fachbereiche/ Ämter der Stadt in den vergangenen Haushaltsjahren gespart hatten und die in Anlehnung an § 21 Absatz 1 GemHVO-Doppik für künftige Aufwendungen verwendet werden konnten. Es handelte sich um reine Innenverpflichtungen. Die Ausgabeermächtigungen als reine Innenverpflichtungen[30] sind mangels gesetzlicher Bestimmungen jedoch in der Eröffnungsbilanz – auch als gesonderte Rücklage im Eigenkapital – nicht passivierungsfähig. Damit ist aus der Bilanz nicht ersichtlich, dass neben den Haushaltsansätzen für das kommende Jahr Ausgabeermächtigungen aus Vorjahren bestehen, die die künftigen Rechnungsergebnisse belasten werden. Die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist insofern nicht richtig dargestellt. Die Überörtliche Prüfung hält es für sachgerecht, für Budgetüberleitungen und Mehrbedarfe in der Eröffnungsbilanz eine Sonderrücklage aus der Netto-Position oder im Jahresabschluss im Rahmen der Ergebnisverwendung ergebnisneutral zu bilden. Mit dem Ausweis einer solchen Sonderrücklage wird dem Bilanzleser verdeutlicht, dass im folgenden Jahresabschluss das Jahresergebnis vor Ergebnisverwendung mit einem reduzierten Betrag ausgewiesen werden wird.

WIESBADEN löste in seinem ersten doppischen Jahresabschluss die Budgetrücklage ertragswirksam als sonstigen ordentlicher Ertrag in Höhe von 53,6 Millionen € auf. Die Überörtliche Prüfung beanstandete das um diesen Betrag zu hoch ausgewiesene Jahresergebnis. Die Entnahmen aus der Budgetrücklage hätten bei der Ergebnisverwendung erfasst werden müssen.

3.4.9 Sonderposten für Investitionszuweisungen, -zuschüsse und Investitionsbeiträge

In der Vermögensrechnung (Bilanz) – sowie in ihrer Eröffnungsbilanz – sind Sonderposten vollständig auszuweisen (§ 38 Absatz 1 GemHVO-Doppik). Der Grundsatz der Vollständigkeit gilt auch für die Eröffnungsbilanz. Sonderposten werden für empfangene Investitionszuweisungen, -zuschüsse und Investitionsbeiträge Sonderposten gebildet. Sie sind nach Maßgabe der Erfüllung der Verpflichtung aus dem Zuwendungsverhältnis zeitbezogen aufzulösen (§ 38 Absatz 4 GemHVO-Doppik). Höchstgrenze für den Ansatz des Sonderpostens ist der Wertansatz des bezuschussten Vermögensgegenstandes im Anlagevermögen. Auflösungen bis zum Eröffnungsbilanzstichtag sind zu berücksichtigen. In der Bilanz sind Sonderposten aufgegliedert in Sonderposten für erhaltene Investitionszuweisungen, -zuschüsse und Investitionsbeiträge und sonstige Sonderposten auszuweisen (§ 49 Absatz 4 Nr. 2 GemHVO-Doppik).

Maßnahmenbezogene Zuschüsse sind als Sonderposten unter Berücksichtigung der historischen Förderquote anzusetzen. Die Förderquote kann aus dem Verhältnis der Einzahlungen zu den Auszahlungen für den Vermögensgegenstand aus den kameralen Unterabschnitten ermittelt werden. Aus der Multiplikation der Förderquote mit dem Wertansatz des in der Eröffnungsbilanz aktivierten Vermögensgegenstands resultiert der anzusetzende Sonderposten.

Können die empfangenen Investitionszuweisungen und -zuschüsse nicht maßnahmenbezogen zugeordnet werden, kann der dafür gebildete Sonderposten mit zehn vom Hundert oder der durchschnittlichen Nutzungsdauer der Anlagenklasse aufgelöst werden (§ 38 Absatz 4 GemHVO-Doppik, Nr. 14 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik). Dieses betrifft beispielsweise die Schulbaupauschale und die Investitionspauschale.

[30] Die Übertragungen von Ausgabeermächtigungen führen in der Doppik zu keinen Belastungen des Jahresergebnisses, da noch keine Aufwendungen vorliegen. Im Falle einer Außenverpflichtung käme der Ansatz einer bilanziellen Schuld (Rückstellung oder Verbindlichkeit) in Betracht.

Fehlbelegungsabgaben fließen den Städten in Hessen als Ausgleichszahlungen bei Fehlsubventionierung[31] zu (§ 12 Absatz 1 HessAFWoG in Verbindung mit § 1 Absatz 1 HessAFWoG). Davon darf die Gemeinde zur Abgeltung ihres Verwaltungsaufwands einen Pauschalbetrag in Höhe von 10 Prozent des jährlichen Aufkommens einbehalten. Der verbleibende Anteil ist innerhalb der folgenden zwei Haushaltsjahre zusätzlich für Maßnahmen zu verwenden, durch die die Versorgung der Bevölkerung mit ausreichendem Mietwohnraum zu angemessenen Bedingungen unmittelbar verbessert wird. Das innerhalb der Zwei-Jahres-Frist nicht verwendete oder gebundene Aufkommen ist nach § 12 Abs. 3 Satz 5 HessAFWoG jährlich zum 1. Februar des folgenden Jahres an das Hessische Competence Center abzuführen.[32]

Vorgehen der Städte

Sonderposten					
	Darmstadt[1]	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Sonderposten für erhaltene Investitionszuweisungen, -zuschüsse und Investitionsbeiträge					
Zuweisungen des öffentlichen Bereichs	1,5 Mio. €	834,4 Mio. €	14,1 Mio. €[2]	56,2 Mio. €	103,1 Mio. €
pauschale Zuschüsse					43,0 Mio. €
maßnahmenbezogene Zuschüsse					60,1 Mio. €
Zuweisungen des nichtöffentlichen Bereichs	0,0 Mio. €	8,3 Mio. €		0,3 Mio. €	0,1 Mio. €
Investitionsbeiträge	35,5 Mio. €	151,7 Mio. €	318,9 Mio. €[3]	52,7 Mio. €	54,2 Mio. €
Summe	37,0 Mio. €	994,4 Mio. €	333,0 Mio. €	109,2 Mio. €	157,5 Mio. €
Sonstige Sonderposten					
Fehlbelegungsabgabe		36,8 Mio. €			6,2 Mio. €
übrige		28,9 Mio. €			
Summe	0,0 Mio. €	65,7 Mio. €	0,0 Mio. €	0,0 Mio. €	6,2 Mio. €
Summe	37,0 Mio. €	1.060,1 Mio. €	333,0 Mio. €	109,2 Mio. €	163,7 Mio. €

1) vorläufige Angaben, Eröffnungsbilanz zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen noch in Bearbeitung
2) Erschließungsbeiträge und Beiträge nach § 11 KAG
3) davon Ausgleichsposten Straßenbewertung (245,8 Mio. €) und pauschale Zuschüsse (39,5 Mio. €)
Quelle: eigene Erhebungen, Eröffnungsbilanzen der Städte

Ansicht 19: Sonderposten

FRANKFURT AM MAIN hatte für Tunnelbauwerke Förderquoten auf Basis der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebildet. Ausgewertet wurden dafür die Verwendungsnachweise und die Ergebnisse der kameralen Jahresabschlüsse. Für Brücken, Sonderbauwerke und Straßen setzte FRANKFURT AM MAIN pauschale Förderquoten an. Sie beruhen auf Berechnungen zum geplanten Eigenbetrieb Stadtbau; sie konnten in der Prüfung nicht belegt werden. Die fehlende Dokumentation ließ eine Beurteilung der Förderquoten nicht zu.

Der Sonderposten für Investitionsbeiträge umfasst Erschließungsbeiträge, die FRANKFURT AM MAIN anhand der investiven Einnahmen des Vermögenshaushalts der Jahre 1977 bis 2006 ermittelte. Unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von 30 Jahren für Straßen ermittelte die Stadt einen Restbuchwert. Eine Zuordnung zu bestimmten Vermögensgegenständen konnte sie nicht vornehmen. Die übrigen Zuschüsse für sonstige Investitionen ermittelte die Stadt auf Grundlage der Einnahmen des Vermögenshaushalts in den Jahren 1997 bis 2006. Ferner beinhaltete der Sonderposten für Investitionsbeiträge Ablösebeträge für Parkflächen. Basis war die kamerale Rücklage zum 31. Dezember 2006.

31 Gesetz über den Abbau der Fehlsubventionierung im Wohnungswesen in der Fassung vom 13. September 2001, BGBl. I, Seite 2415 sowie nach §§ 34 bis 37 des Wohnraumförderungsgesetzes vom 13. September 2001, BGBl. I, Seite 2376

32 Erlass des Hessischen Ministeriums der Wirtschaft, Verkehr und Landesentwicklung vom 28. Januar 2009, StAnz. 2009, Seite 542

KASSEL setzte für das Infrastrukturvermögen pauschal eine Förderquote von 90 Prozent an. Sonstige Investitionszuschüsse (insbesondere die pauschalen Zuschüsse wie die Schulbaupauschale und die allgemeine Investitionspauschale) wertete die Stadt für einen Zeitraum von acht Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag aus. Die ermittelten Zuschüsse löste sie dann über einen Zeitraum von zehn Jahren auf. Eine Zuordnung zu geförderten Vermögensgegenständen unterblieb.

Auch OFFENBACH AM MAIN bildete eine pauschale Förderquote für das Infrastrukturvermögen von 90 Prozent. Daneben erfasste sie die sonstigen Investitionszuschüsse für den Zeitraum von zehn Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag. Den Sonderposten löste sie über zehn Jahre auf. Die geförderten Vermögensgegenstände ordnete sie nicht zu.

WIESBADEN erfasste pauschal erhaltene Zuschüsse (Schulbaupauschale und Investitionspauschale) für einen Zeitraum von zwanzig Jahren und Zuschüsse für Einzelförderungen für einen Zeitraum von zehn Jahren vor der Eröffnungsbilanz anhand der investiven Einnahmen des Vermögenshaushalts. Der Sonderposten für Investitionsbeiträge umfasste auch Erschließungsbeiträge nach § 128 Baugesetzbuch (BauGB).[33] In den Fällen, in denen eine Einzelbewertung nicht möglich war, nutzte WIESBADEN eine pauschale Bewertung mit 90 Prozent[34] des in der Eröffnungsbilanz aktivierten Werts für das Straßen-Infrastrukturvermögen. Der auf den Eröffnungsbilanzstichtag fortgeführte Wert wurde als Sonderposten aus Investitionsbeiträgen ausgewiesen.

FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN bildeten anhand der Werte der kameralen Rücklagen Sonderposten für die Fehlbelegungsabgaben.

Analyse

Vier Städte werteten empfangene maßnahmenbezogene Investitionszuschüsse über einen Zeitraum von zehn Jahren aus. Eine Ausnahme bildete WIESBADEN mit einem Auswertungszeitraum von zwanzig Jahren. Die vier Städte begründeten ihr Vorgehen damit, dass eine Auflösung pauschaler Investitionszuschüsse vereinfachend über einen Zeitraum von zehn Jahren vorgenommen werden könne, soweit keine Einzelzuordnung möglich ist. Sie bezogen sich auf die Vereinfachungsvorschrift in den Verwaltungsvorschriften (Nr. 14 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik). Bei Einzelförderungen greift diese Vereinfachung nicht. Die vereinfachten Ermittlungsmethoden der Städte beanstandete die Überörtliche Prüfung, da in der Folge die Sonderposten in der Eröffnungsbilanz nicht vollständig und damit zu niedrig ausgewiesenen wurden. Gerade im Bereich der Investitionen handelt es sich um Vermögensgegenstände, die eine längere Nutzungsdauer als zehn Jahre haben.

Hingegen führen undifferenzierte Förderquoten von 90 Prozent, die KASSEL, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN dem Infrastrukturvermögen beimaßen, zu einem zu hohen Ausweis des Sonderpostens. In den folgenden Haushaltsjahren werden durch die Auflösung dieser überhöhten Sonderposten höhere Erträge erfasst und das Jahresergebnis besser dargestellt. Auswertungen der Überörtlichen Prüfung der entsprechenden Unterabschnitte der kameralen Jahresrechnungen für den Zeitraum von 1981 bis 2006 ergaben für KASSEL dagegen eine Förderquote von 57 Prozent, für OFFENBACH AM MAIN von 79 Prozent und für WIESBADEN von 54 Prozent.

Fehlbelegungsabgabe

Der Sonderposten Fehlbelegungsabgabe[35] der Städte FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN war zu beanstanden. Solange die empfangenen Ausgleichszahlungen nicht zweckentsprechend verwendet werden, überwiegt der Charakter einer Verbindlichkeit. Erst wenn die Beträge fristgerecht für einschlägige investive Maßnahmen verwendet worden sind, wäre der Ausweis als Sonderposten sachgerecht.

---

33 Erschließungsbeiträge gemäß § 11 KAG für die Herstellung und Erneuerung von Straßen erhob WIESBADEN nicht.

34 90 Prozent deswegen, weil Wiesbaden in der Vergangenheit für Straßen Erschließungsbeiträge nach § 128 BauGB in Höhe von 90 Prozent veranlagte.

35 einschließlich der „Fehlbelegung werksgeförderter Wohnungen"

3.4.10 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

Rückstellungen sind in voller Höhe zu bilden für Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen sowie für Beihilfeverpflichtungen gegenüber Versorgungsempfängern sowie Beamten und Arbeitnehmern für die Zeit nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst oder Dienstverhältnis (§ 39 Absatz 1 Nr. 1 und 2 GemHVO-Doppik). Sofern Beamte den Dienstherrn gewechselt haben, ist für die Ausgleichsverpflichtung die Rückstellung fortzuführen, soweit Verpflichtungen nach § 107 b des Gesetzes über die Versorgung der Beamten und Richter in Bund und Ländern (Beamtenversorgungsgesetz – BeamtVG) vorliegen. Die Beihilfeverpflichtungen werden im Ergebnis analog wie die Pensionsrückstellungen behandelt.

Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen sind zum Barwert anzusetzen. Bei der Berechnung ist das Teilwertverfahren nach den steuerrechtlichen Bestimmungen unter Verwendung eines Rechnungszinsfußes von sechs Prozent anzuwenden (§ 41 Absatz 5 GemHVO-Doppik in Verbindung mit § 6a Absatz 3 EStG). Beim Teilwertverfahren wird eine Verteilung des Aufwands für die Pensionsleistung vom Zeitpunkt des Dienstantritts des Pensionsberechtigten bis zum Versorgungsfall unterstellt. Subsidiäre Versorgungsverpflichtungen (so gegenüber Beschäftigten bei Zusatzversorgungskassen) werden nicht passiviert und sind in sinngemäßer Anwendung des Art. 28 Absatz 2 EGHGB im Anhang verpflichtend anzugeben. Hierfür werden keine Rückstellungen ausgewiesen.

Des Weiteren sind Rückstellungen für die Bezüge- und Entgeltzahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen (Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen) zu bilden (§ 39 Absatz 1 Nr. 3 GemHVO-Doppik). Diese sind gemäß den Erläuterungen zum Kommunalen Verwaltungskontenrahmen (erlKVKR 2009) ebenfalls unter den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen auszuweisen. Rückstellungen für Altersteilzeit sind nur für genehmigte Anträge auf Altersteilzeit zu bilden (Nr. 6 der VV 2008 zu § 39 GemHVO-Doppik).

Vorgehen der Städte

Pensionsrückstellungen

Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen wurden zum Barwert (Versorgungsempfänger) und zum Teilwert (aktive Beamte) der erworbenen Versorgungsansprüche angesetzt (§ 41 Absatz 5 GemHVO-Doppik). Die Pensionsverpflichtungen wurden von Versicherungsmathematikern berechnet. Sie legten die allgemein anerkannten Rechnungsgrundlagen und Rechenverfahren zugrunde, wobei ein Rechnungszins von 4,5 Prozent (WIESBADEN) und 6,0 Prozent (FRANKFURT AM MAIN, OFFENBACH AM MAIN, KASSEL, DARMSTADT) sowie das Endalter 65 Jahre zu nennen sind. FRANKFURT AM MAIN, WIESBADEN und KASSEL setzten das Endalter bei Beamten der Feuerwehren auf 60 Jahre fest. Als Eintrittsdatum für den Finanzierungsbeginn wurde der Beginn der ruhegehaltsfähigen Dienstzeit (WIESBADEN, OFFENBACH AM MAIN und KASSEL) oder generell 21 Jahre sowie 17 Jahre bei Feuerwehrbeamten (FRANKFURT AM MAIN) festgelegt. DARMSTADT setzte das Eintrittsdatum für den Finanzierungsbeginn unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorschriften[36] auf 28 Jahre fest.

Die ruhegehaltsfähige Dienstzeit wurde von den Städten nicht personengenau ermittelt. Den für die Ermittlung der ruhegehaltsfähigen Dienstzeit maßgebenden durchschnittlichen Beschäftigungsgrad (zur Berücksichtigung von Teilzeitphasen und Beurlaubungen) bestimmten nur WIESBADEN und FRANKFURT AM MAIN in einem Näherungsverfahren. Hingegen unterstellten DARMSTADT, OFFENBACH AM MAIN und KASSEL eine durchgängige Vollzeitbeschäftigung.

[36] § 6a Absatz 3 Satz 6 EStG - Pensionsrückstellung

Hat das Dienstverhältnis schon vor der Vollendung des 27. Lebensjahres des Pensionsberechtigten bestanden, so gilt es als zu Beginn des Wirtschaftsjahres begonnen, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte das 27. Lebensjahr vollendet; in diesem Fall gilt für davor liegende Wirtschaftsjahre als Teilwert der Barwert der gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres; (…).

Demnach dürfen Pensionsverpflichtungen gegenüber unter 28-jährigen Versorgungsanwärtern nicht angesetzt werden. Ferner gilt bei Pensionsverpflichtungen, bei denen erstmals eine Zusage vor dem 1. Januar 2001 erteilt wurde und bei denen das Dienstverhältnis vor Vollendung des 30. Lebensjahres des Berechtigten begonnen hat, das Dienstverhältnis als zu Beginn des Wirtschaftsjahres begonnen, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte das 30. Lebensjahr vollendet hat.

Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Wertansatz in der Eröffnungsbilanz	155 Mio. €	1.177 Mio. €	254 Mio. €	174 Mio. €	387 Mio. €
Allgemeine Angaben					
Rechnungszins	6,0 %	6,0 %	6,0 %	6,0 %	4,5 %
Endalter	65 Jahre	65 Jahre	65 Jahre	65 Jahre	65 Jahre
Endalter Feuerwehren	65 Jahre	60 Jahre	60 Jahre	65 Jahre	60 Jahre
Eintrittsdatum für den Finanzierungsbeginn					
Beginn der ruhegehaltsfähigen Dienstzeit	○	○	✓	✓	✓
generell 21 Jahre (17 Jahre bei Feuerwehrbeamten)	○	✓	○	○	○
generell 28 Jahre	✓	○	○	○	○
Ermittlung der ruhegehaltsfähigen Dienstzeit					
mit Berücksichtigung des durchschnittlichen Beschäftigungsgrads	○	✓	○	○	✓
mit Annahme durchgängiger Vollzeitbeschäftigung	✓	○	✓	✓	○
Quelle: Eigene Erhebungen					

Ansicht 20: Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

Für Beamte sind die ruhegehaltsfähigen Dienstbezüge in der jeweils höchsten bis zur Altersgrenze erreichbaren Dienstaltersstufe berücksichtigt. Für Versorgungsempfänger war die Höhe des monatlichen Ruhegehalts maßgeblich. Der Wechsel von Beamten der Städte zu anderen Dienstherren oder von anderen Dienstherren zu einer Stadt floss nicht gesondert in die Berechnung ein.

Analyse

Die Städte gingen bei der Festsetzung der Bewertungsparameter und der Bewertung der Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen unterschiedlich vor.

Der von WIESBADEN verwendete Rechnungszins in Höhe von 4,5 Prozent im Jahr für die Ermittlung der Pensionsrückstellungen entspricht nicht den gesetzlichen Vorgaben (6,0 Prozent im Jahr, § 41 Absatz 5 GemHVO-Doppik in Verbindung mit § 6a Absatz 3 EStG). Der Rückstellungsausweis wäre damit im Vergleich zur gesetzlichen Vorgabe zu hoch. Gleichwohl führt der gewählte Rechnungszins unter Berücksichtigung des Zinsniveaus langfristiger Anleihen zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanzerstellung zu einer sachgerechten Darstellung der Vermögens- und Finanzlage. Die Überörtliche Prüfung sieht in der Berechnung mit einem Rechnungszins von 6 Prozent einen Mindestwert für Pensionsverpflichtungen. Eine an den Vorschriften des Handelsgesetzbuches angelehnte Berechnung führte dagegen bei einem niedrigeren, marktüblichen Zins zu höheren Rückstellungen. Folglich resultieren aus dieser Berechnung der Rückstellungen für Pensionen und ähnlichen Verpflichtungen in den kommunalen Jahresabschlüssen erhebliche stille Lasten.

Maßgeblich für die Ermittlung der ruhegehaltsfähigen Dienstzeit ist der Zeitpunkt der erstmaligen Berufung in das Beamtenverhältnis.[37] Daraus lässt sich folgern, dass die ruhegehaltsfähige Dienstzeit keinesfalls zwingend erst mit dem 28. Lebensjahr eines Beamten beginnt, wie es die Städte aus Praktikabilitätserwägungen vereinfachend

[37] Frühestens jedoch mit Vollendung des siebzehnten Lebensjahrs (§ 6 Absatz 1 BeamtVG)

annahmen. Die von DARMSTADT, OFFENBACH AM MAIN UND KASSEL unterstellte Vollzeitbeschäftigung beurteilte die Überörtliche Prüfung als nicht sachgerecht. Sie empfiehlt, in Folgeperioden die personengenauen Daten sukzessive zu ermitteln und zur Grundlage der Berechnungen der Pensionsrückstellungen zu machen.

Rückstellungen für Beihilfe

Bei der Berechnung des Barwerts der Rückstellungen für Beihilfeverpflichtungen legten die Städte die Bewertungsparameter der Pensionsrückstellungen - insbesondere den Rechnungszins - zugrunde. Sie berücksichtigten ferner durchschnittliche Beihilfezahlungen der Vergangenheit in Höhe von 3.130 € (DARMSTADT), 3.256 € (FRANKFURT AM MAIN), 2.901 € (OFFENBACH AM MAIN) bzw. 2.360 € (WIESBADEN) je Berechtigten und Jahr. Beihilfezahlungen während des aktiven Dienstverhältnisses sind nicht rückstellungsrelevant und wurden von den Städten zutreffend nicht in die Berechnung einbezogen.

Analyse

Die Städte nahmen die Ermittlung der Rückstellungen für Beihilfeverpflichtungen sachgerecht vor. Gleichwohl sieht die Überörtliche Prüfung in der Berechnung mit einem Rechnungszins von 6 Prozent einen Mindestwert für Beihilfeverpflichtungen.[38]

Rückstellungen für Altersteilzeit

Bildung von Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Rechnungszins	5,5 %	5,5 %	5,5 %	5,5 %	4,5 %
für geschlossene Verpflichtungen	✓	✓	✓	✓	✓
für latente Verpflichtungen	○	✓	○	○	○
Quelle: eigene Erhebungen					

Ansicht 21: Bildung von Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen

Alle Städte passivierten Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen auf Grundlage der genehmigten Anträge auf Altersteilzeit. In FRANKFURT AM MAIN umfassen die Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen auch potentielle Ansprüche (105 Millionen €), für die noch keine schriftliche Vereinbarung getroffen wurde, aber bis zum Ablauf der Fristen des Altersteilzeitgesetzes noch vorgenommen werden könnten.

Der Ermittlung wurde ein Rechnungszins in Höhe von 4,5 Prozent im Jahr (WIESBADEN) bzw. 5,5 Prozent im Jahr (DARMSTADT, FRANKFURT AM MAIN, KASSEL, OFFENBACH AM MAIN) zugrunde gelegt.

Analyse

Die Städte nahmen die Ermittlung der Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen weitgehend sachgerecht vor; die Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen umfassten bei FRANKFURT AM MAIN auch potentielle Ansprüche. Rückstellungen für Altersteilzeit wären allein für genehmigte Anträge zu bilden (Nr. 6 der VV 2008 zu § 39 GemHVO-Doppik).

3.4.11 Sonstige Rückstellungen

In der Vermögensrechnung (Bilanz) – sowie in ihrer Eröffnungsbilanz – sind sämtliche Schulden vollständig auszuweisen (§ 108 Absatz 1 HGO, § 38 Absatz 1 GemHVO-Doppik). Bei Rückstellungen handelt es sich um Verbindlichkeiten, die in ihrer Höhe oder dem Grunde nach ungewiss sind. Dabei sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten (§ 114s Absatz 1 HGO)[39]. Diese sind teils geschriebene, teils ungeschriebene Grundsätze zur Buchführung und Bilanzierung, die sich vor allem aus Wissenschaft und Praxis, der Rechtsprechung sowie Empfehlungen von Wirtschaftsverbänden ergeben.

[38] vergleiche Analyse zu den Pensionsrückstellungen

[39] So auch der Verweis im Vorwort der VV 2008, wonach bei der Beurteilung von Zweifelsfragen die handels- und steuerrechtlichen Regelungen einbezogen werden können, soweit die Vorschriften der HGO und der GemHVO-Doppik sowie die Verwaltungsvorschriften zu einem konkreten Sachverhalt keine Regelungen enthalten.

Rückstellungen dürfen in Höhe des Betrags angesetzt werden, der nach vernünftiger sachgerechter Beurteilung (§ 108 Absatz 3 HGO) notwendig ist. Für die Bewertung der Rückstellung gilt der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 40 Nr. 2 GemHVO-Doppik). Soweit nicht anders zu ermitteln, ist die Höhe der Rückstellung sachgerecht zu schätzen.

Die GemHVO-Doppik bestimmt anders als die HGO den Umfang der passivierungspflichtigen Rückstellungen. Die Städte haben nur die Pflichtrückstellungen zu bilden, die in § 39 Absatz 1 Nr. 1 bis 8 GemHVO-Doppik[40] genannt sind. Abweichend von diesem Rückstellungskatalog dürfen jedoch in der Eröffnungsbilanz Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (§ 39 Absatz 1 Nr. 4 GemHVO-Doppik) nicht gebildet werden (Nr. 8.2 und Nr. 15 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik)[41].

Neben der Bildung von Pflichtrückstellungen haben die Städte ein Wahlrecht, weitere Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (§ 39 Absatz 1 Satz 2 GemHVO-Doppik). Als weitere Rückstellung gelten dabei alle Rückstellungen, die nicht den Pflichtrückstellungen nach § 39 Absatz 1 Satz 1 GemHVO-Doppik zuzuordnen sind.

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Verbindung mit § 249 Absatz 1 Satz 1 HGB ist eine Rückstellung zu passivieren, wenn am Abschlussstichtag Verbindlichkeiten, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder Aufwendungen bekannt sind, die im Hinblick ihrer Höhe oder Entstehung ungewiss sind. Mit Rückstellungen werden Verluste und Aufwendungen periodengerecht abgegrenzt, die wirtschaftlich der Rechnungsperiode ihrer Entstehung zuzurechnen sind.

Rückstellungen sollen aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist (§ 39 Absatz 2 GemHVO-Doppik). Bildet eine Stadt in der Eröffnungsbilanz eine Wahlrückstellung, so ist diese so lange fortzuführen, bis der Grund entfallen ist. Mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht vereinbar ist nach Auffassung der Überörtlichen Prüfung, wenn eine in der Eröffnungsbilanz gebildete Wahlrückstellung in den folgenden Haushaltsjahren ergebniswirksam aufgelöst wird, ohne dass der Grund für ihre Bildung entfallen ist. Insoweit wäre auch keine Berichtigung der Eröffnungsbilanz zulässig, da der Ansatz der Rückstellung nicht fehlerhaft war (§ 108 Absatz 5 HGO).

Ansicht 22 gibt einen Überblick über die Rückstellungen nach GemHVO-Doppik, HGO und HGB.

---

40 § 39 GemHVO-Doppik – Rückstellungen
(1) Rückstellungen sind zu bilden für folgende ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen:
1. die Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,
2. die Beihilfeverpflichtungen gegenüber Versorgungsempfängern sowie Beamten und Arbeitnehmern für die Zeit nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst beziehungsweise Arbeitsverhältnis,
3. die Bezüge- und Entgeltzahlungen für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
4. im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden,
5. die Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien,
6. die Sanierung von Altlasten,
7. ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen und
8. drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren.
Für weitere ungewisse Verbindlichkeiten können Rückstellungen gebildet werden.
(2) Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund für ihre Bildung entfallen ist.

41 Nr. 8.2 und Nr. 15 VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik
8.2. Unterlassene Instandhaltungen und Großreparaturen zur Erhaltung sind bei der Wertermittlung des jeweiligen Vermögensgegenstandes wertmindernd zu berücksichtigen; Rückstellungen werden hierfür in der Eröffnungsbilanz nicht gebildet.
15. Rückstellungen
Für die Bildung von Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz gilt § 39 GemHVO-Doppik entsprechend; für die Darstellung unterlassener Instandhaltungen und von Großreparaturen zur Erhaltung gilt Nr. 8.2.

Rückstellungen nach GemHVO-Doppik, HGO und HGB			
	Pflichtrückstellungen		
	§ 39 Absatz 1 Nr. 1 bis 8 GemHVO-Doppik	§ 114m Absatz 4 HGO	Tz. 15.1 der Sonderregelungen i.V.m. § 249 HGB
Pensionsverpflichtungen[2]	✓	✓	✓
Beihilfeverpflichtungen[2]	✓	✓	✓
Altersteilzeitverpflichtungen[2]	✓	✓	✓
unterlassene Instandhaltungen, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden	✓	✓	✓
Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien[3]	✓	✓	✓
Sanierung von Altlasten[3]	✓	✓	✓
ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen[3]	✓	✓	✓
drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren	✓	✓	✓
	Wahlrückstellungen	Pflichtrückstellungen	
	§ 39 Absatz 1 Satz 2 GemHVO-Doppik[1]	§ 114m Absatz 4 HGO	Tz. 15.1 der Sonderregelungen i.V.m. § 249 HGB
ausstehende Rechnungen	✓	✓	✓
drohende Verluste aus schwebenden Geschäften		✓	✓
Jubiläumszuwendungen		✓	✓
Kosten für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen		✓	✓
Kosten für die Aufstellung und Prüfung der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses		✓	✓
Prozesskosten		✓	✓
Urlaubsansprüche und geleistete Überstunden	✓	✓	✓

1) § 39 Abs. 1 Satz 2 GemHVO-Doppik in Verbindung mit Nr. 11 der Verwaltungsvorschriften zu § 39 GemHVO-Doppik
2) Die Rückstellungen sind nach § 49 Absatz 4 Nr. 3 lit. a) GemHVO-Doppik als Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen auszuweisen.
3) Die Rückstellungen sind nach § 49 Absatz 4 Nr. 3 lit. b) bis d) GemHVO-Doppik jeweils separat in der Bilanz auszuweisen. Die Rückstellungen nach § 39 Absatz 1 Nr. 4 und Nr. 8 GemHVO-Doppik sowie die Wahlrückstellungen sind unter dem Posten „Sonstige Rückstellungen" nach § 49 Absatz 4 Nr. 3 lit. e) GemHVO-Doppik zusammenzufassen.
Quelle: eigene Darstellung

Ansicht 22: Rückstellungen nach GemHVO-Doppik, HGO und HGB

Nicht nachvollziehbar ist, dass der Katalog der Pflichtrückstellungen nach der GemHVO-Doppik nicht alle Pflichtrückstellungen im Sinne des § 249 HGB umfasst. Auch der Gesetzgeber sprach sich in der Gesetzesbegründung[42] zur GemHVO-Doppik für einen vollständigen Schuldenausweis aus. Es sollten Wahlrechte, wie sie sich aus

42 vergleiche LT-Drucks. 16/2463, Seite 56, zu § 114m HGO

der abstrakten Formulierung des § 249 HGB für Kaufleute ergeben, im Interesse der Praktikabilität und der Vermeidung eines nicht vertretbaren Verwaltungsaufwands nicht eingeführt werden. Pflichtrückstellungen wurden nicht eingeschränkt. Auch die Sonderregelungen verweisen unmittelbar auf § 249 Absatz 1 HGB, so dass die Bildung von Pflichtrückstellungen für Kommunen zwingend war (Tz. 15.1 der Sonderregelungen).

Vorgehen der Städte

Ansicht 23 zeigt die von den Städten gebildeten Rückstellungen (ohne Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen).

Rückstellungen (ohne Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen)					
	Darmstadt[1]	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Pflichtrückstellungen					
unterlassene Instandhaltung					0,9 Mio. €
Rekultivierung und Nachsorge		80,7 Mio. €		1,6 Mio. €	
Sanierung von Altlasten	0,2 Mio. €	6,3 Mio. €	2,9 Mio. €	0,4 Mio. €	3,6 Mio. €
Finanzausgleich und Steuerschuldverhältnisse	1,3 Mio. €		0,4 Mio. €		
drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren		17,0 Mio. €	0,8 Mio. €	10,1 Mio. €	9,7 Mio. €
Verlustausgleiche		3,0 Mio. €	1,6 Mio. €		
Verlagerung US-Base		8,3 Mio. €			
Wiederherstellungskosten		1,7 Mio. €			
Altersteilzeit[2]			8,8 Mio. €		
Zwischensumme	1,5 Mio. €	117 Mio. €	14,5 Mio. €	12,1 Mio. €	14,2 Mio. €
Wahlrückstellungen					
ausstehende Rechnungen und übrige Rückstellungen	7,0 Mio. €	8,2 Mio. €			
Urlaubsansprüche			3,3 Mio. €	0,9 Mio. €	
geleistete Überstunden			2,1 Mio. €	2,5 Mio. €	
Zwischensumme	7,0 Mio. €	8,2 Mio. €	5,4 Mio. €	3,4 Mio. €	0,0 Mio. €
Summe	8,5 Mio. €	125,2 Mio. €	19,9 Mio. €	15,5 Mio. €	14,2 Mio. €

1) Darmstadt hatte zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen die Eröffnungsbilanz noch bearbeitet und die Rückstellungen noch nicht vollständig erfasst.
2) Kassel wies die Rückstellungen für Altersteilzeit in der Eröffnungsbilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen" aus. Diese Rückstellung wurde im ersten Jahresabschluss zu dem Bilanzposten „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen" umgegliedert.
Quelle: eigene Erhebungen, Eröffnungsbilanzen der Städte

Ansicht 23: Rückstellungen (ohne Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen)

Analyse

Von den Pflichtrückstellungen haben die Rückstellungen für Bürgschaften, Gewährleistungen, Prozessrisiken sowie die Rückstellungen für Altlasten und die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien größte Bedeutung. WIESBADEN bildete in der Eröffnungsbilanz Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung entgegen den Verwaltungsvorschriften.[43]

Bei den kameralen Wahlrückstellungen nahmen OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN keine Rückstellungen für ausstehende Rechnungen vor. Rückstellungen für Urlaubsansprüche und geleistete Überstunden bildeten KASSEL und OFFENBACH AM MAIN.

Schulden sind in der Bilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vollständig aufzunehmen (§ 108 Absatz 3 HGO). Die Überörtliche Prüfung empfiehlt, auf die Bildung folgender Rückstellungen nicht zu verzichten, da sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtend sind: Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften[44], Rückstellungen für Urlaubsansprüche und geleistete Überstunden[45], Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen[46] oder Rückstellungen für die Erstellung und Prüfung der Eröffnungsbilanzen und der Jahresabschlüsse.

3.5 Folgewirkungen der Bilanzierung in der Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz soll die Vermögens- und Finanzlage der Städte zutreffend darstellen. Die Bewertung des Vermögens und der Schulden wirkt auf das Eigenkapital und die folgenden Jahresergebnisse. Die Wirkungen lassen sich in drei Kategorien einteilen:

- erhebliche Wirkungen auf die Bilanzrelationen, aber tendenziell geringe Wirkungen auf das Jahresergebnis (z.B. Grund und Boden)
- erhebliche Wirkungen auf die Bilanzrelationen und auch auf die künftigen Jahresabschlüsse (z.B. Straßen-Infrastrukturvermögen und Sonderposten)
- keine erheblichen Wirkungen auf die Bilanzrelationen und tendenziell geringe Wirkungen auf das Jahresergebnis (z.B. Betriebs- und Geschäftsausstattung)

Die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden spiegelt sich in der Ergebnisrechnung wider: Abschreibungen, Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Investitionszuweisungen, -zuschüssen und Investitionsbeiträgen, sowie außerordentliche Erträge und Aufwendungen. Einzelheiten sind Ansicht 24 zu entnehmen.

---

43 Vergleiche Nr.8.2 der VV 2008 zu § 59 GemHVO-Doppik
Unterlassene Instandhaltungen und Großreparaturen zur Erhaltung sind bei der Wertermittlung des jeweiligen Vermögensgegenstandes wertmindernd zu berücksichtigen; Rückstellungen hierfür werden in der Eröffnungsbilanz nicht gebildet.

44 soweit nicht in § 39 Absatz 1 Nr. 8 GemHVO-Doppik genannt

45 Wahlrecht nach Nr. 11 der VV 2008 zu § 39 GemHVO-Doppik

46 BFH Urteil vom 19. August 2002 - VIII R 30/01 BStBl 2003 II S. 131

Wirkungen von Bewertungen auf die Haushaltswirtschaft			
Bilanzposten	Erhebliche Wirkungen auf Bilanzrelationen	Erhebliche Wirkungen auf das Jahresergebnis	Keine erheblichen Wirkungen
immobiles Sachanlagevermögen (nicht abnutzbar)	✓	○	○
immobiles Sachanlagevermögen (abnutzbar)	✓	✓	○
mobiles Sachanlagevermögen	○	○	✓
Finanzanlagevermögen	✓	○	○
Rücklagen	✓	✓	○
Sonderposten	✓	✓	○
Pensionsrückstellungen	✓	✓	○
übrige Rückstellungen	✓	✓	○

✓ = Kriterium erfüllt, ○ = Kriterium nicht erfüllt
Quelle: eigene Erhebungen

Ansicht 24: Wirkungen von Bewertungen auf die Haushaltswirtschaft

Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft ergeben sich, wenn die Bewertung von Vermögensgegenständen oder Schulden in folgenden Jahren von der Erstbewertung in der Eröffnungsbilanz abweicht.

Erste Kategorie

3.5.1 Erhebliche Wirkungen auf die Bilanzrelationen, aber tendenziell geringe Wirkungen auf das Jahresergebnis

Diese Kategorie betrifft Vermögensgegenstände, die einen erheblichen Wert haben, aber nicht abnutzbar sind und keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen. Da die Vermögensgegenstände zum Anlagevermögen zählen, wird keine Veräußerungsabsicht angenommen. Es handelt sich um Grundstücke und um Finanzanlagen.

Erhebliche Bedeutung in der kommunalen Eröffnungsbilanz kommt den Wertansätzen für Grund und Boden zu. Die Städte sind Eigentümer vieler Liegenschaften. Die meisten Liegenschaften sind für die dauerhafte Vorhaltung der Infrastruktur notwendig. Dieses betrifft Grundstücke mit einer kommunalen Nutzungsorientierung: etwa Grundstücke von Schulen, Kindergärten, Sportanlagen, Verwaltungsstellen und Straßen. Eine hohe Bewertung führt zu einem höheren Eigenkapital und eine niedrige Bewertung zu einem niedrigeren Eigenkapital. In den folgenden Jahresabschlüssen können außerplanmäßige Abschreibungen notwendig sein, weil im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung dem Vermögensgegenstand ein niedrigerer Wert beizumessen ist (§ 43 Absatz 3 GemHVO-Doppik). Folgewirkungen können auftreten, wenn die Grundstücke einer anderen Nutzung zugeführt oder veräußert werden, und der Verkaufserlös nicht den Restbuchwert deckt.

Finanzanlagen unterliegen keinem laufenden Wertverzehr und damit keiner planmäßigen Abschreibung. Der Wertansatz ist zu jedem Stichtag zu überprüfen. Sofern eine dauerhafte Wertminderung vorliegt, sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Dieses betrifft Eigenbetriebe wie auch Beteiligungen an Stadtwerken oder auch die Trägerschaft an Sparkassen. Wenn Finanzanlagen in der Eröffnungsbilanz nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode bewertet wurden, so sind in den folgenden Jahresabschlüssen die Wertansätze zu überprüfen. Die Methoden haben sich am IDW-Standard S 1 (Ertragswert- oder Substanzwertverfahren) oder am Verfahren der vereinfachten Ertragswertermittlung zu orientieren. Sofern diese Verfahren einen niedrigeren Wert indizieren, sind zwingend außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Das Jahresergebnis könnte deutlich belastet werden.

Im Zusammenhang mit der aktuellen Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise bestand ein Risiko für außerplanmäßige Abschreibungen, soweit sich die Städte oder deren Beteiligungen auf riskante Finanzmarkttransaktionen einließen. Das einer Kommunalverwaltung im Grunde fremde Bankgeschäft kann erhebliche Wirkungen auf das Jahresergebnis haben und die Handlungsfreiheit einschränken. Eine Kompensation wäre nur bei Bilanzierung eines gesonderten Postens im Eigenkapital denkbar. Zu den Einzelheiten wird auf die Ausführungen zur Bilanzierung der Trägeranteile an Sparkassen verwiesen (Kapitel 3.4.6).

Die Überörtliche Prüfung stellte bei der Bewertung von Straßengrundstücken erhebliche Unterschiede fest. So weisen FRANKFURT AM MAIN durch den höheren Wertansatz von durchschnittlich 210,72 € je Quadratmeter und KASSEL von 17,90 € je Quadratmeter ein entsprechend höheres Eigenkapital aus. Die anderen Städte bewerteten die Straßengrundstücke in einer Bandbreite von 1,00 € bis 3,00 € je Quadratmeter. Die Wertansätze in den Eröffnungsbilanzen sind daher nicht unmittelbar vergleichbar.

3.5.2 Erhebliche Wirkungen auf Bilanzrelationen und Jahresergebnis

Zweite Kategorie

Wertansätze in der Eröffnungsbilanz für immobiles Sachanlagevermögen, Rücklagen, Sonderposten, Pensionsrückstellungen und übrige Rückstellungen haben erhebliche Wirkungen auf Bilanzrelationen und auf Jahresergebnisse.

Zu den abnutzbaren Vermögensgegenständen mit erheblichen Werten zählen Gebäude und andere Bauten sowie das Infrastrukturvermögen (Straßen, Ingenieurbauwerke). Wertbestimmend für den Bilanzansatz sind neben dem Bewertungsverfahren auch die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern.

Bei bezuschussten Vermögensgegenständen stehen den Aufwendungen aus Abschreibungen Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens teilweise kompensierend gegenüber. Je höher die Bezuschussung eines Vermögensgegenstandes, desto geringer ist das Jahresergebnis belastet.

Straßen-Infrastruktur-vermögen und Sonderposten

KASSEL hatte mit dem 1. Januar 2006 einen Umstellungszeitpunkt gewählt, zu dem noch keine Verwaltungsvorschriften oder andere Hinweise zur Umsetzung der GemHVO-Doppik vorlagen. KASSEL setzte in Abstimmung mit der Kommunalaufsicht Zeitwerte für das Straßen-Infrastrukturvermögen an. Zeitwerte liegen generell über den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. In der Folge ergeben sich für KASSEL höhere Abschreibungen im Jahresabschluss.

Daneben hat KASSEL diesen über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Wertansatz durch einen hohen Sonderposten, bei dem die Stadt pauschaliert eine Förderquote von 90 Prozent unterstellte, in seinen Auswirkungen überwiegend kompensiert. Vergleichend konnte die Überörtliche Prüfung daher keine Aussage treffen, wie hoch die Ergebniswirkung KASSELS gewesen wäre, wenn sie die Straßen mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Sonderposten nach der tatsächlichen Finanzierungsstruktur abgebildet hätte. Die Bilanzen KASSELS werden damit auf Jahre hinaus nicht mit den Bilanzen anderer Kommunen vergleichbar sein. Diese fehlende Vergleichbarkeit wurde von der Kommunalaufsicht in Kauf genommen, da sie die Bewertungskonzeption der Stadt KASSEL aufsichtsrechtlich als zulässig beurteilte.

Alle Städte wählten für die Wertermittlung der Sonderposten vereinfachende Verfahren losgelöst von der Bewertung der angesetzten Vermögensgegenstände. Sie gingen von den kameralen Ausgaben der Vermögenshaushalte für einen bestimmten Zeitraum aus. Das Vorgehen kann dazu führen, dass Sonderposten für nicht mehr vorhandene Vermögensgegenstände gebildet worden sind. Dies beanstandete die Überörtliche Prüfung vor dem Hintergrund, dass hieraus zukünftige Erträge aus der Auflösung realisiert werden können.

Rücklagen

WIESBADEN setzte für kamerale Ausgabereste Rücklagen für Budgetüberleitungen und Mehrbedarfe in der Eröffnungsbilanz an, obgleich dies keinen bilanzierungsfähigen Sachverhalt darstellte. Diese Budgetrücklagen in Höhe von 53,6 Millionen € wurden im

ersten doppischen Jahresabschluss ergebniswirksam aufgelöst und das Jahresergebnis um den Auflösungsbetrag besser dargestellt.

Pensionsrückstellungen

Bei den Pensionsrückstellungen wählte WIESBADEN mit 4,5 Prozent einen niedrigeren Abzinsungssatz als die gesetzliche Vorgabe von 6,0 Prozent. Diese niedrigere Verzinsung wurde auch im ersten Jahresabschluss beibehalten. Der niedrigere Zinssatz führte in der Eröffnungsbilanz zu einem höheren Rückstellungswert, was aus Vorsichtsgründen und der genaueren Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Stadt WIESBADEN nicht beanstandet wurde. Im Hinblick auf den kommunalen Vergleich führt das Vorgehen WIESBADENS dazu, dass die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen interkommunal nicht vergleichbar sind.

Übrige Rückstellungen

Die unterschiedliche Ausübung von Wahlrechten bei den übrigen Rückstellungen sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den folgenden Jahresabschlüssen führt zu einer eingeschränkten Vergleichbarkeit der doppischen Jahresabschlüsse. Dass KASSEL zunächst in der Eröffnungsbilanz Wahlrückstellungen bildete, die im ersten Jahresabschluss ersatzlos aufgelöst wurden, widerspricht dem Stetigkeitsgebot und führte zu deutlichen Ergebnisverzerrungen.

Ausgliederungen

Die Wirkungen von Ausgliederungen auf die Bilanzrelationen und auf das Jahresergebnis schränken die interkommunale Vergleichbarkeit ein. So war die Vergleichbarkeit DARMSTADTS mit den anderen Großstädten durch die fast vollständige Ausgliederung des städtischen Grundvermögens geschmälert. Dem fehlenden Wertansatz im Sachanlagevermögen steht nicht zwingend ein wertgleicher Ansatz im Finanzanlagevermögen gegenüber. Während die Stadt das Grundvermögen zu Anschaffungskosten bilanzieren müsste, durfte das Beteiligungsunternehmen in seiner Bilanz die übertragenen Vermögensgegenstände nach dem Handelsrecht auch mit dem Zeitwert ansetzen. Damit wäre ein höherer Wertansatz möglich. Wie das nicht abnutzbare Grundvermögen unterliegt auch das Finanzanlagevermögen keiner planmäßigen Abschreibung. Beachtlich für den Beteiligungsansatz sind gleichwohl außerplanmäßige Abschreibungen im Beteiligungsunternehmen auf den Buchwert der übertragenen Vermögensgegenstände infolge dauernder Wertminderungen.

Dritte Kategorie

3.5.3 Keine erheblichen Wirkungen

Die vollständige Erfassung und Bewertung des mobilen Sachanlagevermögens (so der Betriebs- und Geschäftsausstattung) führte nach Auskünften der Städte zu einem erheblichen Arbeitsaufwand. Nicht nur das Vermögen der Kernverwaltungen war zu inventarisieren, sondern auch das anderer Einrichtungen wie Schulen, Kindergärten, Betriebshöfen, ausgelagerten Dienststellen, Sporthallen, Musikschulen und Museen. Die Vermögensgegenstände waren mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Vor dem Hintergrund einer üblichen Nutzungsdauer der Betriebs- und Geschäftsausstattung zwischen fünf und zehn Jahren nahmen die Städte vereinfachend die in dem entsprechenden Zeitraum vor dem Eröffnungsbilanzstichtag angeschafften Vermögensgegenstände auf und bewerteten sie. Die Wertansätze waren gemessen an den Bilanzsummen von untergeordneter Bedeutung. Erhebliche Auswirkungen auf das Jahresergebnis durch Abschreibungen und Anlageabgänge lagen nicht vor.

Folgewirkung der unterschiedlichen Bilanzierung

3.5.4 Eingeschränkte Vergleichbarkeit als Folgewirkung der unterschiedlichen Bilanzierung in der Eröffnungsbilanz

Der Gesetzgeber trug durch die unterschiedlichen Ermittlungsverfahren für einzelne Vermögensgegenstände und Schulden zur eingeschränkten Vergleichbarkeit der Bilanzierung in der Eröffnungsbilanz bei. Alle Städte waren bemüht, sachgerechte Bewertungen vorzunehmen. Mitunter wurden pragmatische Lösungsansätze bevorzugt. Dieses ist zu begrüßen. Gleichwohl haben Bilanzvereinfachungen dann ihre

Grenzen, wenn die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht die tatsächlichen Verhältnisse abbildet oder die GoB-Fähigkeit[47] beeinträchtigt ist.

Die Überörtliche Prüfung sieht bei einzelnen Posten der Eröffnungsbilanzen Korrekturbedarf. Nach § 108 Absatz 5 HGO dürfen letztmalig in der vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Bilanz unterlassene oder fehlerhafte Wertansätze erfolgsneutral berichtigt werden. Dabei sollten den initiativen Städten wie KASSEL, die einen Umstellungszeitpunkt wählten, als die maßgeblichen Vorschriften über die Haushaltswirtschaft noch nicht veröffentlicht waren, keine Nachteile entstehen. Die Überörtliche Prüfung regt den Gesetzgeber an, zu überlegen, den Fristlauf im Sinne von § 108 Absatz 5 HGO für alle Kommunen gleichermaßen mit dem 1. Januar 2009 beginnen zu lassen.[48] Sie hält es überdies für notwendig, die Bestimmungen sowohl in der HGO, in der GemHVO-Doppik als auch in den Verwaltungsvorschriften klar und widerspruchsfrei zu novellieren. Eine besondere Herausforderung stellen die unterschiedlichen Bewertungskonzeptionen in der HGO und der GemHVO-Doppik einerseits und den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften andererseits dar, so beim Ansatz und der Bewertung von Rückstellungen.

Ferner empfiehlt die Überörtliche Prüfung, rechtzeitig konkrete Regelungen zum ersten zusammengefassten Jahresabschluss bereit zu stellen. Die erstmalige Erstellung ist zum 31. Dezember 2015 verpflichtend. Dabei dürften zwei Informationen aus diesem Bericht zu berücksichtigen sein:

- Kapitel 6.3 klärt, dass die Betriebsleistung zwischen den Gesellschaften und denen des Kernhaushalts konstant hälftig verteilt ist. Es wird gezeigt, dass bei den hessischen Großstädten die kommunalen Gesellschaften den überwiegenden Teil der Aufgaben erledigen. Hingegen liegt die Zahl der Beschäftigten bei den kommunalen Gesellschaften stets deutlich über denen der Städte. Die Ausgliederungsquote der Beschäftigten erhöhte sich zwischen den beiden Vergleichsjahren deutlich von 57 Prozent auf 61 Prozent.

- Kapitel 4.5 liefert zur Entwicklung der kommunalen Schulden ein ähnliches Bild. Auch die Verschuldung der kommunalen Gesellschaften ist – unabhängig von der absoluten Größe oder der relativen Größe zur Verschuldung je Einwohner – gleich. In beiden Fällen sind die Schulden der kommunalen Gesellschaften höher als die Schulden der städtischen Kernhaushalte.

3.6 Anlagen zur Eröffnungsbilanz

Der Eröffnungsbilanz sind zur weiteren Erläuterung Anlagen beizufügen. Hierzu gehört als Kernelement der Anhang. Die Aufstellung eines Anhangs ist Pflichtbestandteil[49] der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses. Im Anhang sind die Posten der Vermögensrechnung, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung zu erläutern.[50]

---

47 § 114s HGO - Jahresabschluss, konsolidierter Jahresabschluss, Gesamtabschluss
(1) Die Gemeinde hat für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen. Er ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen und muss klar und übersichtlich sein. Er hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen zu enthalten, soweit durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes nichts anderes bestimmt ist. Der Jahresabschluss hat die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde darzustellen.

48 vergleiche Einundzwanzigster Zusammenfassender Bericht, LT-Drucks. 18/2633

49 siehe § 50 Absatz 1 GemHVO-Doppik

50 siehe § 50 Absatz 1 Satz 2 GemHVO-Doppik

Vorgehen der Städte und Analyse

Die Großstädte trafen die erforderlichen Angaben zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in der Eröffnungsbilanz im Anhang. Die Angabe zu der Zahl der beschäftigten Beamten und Arbeitnehmer waren nur in KASSEL und OFFENBACH AM MAIN vollständig[51]. In den Anlagenübersichten sowie den Verbindlichkeiten- und Rückstellungsübersichten beachteten die Städte die gesetzlichen Vorgaben.

3.7 Aussagen zur Vermögens- und Finanzlage in den Eröffnungsbilanzen

Für die Bilanzanalyse wurden für den Vergleich ausgewählte Kennzahlen herangezogen:

- Anlagenintensität und Infrastrukturquote

Die Kennzahlen liefern eine Aussage über den Vermögensaufbau der Kommune. Ein Rückgang der Anlagenintensität kann in einer Überalterung des Anlagevermögens oder dem Verkauf von Anlagegütern begründet sein. Je höher der Anteil des Anlagevermögens ist, desto höher sind die fixen Kosten (Abschreibungen und Zinsen). Die Anlagenintensität ist bei allen Großstädten erwartungsgemäß hoch. Für das Infrastrukturvermögen wurde diese Kennzahl gesondert betrachtet (Infrastrukturquote).

- Eigenkapitalquoten

Das Eigenkapital als Netto-Position einer Gemeinde ist der Saldo aus dem Vergleich von Vermögen mit (zweckgebundenen) Rücklagen, Sonderrücklagen und Schulden (in der Eröffnungsbilanz). Anders als bei Unternehmen der Privatwirtschaft steht hinter dem gemeindlichen Eigenkapital kein eingezahltes Stammkapital oder Ähnliches; es ist nicht als Ausgleichspuffer für Jahresfehlbeträge interpretierbar, solange ihm auf der Aktivseite z. T. unveräußerbares (Infrastruktur-)Vermögen gegenübersteht. Die Eigenkapitalquoten I und II sind daher zum Vergleich zweier oder mehrerer Kommunen kaum verwendbar. Relevant sind jedoch deren Veränderungen im Zeitverlauf durch positive oder negative Jahresergebnisse. Deshalb ist die Entwicklung der Quoten in den Folgejahren interessant. In ihr spiegeln sich Erfolg oder Misserfolg des Wirtschaftens wider. Die Eigenkapitalquote I stellt auf das bilanzielle Eigenkapital ab, während die Eigenkapitalquote II das wirtschaftliche Eigenkapital berücksichtigt. Dieses schließt die nicht rückzahlbaren Investitionszuschüsse ein, die in Sonderposten passiviert sind.

- Anlagendeckungsgrad II

Der Anlagendeckungsgrad ist ein grober Maßstab für die Stabilität der Kommune. Es wird das Verhältnis zwischen langfristigem Anlagevermögen zu langfristig besitzendem Kapital dargestellt. Dadurch wird die Fristenkongruenz der Finanzierung des Anlagevermögens beurteilt. Liegt die Quote bei 100 Prozent, ist das langfristige Anlagevermögen vollständig mit langfristig besitzendem Kapital finanziert („Goldene Finanzierungsregel"). Je höher der Anlagendeckungsgrad ist, desto besser, da dann ebenfalls Teile des Umlaufvermögens langfristig finanziert sind. Ein Anlagendeckungsgrad unter 100 Prozent kann vorübergehend toleriert werden.

- Zuschussquote des Anlagevermögens

Passivierte Sonderposten für Beiträge, Zuschüsse und Zuwendungen werden ins Verhältnis zum Anlagevermögen gesetzt. Diese Quote zeigt den Anteil der Finanzierung des Anlagevermögens mithilfe von Dritten (Beiträge, Zuschüsse und Zuwendungen). Je höher der Prozentsatz ist, desto größer ist der Anteil des Anlagevermögens, der mit Beiträgen, Zuschüssen und Zuwendungen finanziert wurde.

Analyse

Ansicht 25 zeigt ausgewählte Kennzahlen zur Bilanzanalyse der Städte im Vergleich. Infolge der verschiedenen Bewertungsverfahren ist ein Vergleich bei wesentlichen Bilanzposten nicht ohne weitere Erläuterungen möglich. Erst im Zeitablauf können die Kennzahlen im innerkommunalen wie im interkommunalen Vergleich eine bessere Aussagekraft erreichen.

[51] Die Angaben fehlten bei den Städten FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN. DARMSTADT hatte noch keinen Anhang erstellt.

Kennzahlen zur Bilanzanalyse (Eröffnungsbilanz)						
Bezeichnung	Beschreibung	Darm-stadt	Frankfurt	Kassel	Offen-bach	Wies-baden
		2008	2007	2006	2008	2007
Kennzahlen zur Vermögenslage						
Anlagen-intensität	(Anlagevermögen / Bilanzsumme) x 100	93,0 %	94,4 %	97,6 %	95,4 %	91,5 %
Infrastruktur-quote	(Infrastrukturvermögen/ Bilanzsumme) x 100	17,5 %	13,7 %	40,9 %	19,2 %	18,3 %
Kennzahlen zur Finanzlage						
Eigenkapital-quote I	(Eigenkapital / Bilanzsumme) x 100	39,7 %	66,2 %	14,9 %	6,4 %	57,3 %
Eigenkapital-quote II	(Eigenkapital + Sonderposten) / Bilanzsumme x 100	42,7 %	74,6 %	35,8 %	19,0 %	64,1 %
Anlagen-deckungsgrad II	(Eigenkapital + Sonderposten + langfristige Verbindlichkeiten)/ Anlagevermögen x 100	k.A.	90,3 %	63,0 %	23,4 %	86,7 %
Zuschussquoten						
Zuschussquote des Anlage-vermögens	(Sonderposten für Zuschüsse und Beiträge/ Anlagevermögen) x 100	3,2 %	8,4 %	21,4 %	13,1 %	7,2 %

k.A. = keine Angaben, da Darmstadt zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen das Anlagevermögen in der Eröffnungsbilanz noch nicht abschließend bewertet hatte.
Quelle: Eröffnungsbilanzen, eigene Berechnungen

Ansicht 25: Kennzahlen zur Bilanzanalyse (Eröffnungsbilanz)

Anlagenintensität und Eigenkapital

Typisch für kommunale Eröffnungsbilanzen ist der hohe Anteil des Anlagevermögens. Die Vermögenslage ist geprägt durch das Infrastrukturvermögen und den Anteilen an verbundenen Unternehmen. Die der Wertermittlung zugrunde gelegten Bewertungsverfahren wirken vor allem auf die Höhe des bilanziellen Eigenkapitals und in Folge auf weitere wichtige Kennzahlen im Zusammenhang mit der Bilanzanalyse. Zu berücksichtigen ist ferner, dass das bewertete Vermögen einer Kommune auf der Aktivseite der Bilanz nur zum (geringen) Teil veräußerbar und zur Rückzahlung von Schulden verwendbar (Schuldendeckungspotential) ist.

Infrastrukturquote

Da KASSEL als einzige Großstadt im Vergleich das Straßen-Infrastrukturvermögen nicht mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern mit aktuellen Zeitwerten bewertet hat, ist die Infrastrukturquote in KASSEL mit 40,9 Prozent besonders hoch.

Eigenkapitalquoten

Die Eigenkapitalquoten weisen eine Streuung von 6,4 Prozent (OFFENBACH AM MAIN) bis zu 66,2 Prozent (FRANKFURT AM MAIN) aus.

Anlagendeckungsgrad II

Auch spiegelt sich die wirtschaftliche Situation der Städte wider. So hat FRANKFURT AM MAIN mit 90,3 Prozent die höchste und OFFENBACH AM MAIN mit 35,1 Prozent die ungünstigste Quote. OFFENBACH AM MAIN hat deutlich höhere Anteile des Vermögens mit Fremdkapital finanziert oder finanzieren müssen.

Zuschussquote des Anlagevermögens

Die höchste Zuschussquote des Anlagevermögens weist KASSEL mit 21,4 Prozent aus, was mit der unterstellten Förderquote für Straßen von 90 Prozent in Zusammenhang steht (vergleiche Abschnitt 3.4.9).

3.8 Bilanzierung in den Jahresabschlüssen

3.8.1 Prüferische Durchsicht der ersten Jahresabschlüsse

Die Städte haben ausgehend von ihren Eröffnungsbilanzen jeweils zum 31. Dezember einen Jahresabschluss zu erstellen. Er ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen und muss klar und übersichtlich sein. Er hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen zu enthalten, soweit durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes nichts anderes bestimmt ist. Der Jahresabschluss hat die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde darzustellen (§ 114s Absatz 1 HGO).

Der Jahresabschluss besteht aus der Vermögensrechnung (Bilanz), der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung. Er ist durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern (§ 114s Absatz 2 und 3 HGO).

Die Überörtliche Prüfung beurteilte anhand einer prüferischen Durchsicht die Sachverhalte, die von der buchhalterischen Behandlung in der Doppik anders als in der Kameralistik zu verarbeiten sind. Dieses betrifft neben dem Umgang mit nicht zahlungswirksamen Vorgängen (so die Vermögensfortschreibung im Anlagevermögen sowie die Veränderungen von Rücklagen, Sonderposten und Rückstellungen), auch die periodengerechte Zuordnung von Geschäftsvorfällen.

Zur Besonderheit der Fortschreibung der Werte im Finanzanlagevermögen gehört, dass die Wertansätze der Beteiligungen oder verbundenen Unternehmen jährlich nach bestimmten Verfahren und Methoden vorgenommen werden sollen (Nr. 9 der VV 2008 zu § 43 GemHVO-Doppik, etwa der Ertragswertermittlung nach IDW Standard S 1 und seinen Ergänzungen im Rechnungslegungsstandard IDW RS HFA 10).

Vorgehen der Städte

Einen Jahresabschluss stellten bislang FRANKFURT AM MAIN, KASSEL und WIESBADEN auf. Es waren die Städte, die ihre Haushaltswirtschaft zum 1. Januar 2006 (KASSEL) oder zum 1. Januar 2007 (WIESBADEN und FRANKFURT AM MAIN) auf die Doppik umgestellt hatten.

Budgetrücklagen

WIESBADEN bildete in der Eröffnungsbilanz eine Rücklage für Budgetüberleitungen und Mehrbedarfe in Höhe von 53,6 Millionen € (siehe Abschnitt 3.4.8), die im ersten Jahresabschluss ergebniswirksam im ordentlichen Ertrag aufgelöst wurde. Die vier anderen Städte hatten solche Budgetrücklagen nicht oder in geringer Höhe (KASSEL in Höhe von 141 T€) gebildet.

Überprüfung der Wertansätze im Finanzanlagevermögen

Keine Stadt schrieb im Jahresabschluss außerplanmäßig auf einen Beteiligungsansatz im Finanzanlagevermögen ab. Beachtlich dabei war, dass alle Städte auf eine Überprüfung der Wertansätze nach den in den Verwaltungsvorschriften aufgeführten Bewertungsverfahren verzichteten. Die Städte überprüften stattdessen die Wertansätze anhand vorliegender Jahresabschlüsse und den hierzu gegebenen Informationen zum Geschäftsverlauf und der voraussichtlichen Entwicklung. Nach Auskünften der Städte wären diese Verfahren bei der Vielzahl der städtischen Beteiligungen zu aufwendig und könnten auf der Grundlage der Daten, die üblicherweise den Kämmereien vorliegen, nicht ordnungsgemäß angewendet werden.

Periodengerechte Abgrenzungen

FRANKFURT AM MAIN setzte den Buchungsschluss für das erste doppische Haushaltsjahr auf Ende Januar des folgenden Jahres fest. Infolgedessen bestand ein Risiko, das Geschäftsvorfälle nicht periodengerechte und vollständig erfasst waren. Die Stadt hatte die Konzessionsabgaben in den Jahresabschlüssen periodengerecht ausgewiesen. In der Eröffnungsbilanz war die Periodenzuordnung noch fehlerhaft (siehe Abschnitt 3.4.7).

Interne Leistungsverrechnung

Die interne Leistungsverrechnung einzelner Ämter, Abteilungen und Fachbereiche ist in den Teilergebnisrechnungen nachrichtlich unterhalb der ordentlichen Erträge und Aufwendungen darzustellen, KASSEL stellte sie abweichend innerhalb der ordentlichen Erträge und Aufwendungen dar.

Analyse

Auflösung der Budgetrücklagen bessert Ergebnis um 54 Mio. €

Eine Rücklage für Budgetüberleitungen und Mehrbedarfe ist nach GemHVO-Doppik nicht zulässig (vergleiche Abschnitt 3.4.8). Eine ertragswirksame Auflösung ist nicht sachgerecht und verstößt gegen einen periodengerechten Erfolgsausweis. Im Jahr 2007 war das Jahresergebnis WIESBADENS um 53,6 Millionen € zu hoch. Der fehlerhafte Wertansatz in der Eröffnungsbilanz ist nach § 108 Absatz 5 HGO in dem letzten noch offenen Jahresabschluss zu korrigieren. Weil WIESBADEN bereits eine ergebniswirksame

Auflösung im ersten Jahresabschluss vornahm, wären sowohl die Netto-Position und der Ergebnisvortrag zu berichtigen.

Werthaltigkeit von Beteiligungen

Wertänderungen in den kommunalen Beteiligungen infolge schlechterer Geschäftsentwicklung oder bilanzieller außerplanmäßiger Abschreibungen könnten auf den Beteiligungswert im Jahresabschluss der Stadt wirken. Im Falle dauernder Wertminderung, ist der Beteiligungsansatz in den städtischen Bilanzen außerplanmäßig abzuschreiben. Die Überörtliche Prüfung empfiehlt, künftig zu den Abschlussstichtagen die Wertansätze der Beteiligungen und verbundenen Unternehmen zu überprüfen. Nach den Verwaltungsvorschriften ist dabei nicht die Eigenkapital-Spiegelbildmethode heranzuziehen, sondern eine Ertrags- oder Substanzwertermittlung vorzunehmen (Nr. 9 der VV 2008 zu § 43 GemHVO-Doppik). Diese Verfahren seien nach Aussagen der Städte aufwendig. Daher beanstandet es die Überörtliche Prüfung aus Zweckmäßigkeitsgründen nicht, wenn erst bei auffälliger Verminderung des Eigenkapitals in den Bilanzen der Beteiligungen, die Wertansätze mittels dieser Verfahren überprüft werden. Gleiches gilt für den fortgeführten Wertansatz von Trägeranteilen an Sparkassen. Die weitere Bilanzierungspraxis wird zeigen, ob die Überprüfung der Wertansätze gemäß den Verwaltungsvorschriften von den Städten umgesetzt wird und ob zusätzliche Aufwendungen infolge von außerplanmäßigen Abschreibungen entstehen, die durch eine an den tatsächlichen Anschaffungskosten orientierte Bewertungskonzeption in der Eröffnungsbilanz vermeidbar gewesen wären.

Interne Leistungsverrechnungen

Bei der Darstellung der internen Leistungsverrechnungen war das Vorgehen der Stadt KASSEL zu beanstanden. Im Ergebnis wies KASSEL gleichermaßen zu hohe Erträge und Aufwendungen aus. Dieses ist im interkommunalen Vergleich zu berücksichtigen. Das Jahresergebnis war von dieser Darstellungsweise nicht beeinflusst.

3.8.2 Aussagen zur Ertragslage

Das Ergebnis aus der Ergebnisrechnung hat unmittelbaren Einfluss auf die Änderung des Eigenkapitals in der Vermögensrechnung (Bilanz). Soweit ein Jahresfehlbetrag vorliegt, verringert sich das Eigenkapital. Ziel muss es sein, einen zumindest ausgeglichenen Haushalt aufzustellen und ein ausgeglichenes Ergebnis zu erreichen[52]. Sofern nach dem Stufenkonzept der Ergebnishaushalt nicht ausgeglichen werden kann, ist ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen.[53]

Vorgehen der Städte

Ansicht 26 zeigt die vorgelegten - teilweise noch vorläufigen - Ergebnisrechnungen.

Ergebnisrechnungen

		Frankfurt		Kassel	Wiesbaden
		2007	2008	2006	2007
1.	privatrechtliche Leistungsentgelte	102 Mio. €	95 Mio. €	125 Mio. €	15 Mio. €
2.	öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	230 Mio. €	235 Mio. €	0 Mio. €	33 Mio. €
3.	Kostenersatzleistungen und -erstattungen	50 Mio. €	56 Mio. €	0 Mio. €	21 Mio. €
4.	Bestandsveränderungen und aktivierte Eigenleistungen	0 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	1 Mio. €
5.	Steuern und steuerähnliche Erträge einschließlich Erträge aus gesetzlichen Umlagen	2.306 Mio. €	2.292 Mio. €	239 Mio. €	501 Mio. €

52 § 114b Absatz 4 HGO:
Der Ergebnishaushalt gilt als ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der ordentlichen Erträge ebenso hoch ist wie der Gesamtbetrag der ordentlichen Aufwendungen.

53 § 24 Absatz 4 Satz 1 GemHVO-Doppik:
Ist ein Ausgleich des Ergebnishaushalts nach Absatz 2 nicht möglich, ist ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen (§ 92 Absatz 4 der Hessischen Gemeindeordnung).

Ergebnisrechnungen					
		Frankfurt		Kassel	Wiesbaden
		2007	2008	2006	2007
6.	Erträge aus Transferleistungen	153 Mio. €	142 Mio. €	0 Mio. €	152 Mio. €
7.	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Zwecke und allgemeine Umlagen	213 Mio. €	146 Mio. €	176 Mio. €	163 Mio. €
8.	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Investitions-zuweisungen, -zuschüssen für laufende Zwecke und allgemeine Umlagen	41 Mio. €	41 Mio. €	0 Mio. €	9 Mio. €
9.	sonstige ordentliche Erträge	108 Mio. €	113 Mio. €	47 Mio. €	92 Mio. €
10.	Summe der ordentlichen Erträge	3.205 Mio. €	3.120 Mio. €	587 Mio. €	989 Mio. €
11.	Personalaufwand	435 Mio. €	373 Mio. €	89 Mio. €	171 Mio. €
12.	Versorgungsaufwendungen	111 Mio. €	104 Mio. €	48 Mio. €	25 Mio. €
13.	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	522 Mio. €	530 Mio. €	110 Mio. €	128 Mio. €
14.	Abschreibungen	203 Mio. €	157 Mio. €	44 Mio. €	48 Mio. €
15.	Aufwendungen aus Zuweisungen und Zuschüssen sowie besondere Finanzaufwendungen	357 Mio. €	466 Mio. €	46 Mio. €	16 Mio. €
16.	Steueraufwendungen einschließlich Aufwendungen aus gesetzlichen Umlageverpflichtungen	430 Mio. €	418 Mio. €	53 Mio. €	95 Mio. €
17.	Transferaufwendungen	567 Mio. €	566 Mio. €	144 Mio. €	346 Mio. €
18.	sonstige ordentliche Aufwendungen	6 Mio. €	4 Mio. €	32 Mio. €	17 Mio. €
19.	Summe der ordentlichen Aufwendungen	2.631 Mio. €	2.619 Mio. €	566 Mio. €	846 Mio. €
20.	Verwaltungsergebnis	573 Mio. €	500 Mio. €	21 Mio. €	142 Mio. €
21.	Finanzerträge	107 Mio. €	98 Mio. €	6 Mio. €	22 Mio. €
22.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	99 Mio. €	82 Mio. €	38 Mio. €	17 Mio. €
23.	Finanzergebnis	8 Mio. €	16 Mio. €	-31 Mio. €	6 Mio. €
24.	ordentliches Ergebnis	581 Mio. €	516 Mio. €	-11 Mio. €	148 Mio. €
25.	außerordentliche Erträge	7 Mio. €	37 Mio. €	7 Mio. €	27 Mio. €
26.	außerordentliche Aufwendungen	1 Mio. €	35 Mio. €	1 Mio. €	2 Mio. €
27.	außerordentliches Ergebnis	6 Mio. €	2 Mio. €	6 Mio. €	26 Mio. €
28.	Jahresergebnis	588 Mio. €	518 Mio. €	-5 Mio. €	174 Mio. €

Anmerkung: Darmstadt und Offenbach hatten keinen Jahresabschluss aufgestellt.
Quelle: Jahresabschlüsse der Städte, eigene Erhebungen

Ansicht 26: Ergebnisrechnungen

Analyse

Für die Analyse der Ergebnisrechnung wurden folgende Kennzahlen gebildet:

- Steuerquote:
  Die Steuerquote gibt an, wie hoch die Grundausstattung der Stadt mit Finanzmitteln (Steuern und Schlüsselzuweisungen) ohne einen Bezug zu einer Leistungserstellung in Relation zu den Gesamteinnahmen ist.
- Finanzausgleichsquote:
  Diese Quote stellt dar, welcher Anteil von den Steuereinnahmen und Schlüsselzuweisungen aufgrund des Finanzausgleichs wieder abzuführen ist.
- Zuweisungsquote:
  Die Zuweisungsquote gibt einen Hinweis darauf, in welchem Umfang die Stadt von Zuweisungen Dritter abhängig ist.
- Personalquote:
  Die Personalquote gibt an, welchen Anteil die Personal- und Versorgungsaufwendungen an den ordentlichen Aufwendungen ausmachen.
- Sach- und Dienstleistungsquote:
  Anhand dieser Quote lässt sich darstellen, in welchem Umfang die Stadt Fremdleistungen für die Leistungserstellung in Anspruch genommen hat.
- Finanzquote:
  Die Finanzquote gibt an, in welchem Umfang die ordentlichen Erträge für die Finanzierung eingesetzt werden.
- Drittfinanzierungsquote:
  Die Drittfinanzierungsquote zeigt an, in welchem Umfang das abnutzbare Anlagevermögen von Dritten finanziert ist.

Ansicht 27 nennt die ermittelten Werte der – teilweise noch vorläufigen – Jahresergebnisse.

Kennzahlen der Ergebnisrechnungen

		Frankfurt		Kassel	Wiesbaden
	Haushaltsjahr	2007	2008	2006	2007
Steuerquote	(Steuer- und Umlageerträge x 100) / ordentliche Erträge	72,0 %	73,5 %	40,6 %	50,7 %
Finanzausgleichsquote	(Steuer- u. Umlageaufwand x 100) / Steuerertrag	18,6 %	18,2 %	22,4 %	18,9 %
Zuweisungsquote	(Zuweisungen x 100) / ordentliche Erträge	6,7 %	4,7 %	30,0 %	16,5 %
Personalquote	(Personal- und Versorgungsaufwand x 100) / ordentlicher Aufwand	20,8 %	18,2 %	24,2 %	23,1 %
Sach- und Dienstleistungsquote	(Sach- und Dienstleistungsaufwendungen x 100) / ordentlicher Aufwand	19,9 %	20,2 %	19,5 %	15,1 %
Finanzquote	(Finanzergebnis x 100) / ordentliche Erträge	0,3 %	0,5 %	5,3 %	0,6 %
Drittfinanzierungsquote	(Auflösung Sonderposten x 100) / Abschreibungen	20,1 %	25,9 %	58,8 %	19,6 %

Quelle: eigene Erhebungen, Jahresabschlüsse der Städte

Ansicht 27: Kennzahlen der Ergebnisrechnungen

Steuerquote

Der Beitrag zu den ordentlichen Erträgen mit Steuererträgen war in FRANKFURT AM MAIN am höchsten, während KASSEL die geringste Steuerquote aufwies.

Finanzausgleichsquote

Rund 20 Prozent der Steuererträge waren aufgrund der Finanzausgleichsregelungen wieder abzuführen. Signifikante Unterschiede bei den Städten FRANKFURT AM MAIN, KASSEL und WIESBADEN waren nicht festzustellen.

Zuweisungsquote

Die Zuweisungsquote war in FRANKFURT AM MAIN am geringsten. Sie steht im Zusammenhang mit der hohen Steuereinnahmekraft der Stadt. Die Zuweisungen waren von den Städten kaum beeinflussbar. Korrespondierend zur geringsten Steuerquote wies KASSEL die höchste Zuweisungsquote aus.

Personalquote

Die Personalaufwendungen machten in FRANKFURT AM MAIN einen Anteil von 20 Prozent der gesamten ordentlichen Aufwendungen aus. KASSEL und WIESBADEN lagen um rund vier Prozentpunkte über diesen Wert, was auch auf das geringere Haushaltsvolumen bei einem nicht symmetrisch verlaufenden Personalbedarf zurückzuführen war.

Sach- und Dienstleistungsquote

WIESBADEN hatte am geringsten Fremdleistungen für die Leistungserstellung in Anspruch genommen.

Finanzquote

KASSEL hatte den höchsten Anteil der Finanzaufwendungen an den ordentlichen Erträgen zu bewältigen. Dagegen lag die Finanzquote in FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN unter ein Prozent.

Drittfinanzierungsquote

Die Drittfinanzierungsquote war in KASSEL mit rund 60 Prozent am höchsten. Dies erklärt sich vor dem Hintergrund, dass die Stadt ihr Straßeninfrastrukturvermögen in der Eröffnungsbilanz zu Zeitwerten bewertete. Ausgehend von diesen Wertansätzen und einer zugrunde gelegten pauschalen Förderungsquote von 90 Prozent war der entsprechende der Sonderposten höher. So war auch der Ertrag aus der Auflösung des Sonderpostens sowohl von den absoluten als auch den relativen Werten zu hoch.

Aussagekraft der Kennzahlen wird in der zeitlichen Betrachtung steigen

Die Kennzahlen gaben erste Hinweise auf die finanzielle Situation der Städte. Gut interpretierbar waren die Steuer-, Zuweisungs- und die Finanzquote. Andere Kennzahlen, etwa die Personal- oder Sach- und Dienstleistungsquote bedürfen einer Detailbetrachtung. Deren Aussagekraft im interkommunalen Vergleich kann nur vor dem Hintergrund der örtlichen Organisationsstruktur beurteilt werden. Gleichwohl werden diese Kennzahlen für die jeweilige Stadt im Zeitablauf einen wichtigen Indikator für die wirtschaftliche Entwicklung darstellen.

3.9 Ausblick

Die Prüfung zeigte deutlich, die Haushaltswirtschaft der Großstädte ist davon geprägt, dass den überwiegenden Teil der Aufgaben inzwischen die nach dem HGB abschließenden städtischen Gesellschaften erledigen. Dieser Sachverhalt sollte nach dem Dafürhalten der Überörtlichen Prüfung bei der Novellierung der GemHVO-Doppik zu berücksichtigen sein. Es dürfte den Städten kaum gelingen, den Gesamtabschluss nach den derzeit gültigen Regeln der GemHVO-Doppik sachgerecht und in sich schlüssig abzuschließen, wenn sich die Grundlagen des Rechnungswesens der Gebietskörperschaften und ihrer Tochterunternehmen zu weit voneinander unterscheiden.

Einen Hinweis auf die Notwendigkeit der Überarbeitung der GemHVO-Doppik dürfte auch der mit dem Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz neu geschaffene § 7a HGrG[54] sein. Die Vorschrift bindet die Grundsätze der staatlichen Doppik an die

[54] Deshalb betrachtet die Überörtliche Prüfung Bestrebungen kritisch, über das Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens, § 7a Absatz 1 HGrG auszuhöhlen und § 7a Absatz 2 HGrG zu stark zu betonen (Wortlaut der Vorschrift in Fußnote 11). Auch ist die Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) fehl am Platz. Die Bestrebungen übersehen die kommunale Wirklichkeit, selbst die bei kleineren Gemeinden. Der Überörtlichen Prüfung liegen zur Zeit der Drucklegung dieses Berichts Zwischenerkenntnisse aus einer Prüfung kreisangehöriger Gemeinden vor, bei denen im Durchschnitt der Gemeinden die Ausgliederungsquote der anteiligen Betriebsleistung der Beteiligungen bei 38 Prozent und die des Personals bei 30 Prozent liegen.

Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung. Da die Sachverhalte so sind, wie sie sich in den Großstädten darstellen, sollten nach Auffassung der Überörtlichen Prüfung die im Rahmen der staatlichen Doppik zulässigen, vom Handelsrecht abweichenden Regelungen nur in besonders begründeten Ausnahmefällen zulässig sein. Überwiegen die Ausnahmefälle, wird – wegen des materiellen Übergewichts der ausgegliederten, nach Handelsrecht bilanzierenden Gesellschaften – die Zusammenführung des von der GemHVO-Doppik beherrschten kommunalen Jahresabschlusses mit den handelsrechtlichen Abschlüssen im Gesamtabschluss kaum zweckgerecht möglich sein. Der Gesamtabschluss wäre verwässert, weil er aussagekräftige Daten wie ein Konzernabschluss nicht mehr liefern könnte. Die Transparenz des Gesamtabschlusses des Konzerns Stadt wäre eingeschränkt. Die Verantwortlichkeit der Städte für ihre kommunalen Unternehmen wäre nicht mehr an Hand eines klaren Zahlenmaterials sichtbar. Es empfiehlt sich für die GemHVO-Doppik eine konsequente Bindung an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Die Kommunen sind gut beraten, sich früh mit dem zusammengefassten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) zu befassen, da hier ein erheblicher Kommunikations- und Abstimmungsaufwand zwischen der Stadt und ihren Gesellschaften und Betrieben unterschiedlichster Rechtsformen sowie auch der Gesellschaften und Betriebe untereinander nötig wird. Es steht im pflichtgemäßen Ermessen der Kommunen, rechtzeitig mit dem Projektmanagement zur Bewältigung dieser Herausforderung zu beginnen. Eine Vorreiterrolle bei den Großstädten nimmt hier FRANKFURT AM MAIN ein, die bereits zum 31. Dezember 2010 einen ersten Gesamtabschluss aufstellen will.

4. Haushaltslage

4.1 Leitsätze

In den Jahren 2004 bis 2008 stiegen die (bereinigten) Einnahmen der Großstädte um 36 Prozent auf 5,1 Milliarden €. Sie entwickelten sich besser als im Landesdurchschnitt. Lediglich OFFENBACH AM MAIN partizipierte deutlich schwächer an den Boomjahren bis zur Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise. Im Jahr 2009 waren die Einnahmen mit 4,5 Milliarden € um 12 Prozent niedriger als im Vorjahr. Seiten 56, 62

Die Ausgaben der Großstädte stiegen bis zum Jahr 2007 deutlich schwächer als die Einnahmen; hierdurch verbesserten sich die Ergebnisse der Verwaltungshaushalte. Im Jahr 2004 hatte allein FRANKFURT AM MAIN ein positives Ergebnis, im Jahr 2007 auch DARMSTADT, KASSEL und WIESBADEN. Der Haushalt von OFFENBACH AM MAIN war in allen Jahren des Prüfungszeitraums defizitär. Seite 57

Im Prüfungszeitraum hatte nur FRANKFURT AM MAIN einen hinreichend stabilen Haushalt. Die Haushaltslage der anderen Städte war als kritisch oder instabil anzusehen. Seite 59

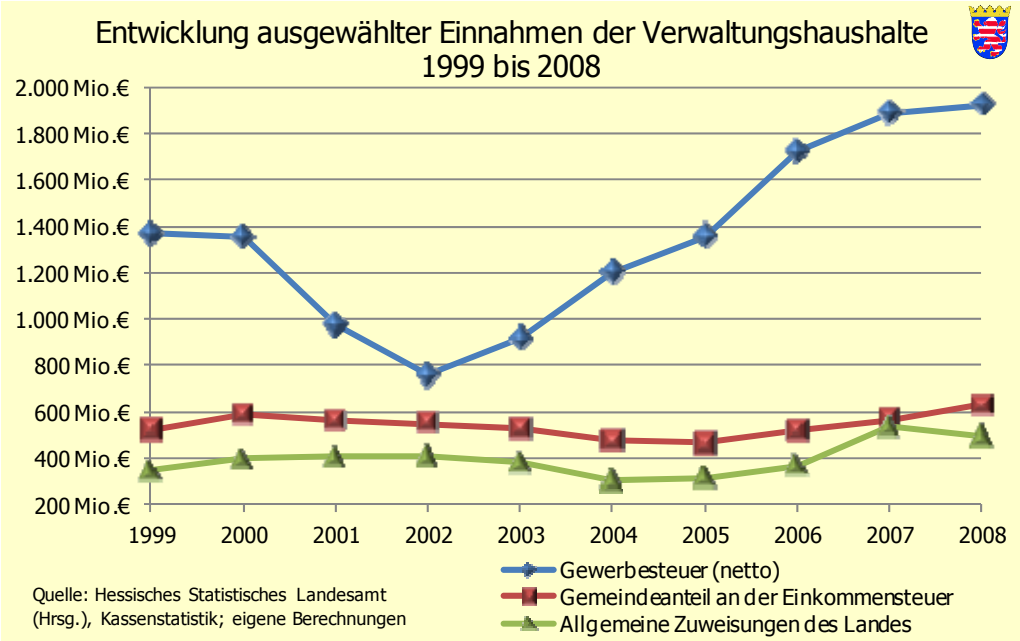
FRANKFURT AM MAIN, KASSEL und WIESBADEN reduzierten die Schulden im Prüfungszeitraum, während DARMSTADT und OFFENBACH AM MAIN neue Schulden, insbesondere höhere Kassenkredite aufnahmen. Seite 59

Im Jahr 2007 entfielen die (Gesamt-)Schulden aller Großstädte in Höhe von 7,8 Milliarden € durchschnittlich mit 55 Prozent auf die ausgegliederten Bereiche und mit 45 Prozent auf die Kernhaushalte. Seite 61

DARMSTADT, KASSEL und OFFENBACH AM MAIN nutzten ihre Haushaltssicherungskonzepte nicht als Instrument zur Konsolidierung. Sie dienten lediglich der Erfüllung der Auflagen der Kommunalaufsicht. Seite 68

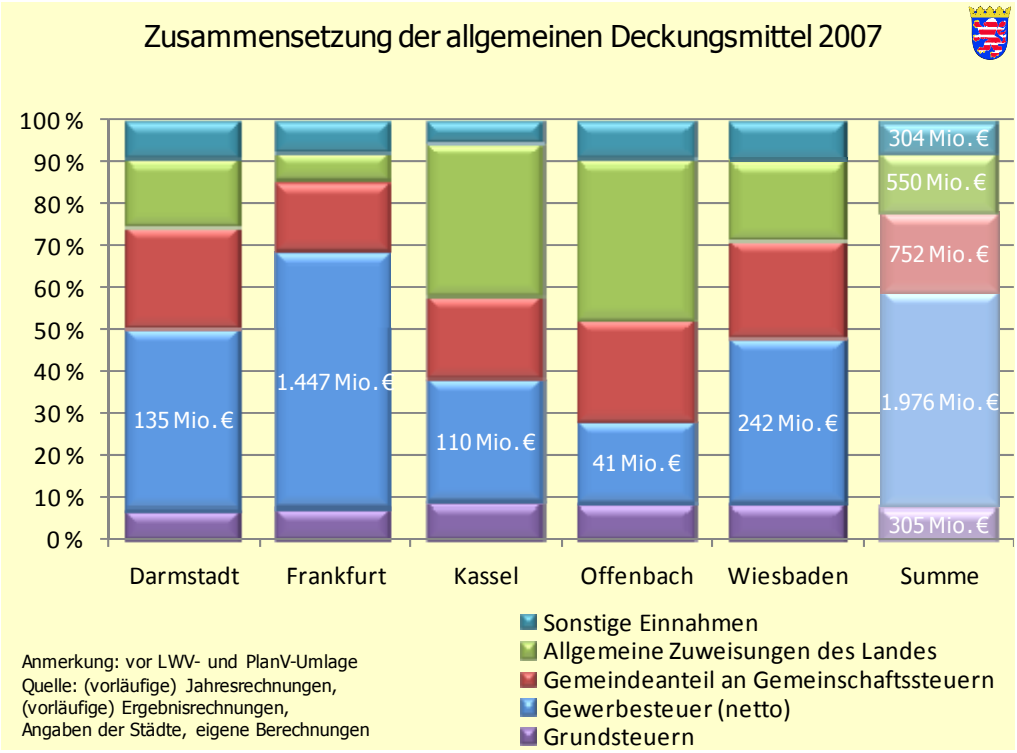
4.2 Einnahmekraft

Einen unmittelbaren Einfluss auf die Haushaltsstabilität haben die Einnahmen und ihre Entwicklung (Ansicht 28).[55]



Ansicht 28: Entwicklung ausgewählter Einnahmen der Verwaltungshaushalte 1999 bis 2008

Ansicht 29 zeigt, wie sich die nicht zweckgebundenen Einnahmen, die den Städten als allgemeine Deckungsmittel zur Verfügung standen, zusammensetzten.



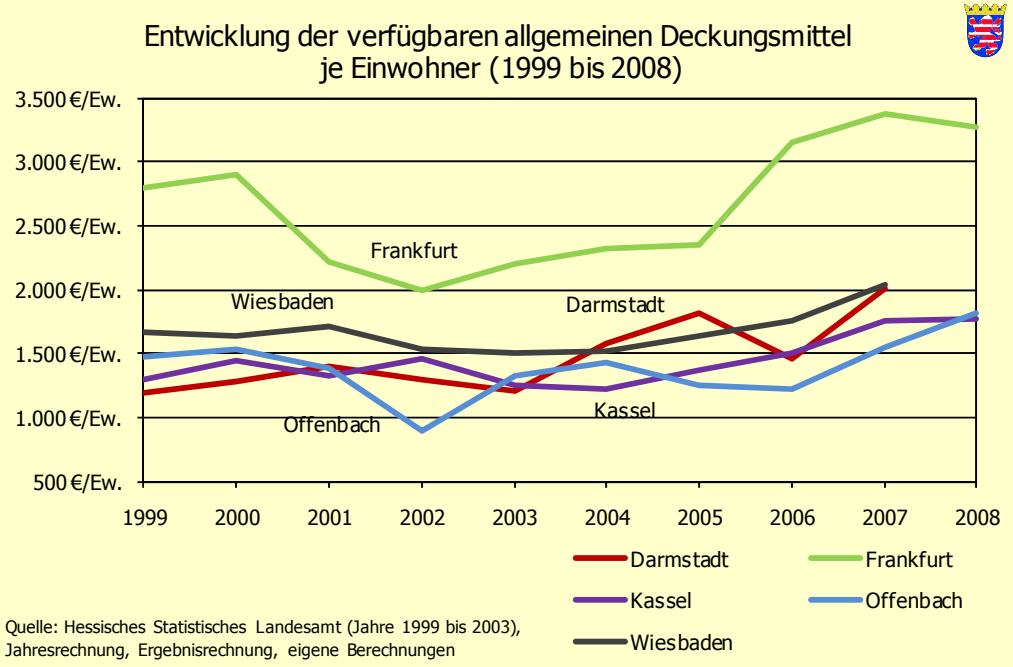
Ansicht 29: Zusammensetzung der allgemeinen Deckungsmittel 2007

[55] Die Zeitreihen des Kapitels 4 berücksichtigen auch zahlungsorientierte Daten der Finanzstatistik (Vierteljährliche Kassenstatistik, herausgegeben vom Hessischen Statistischen Landesamt). Es ergeben sich Unschärfen zu den Angaben der Städte in ihren Jahresrechnungen und Jahresabschlüssen. Diese sind hinnehmbar, da sie die Tendenz der Aussage nicht wesentlich beeinflussen.

Von der positiven Entwicklung der Gewerbesteuer profitierten die Städte in unterschiedlichem Maße. Die Einnahmen aus der Gewerbesteuer waren im Verhältnis zu den verfügbaren allgemeinen Deckungsmitteln[56] in FRANKFURT AM MAIN hoch. Hingegen hatte die Stadt im Vergleich den geringsten Anteil an den allgemeinen Zuweisungen des Landes. Bei KASSEL und OFFENBACH AM MAIN machten im Vergleich der Großstädte die Gewerbesteuer den geringsten Anteil und die allgemeinen Zuweisungen des Landes den größten Anteil aus.

Aus der Verknüpfung der Entwicklung wesentlicher Bestandteile der Einnahmen (Ansicht 28) und der Zusammensetzung der allgemeinen Deckungsmittel (Ansicht 29) ergibt sich, dass Städte mit einem hohen Anteil der Gewerbesteuer an den allgemeinen Deckungsmitteln (DARMSTADT und FRANKFURT AM MAIN) stärker profitierten als solche, die einen großen Anteil von allgemeinen Zuweisungen des Landes oder Einkommensteueranteilen hatten.

Aus Ansicht 30 geht hervor, wie sich die verfügbaren allgemeinen Deckungsmittel je Einwohner im Zeitraum 1999 bis 2008 entwickelten.



Ansicht 30: Entwicklung der verfügbaren allgemeinen Deckungsmittel je Einwohner (1999 bis 2008)

Im Zeitraum zwischen 1999 und 2007 zeigen die verfügbaren allgemeinen Deckungsmittel einen wellenförmigen Verlauf, wobei sie in 2007 bei allen Vergleichsstädten über dem Niveau des Jahres 1999 lagen.[57]

- In FRANKFURT AM MAIN waren die Deckungsmittel je Einwohner am höchsten; sie unterlagen jedoch auch größeren Schwankungsbreiten als in den übrigen Städten. Seit dem Jahr 2002 waren in FRANKFURT AM MAIN stetig steigende verfügbare all-

[56] Zu den allgemeinen Deckungsmitteln zählen neben den Steuererträgen die Schlüsselzuweisungen des Landes, die Erträge aus dem Familienlastenausgleich und die eigenen, nicht zweckgebundenen Erträge. Der Großteil der eigenen, nicht zweckgebundenen Erträge sind Konzessionserträge, Mieten und Pachten sowie Zinserträge. Aus den allgemeinen Deckungsmitteln haben die Städte die Gewerbesteuerumlage, die LWV-Umlage sowie die Umlage für den Planungsverband Ballungsraum Frankfurt/ Rhein-Main (Frankfurt am Main und Offenbach am Main) zu erbringen. Daher stehen diese Mittel nicht zur Finanzierung der Aufgaben und Leistungen der Städte bereit. Die Mittel, die den Städten tatsächlich zur Finanzierung ihrer Aufgaben zur Verfügung stehen, sind die verfügbaren allgemeinen Deckungsmittel. Sie berechnen sich aus den allgemeinen Deckungsmitteln abzüglich dieser Umlagen. Vergleiche Fünfzehnter Zusammenfassender Bericht 2005, LT-Drucks. 16/4190, Seite 131

[57] Für DARMSTADT und WIESBADEN lagen zum Abschluss der Haushaltsstrukturprüfungen die Jahresabschlüsse für das Jahr 2008 nicht vor. Daher wird dieses Jahr von der Betrachtung bei einzelnen Zeitreihen ausgenommen.

gemeine Deckungsmittel je Einwohner zu verzeichnen, während im Jahr 2008 ein Rückgang eintrat.

- WIESBADEN hatte über die Jahre die zweitbeste Finanzausstattung und im Vergleich die geringsten Schwankungen.

- DARMSTADT verzeichnete im zehnjährigen Betrachtungszeitraum einen deutlichen Anstieg: waren 1999 die verfügbaren allgemeinen Deckungsmittel je Einwohner noch die niedrigsten der Städte, lagen sie 2007 auf dem Niveau von WIESBADEN. Im Jahr 2006 hatte DARMSTADT aufgrund von Gewerbesteuerrückzahlungen einen starken Rückgang der verfügbaren allgemeinen Deckungsmittel zu verkraften.

- KASSEL hatte im Vergleich zu den anderen Städten von 1999 bis 2004 eine gleichmäßige, aber leicht rückläufige und zwischen 2004 und 2007 eine deutliche und stetig ansteigende Einnahmeentwicklung zu verzeichnen. 2008 stagnierten die Einnahmen auf dem Niveau des Vorjahres.

- OFFENBACH AM MAIN hatte die schwächste und zusätzlich stark schwankende Finanzausstattung mit einem deutlichen Einbruch im Jahr 2002 zu verkraften. Nach einem leichten Anstieg der Einnahmen in 2000 gingen die Einnahmen zurück und lagen erst in 2007 wieder über dem Wert des Jahres 2000.

4.3 Entwicklung der Haushaltsergebnisse

Städte sind gesetzlich verpflichtet, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Finanzen gesund bleiben.[58] Ihnen obliegt nach § 92 Absatz 1 HGO die gesetzliche Verpflichtung, ihre Aufgaben stetig zu erfüllen. Dazu soll der Haushalt in jedem Jahr ausgeglichen sein.[59] Das Vorliegen eines ausgeglichenen kameralen Haushalts misst die Überörtliche Prüfung anhand des normierten Ergebnisses.[60] Für doppische Haushaltsjahre wird das ordentliche Ergebnis verwendet.

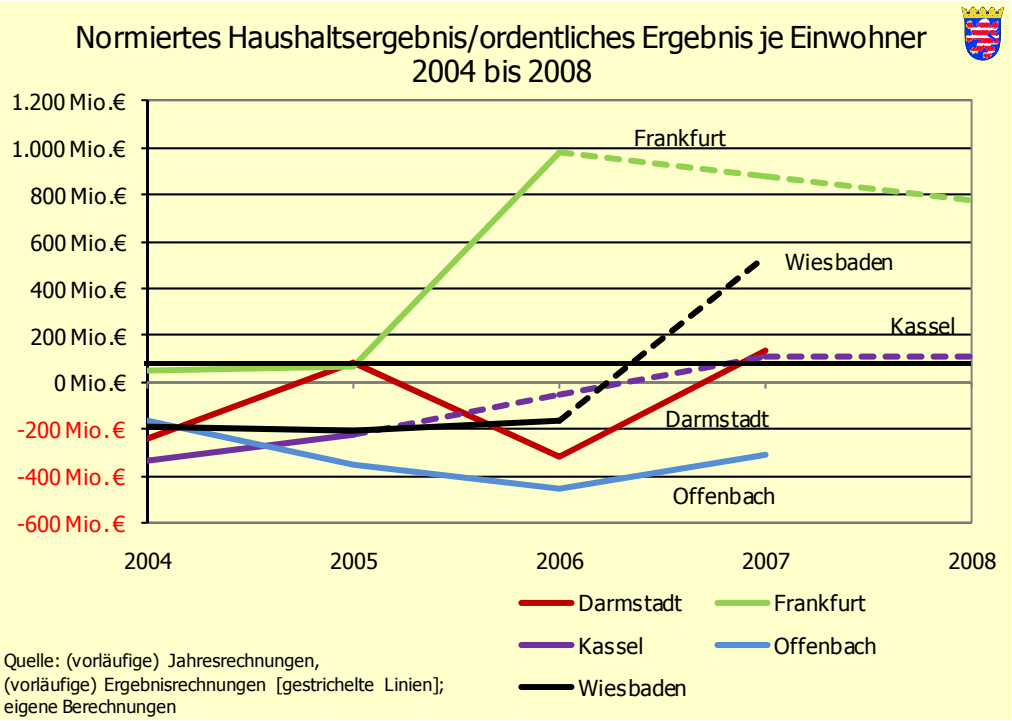
Ansicht 31 gibt die im Prüfungszeitraum[61] ausgewiesenen normierten Ergebnisse und ordentlichen Ergebnisse der hessischen Großstädte wider.

58 § 10 HGO - Vermögen und Einkünfte
Die Gemeinde hat ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben. Auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen ist Rücksicht zu nehmen.

59 § 92 Absatz 4, Satz 1 HGO - Allgemeine Haushaltsgrundsätze
Der Haushalt soll in jedem Jahr ausgeglichen sein.

60 Für das normierte Haushaltsergebnis wird das Rechnungsergebnis der Jahresrechnung insbesondere um die Zuführungen zwischen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt und die Abwicklung der Vorjahre bereinigt.

61 Die Abbildung zeigt für alle Städte die normierten Ergebnisse für kamerale Jahre und ordentliche Ergebnisse für doppische Jahre. DARMSTADT: 2004 bis 2006 kameral, 2007 doppisch; FRANKFURT AM MAIN: 2004 bis 2006 kameral, 2007 und 2008 doppisch; KASSEL: 2004 und 2005 kameral, 2006 bis 2008 doppisch; OFFENBACH AM MAIN: 2004 bis 2007 kameral; WIESBADEN: 2004 bis 2006 kameral, 2007 doppisch.



Ansicht 31: Normiertes Haushaltsergebnis/ordentliches Ergebnis je Einwohner 2004 bis 2008

Im Jahr 2007 wiesen vier Großstädte ein positives normiertes Haushaltsergebnis oder ordentliches Ergebnis aus. Allein OFFENBACH AM MAIN hatte ein normiertes Defizit.

Der Haushalt DARMSTADTS war im Prüfungszeitraum Schwankungen unterworfen. Er wies in den Jahren 2004 und 2006 ein normiertes Defizit und in den Jahren 2005 und 2007 ein positives normiertes Haushaltsergebnis aus.

Der Haushalt von FRANKFURT AM MAIN wies in den kameralen Jahren 2004 bis 2006 ein positives normiertes Haushaltsergebnis aus. Die doppischen Haushalte der Jahre 2007 und 2008 schlossen mit einem hohen positiven ordentlichen Ergebnis. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Erträge in der Doppik nicht zwingend liquiditätswirksam sind und demnach ein positives ordentliches Ergebnis nicht gleichbedeutend mit Überschussliquidität der Stadt ist. Zur Entscheidung, ob Überschüsse zur Schuldentilgung verwendet werden können, bedarf es einer abgestimmten Finanz- und Liquiditätsplanung.

Der Haushalt von KASSEL hatte in den Jahren 2004 und 2005 ein normiertes Defizit. Der erste doppische Jahresabschluss 2006 wies im ordentlichen Ergebnis einen Fehlbetrag aus. Die vorläufigen Jahresabschlüsse der Jahre 2007 und 2008 nannten im ordentlichen Ergebnis einen Überschuss.

Der Haushalt von OFFENBACH AM MAIN zeigte in den Jahren 2004 bis 2007 ein normiertes Defizit. Wie schon in der 92. Vergleichenden Prüfung „Konsolidierung der Großstädte" im Jahre 2003 festgestellt wurde, hat OFFENBACH AM MAIN eine lange Konsolidierungsgeschichte. Eine nachhaltige Haushaltskonsolidierung ist nicht ohne Beseitigung struktureller Nachteile innerhalb einer Funktional- und Regionalreform möglich.[62] OFFENBACH AM MAIN dürfte nach den Ergebnissen dieser Prüfung mit seiner heutigen Finanzausstattung gegenüber den Leistungsstandards seines Umlands abfallen.

Der Haushalt von WIESBADEN wies in den Jahren 2004 bis 2006 ein normiertes Defizit aus. Der Jahresabschluss 2007 wies im ordentlichen Ergebnis einen Jahresüberschuss aus.

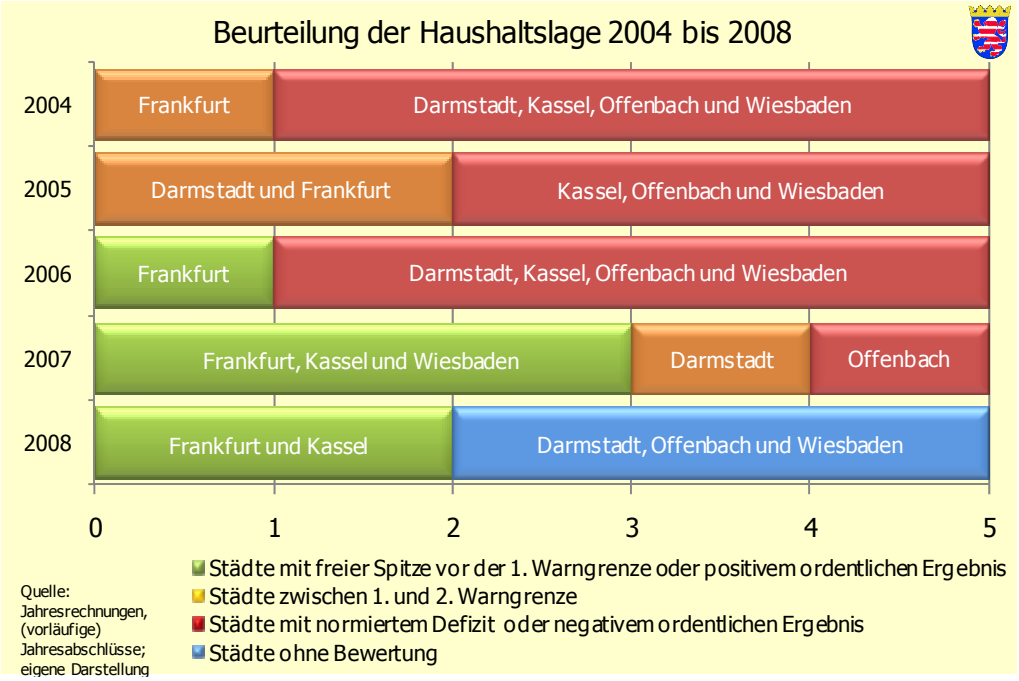
62 Vierzehnter Zusammenfassender Bericht, LT-Drucks. 16/3243, Seite 99

4.4 Beurteilung der Haushaltslage

Kriterien für einen stabilen Haushalt

Ein Haushalt wird von der Überörtlichen Prüfung als stabil beurteilt, wenn

- in kameralen Jahren das normierte Haushaltsergebnis mehr als 8 Prozent der verfügbaren allgemeinen Deckungsmittel beträgt[63] oder
- in doppischen Jahren das ordentliche Ergebnis positiv ist.



Ansicht 32: Beurteilung der Haushaltslage 2004 bis 2008

Ferner bewertet die Überörtliche Prüfung die Haushaltslage im fünfjährigen Prüfungszeitraum zusammenfassend. Dabei wurden die fünf Wertungen „stabil", „hinreichend stabil", „noch stabil", „kritisch" und „instabil" verwendet.

Zusammenfassende Beurteilung der Haushaltslage

Gesamturteil	Beurteilungsmaßstab	Städte
stabil	mindestens vier Jahre stabil (das instabile Jahr darf nicht das letzte Jahr sein)	○
hinreichend stabil	drei der fünf Jahre stabil (die beiden instabilen Ergebnisse dürfen nicht die letzten beiden Jahre betreffen)	Frankfurt
noch stabil	die ersten drei der fünf Jahre stabil (die letzten beiden Jahre instabil)	○
kritisch	drei Jahre instabil, zwei Jahre stabil oder vier Jahre instabil und eines der letzten beiden Jahre stabil	Kassel, Wiesbaden
instabil	mindestens vier Jahre instabil und keines der beiden letzten Jahre war stabil	Darmstadt, Offenbach

Quelle: eigene Erhebungen, Jahresrechnung und Jahresabschlüsse der Jahre 2004 bis 2008

Ansicht 33: Zusammenfassende Beurteilung der Haushaltslage

63 Die 1. Warngrenze ist ein Absinken der freien Spitze unter 8 Prozent der verfügbaren allgemeinen Deckungsmittel. Die 2. Warngrenze ist das Auftreten eines normierten Defizits (Verlust der freien Spitze), vergleiche Sechster Zusammenfassender Bericht, LT-Drucks. 14/4150, Seite 20 ff.

Im gesamten Prüfungszeitraum hatte allein FRANKFURT AM MAIN eine hinreichend stabile Haushaltslage; die der übrigen Städte war in der Gesamtbeurteilung kritisch oder instabil.

4.5 Entwicklung der kommunalen Schulden

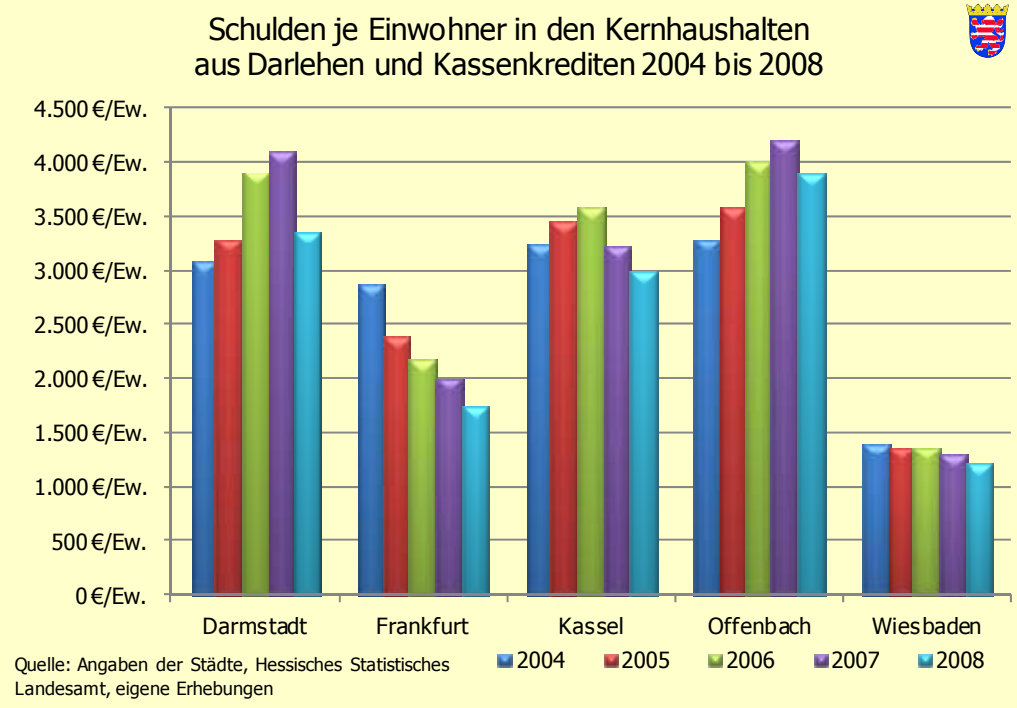
Die Stabilität der kommunalen Haushalte wird in Folge einer hohen Verschuldung der Kernhaushalte durch die daraus resultierenden Zinsaufwendungen belastet. Hingegen können künftige Haushalte durch Schuldenabbau in guten Haushaltsjahren entlastet werden.

Die kommunalen Schulden der Städte setzen sich zusammen aus:

- Schulden der Kernhaushalte (Darlehen und Kassenkredite)
- Schulden der kommunalen Gesellschaften (indirekt, den Städten zurechenbare anteilige Schulden der Eigenbetriebe, Zweckverbände und Beteiligungsgesellschaften[64])

Schulden der Kernhaushalte je Einwohner

Ansicht 34 zeigt die Entwicklung der Schulden der Kernhaushalte aus Darlehen und Kassenkrediten zum 31. Dezember jedes Jahres im Prüfungszeitraum bezogen auf die Einwohnerzahl.



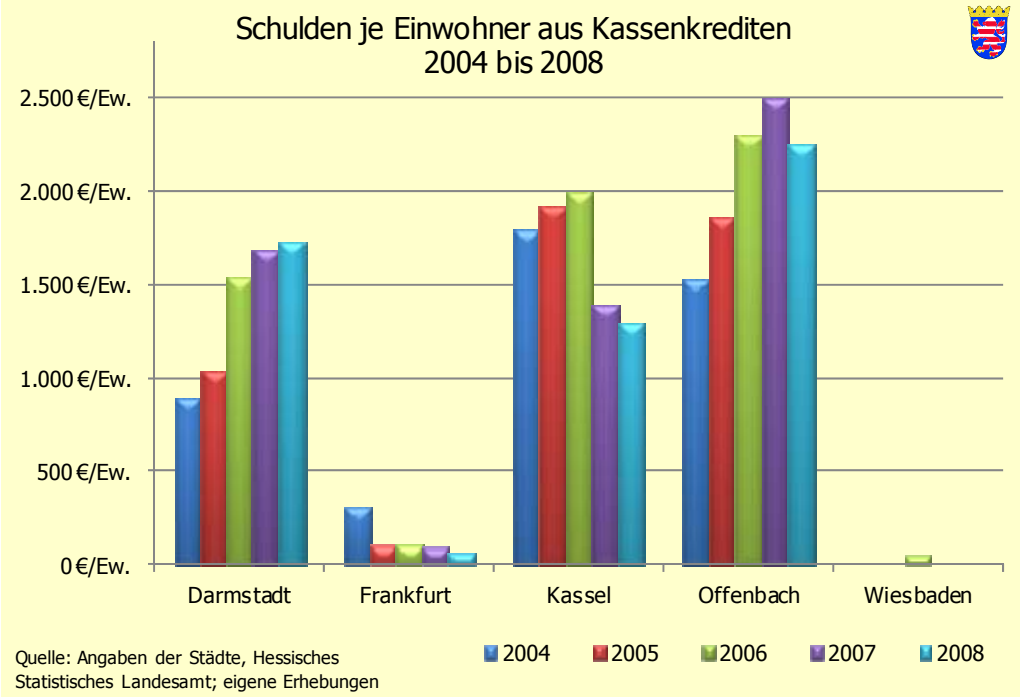
Ansicht 34: Schulden je Einwohner in den Kernhaushalten aus Darlehen und Kassenkrediten 2004 bis 2008

Kein konsequenter Schuldenabbau bei den hessischen Großstädten

FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN verringerten seit dem Jahr 2004 die Verschuldung je Einwohner in ihren Kernhaushalten stetig. KASSEL begann erst 2006 mit dem Schuldenabbau und erreichte in 2008 ein Niveau unter dem des Jahres 2004. OFFENBACH AM MAIN konnte nach einem Anstieg der Verschuldung von 2004 bis 2007 erstmals im Jahr 2008 die Verschuldung wieder reduzieren; gleichwohl waren die Schulden im Jahr 2008 noch um 18 Prozent höher als zu Beginn des Prüfungszeitraums. Der deutliche Rückgang der Schulden je Einwohner im Kernhaushalt DARMSTADTS im Jahr 2008 war maßgeblich von der Übertragung der Immobilien in einen

64 Umfasst die Schulden der Eigenbetriebe und die anteiligen Schulden der Zweckverbände und Gesellschaften Privaten Rechts zum 31. Dezember 2007. Maßgeblich waren die Beteiligungsunternehmen, an denen die Stadt mit einer Quote von mehr als 20 Prozent beteiligt war.

Eigenbetrieb beeinflusst.[65] Insgesamt stiegen in DARMSTADT im Prüfungszeitraum die Schulden je Einwohner um 8 Prozent. Weiterhin wichtig für die Finanzierung der Städte waren Kassenkredite (Ansicht 35).



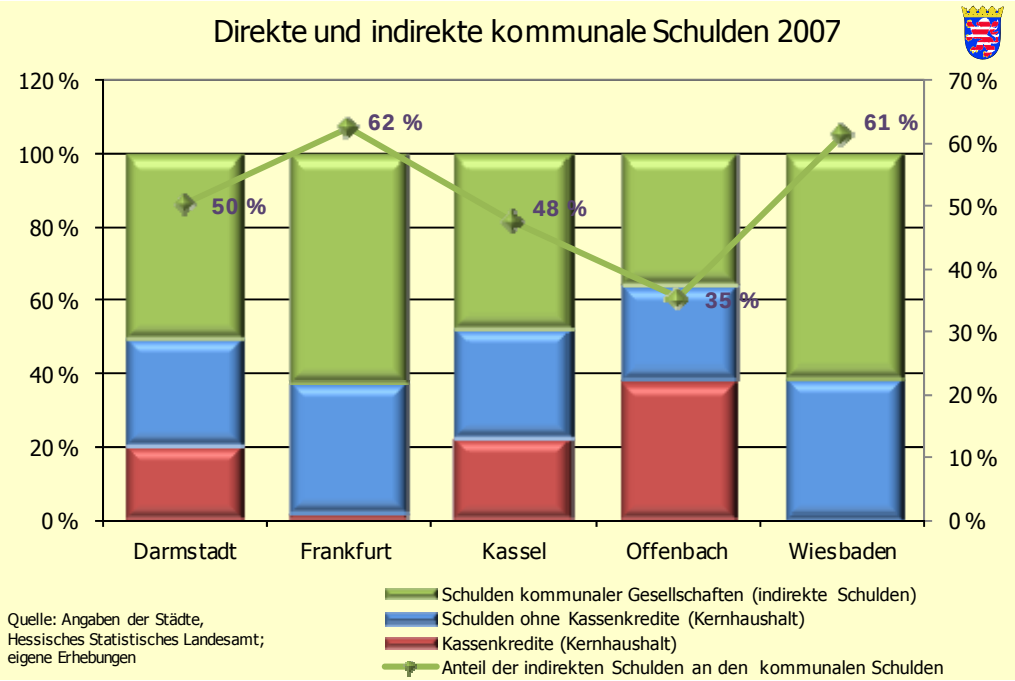
Ansicht 35: Schulden je Einwohner aus Kassenkrediten 2004 bis 2008

Die Entwicklung der Schulden in den Kernhaushalten zeigt, dass nicht alle Städte die verbesserte Ertragssituation zum konsequenten Schuldenabbau nutzten. Während FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN ihren Liquiditätsbedarf zunehmend ohne die Aufnahme von Kassenkrediten aus eigenen Mitteln decken konnten, waren DARMSTADT und OFFENBACH AM MAIN verstärkt auf Kassenkredite angewiesen. KASSEL hatte seinen Finanzierungsbedarf aus Kassenkrediten zum Jahresende 2007 und 2008 gegenüber den Vorjahren reduziert.

Ansicht 36 gibt die Verteilung der kommunalen Schulden – bestehend aus Schulden der Kernhaushalte und anteilige (indirekte) Schulden der kommunalen Gesellschaften[66] (sowie deren Anteil an den kommunalen Schulden) zum 31. Dezember 2007 wieder.

[65] Ohne diese Ausgliederung hätte Darmstadt einerseits den höchsten Anstieg der Schulden je Einwohner im Prüfungszeitraum aufgewiesen und andererseits wäre der Rückgang der Schulden je Einwohner im Jahr 2008 am geringsten gewesen. Zu den Schulden der kommunalen Gesellschaften vergleiche Ansicht 37.

[66] Darin sind die Unternehmen mit mehr als 50 Prozent öffentlicher Beteiligung berücksichtigt. Vergleiche zuletzt 19. Zusammenfassender Bericht, LT-Drucks. 18/939 Seite 23 ff.

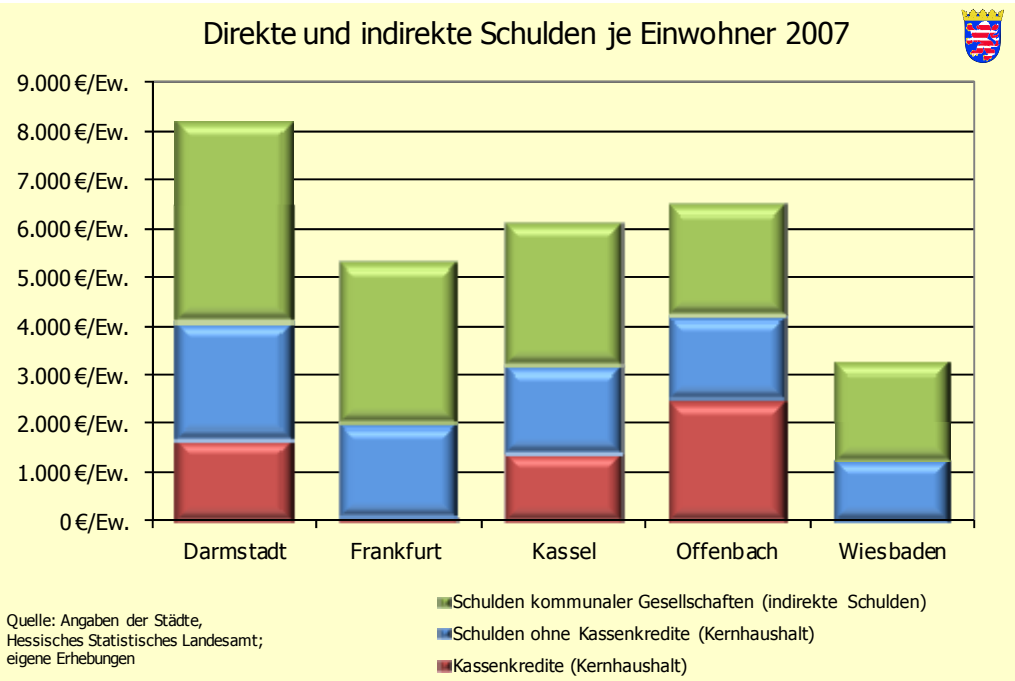


Ansicht 36: Direkte und indirekte kommunale Schulden 2007

Indirekte Schulden

Die Schulden außerhalb der Kernhaushalte der Großstädte machten im Prüfungszeitraum einen wesentlichen Teil der kommunalen Schulden aus. Sie betrugen im Mittelwert aller Großstädte 55 Prozent der kommunalen Schulden im Jahr 2007. Den höchsten Anteil der indirekten Schulden hatte FRANKFURT AM MAIN mit 62 Prozent, den niedrigsten OFFENBACH AM MAIN mit 35 Prozent.

Werden die direkten und indirekten kommunalen Schulden auf Einwohner bezogen, ergibt sich ein anderes Bild (Ansicht 37).



Ansicht 37: Direkte und indirekte Schulden je Einwohner 2007

Darmstadt je Einwohner am höchsten verschuldet

Die Verschuldung je Einwohner ist in DARMSTADT mit 8.233 € je Einwohner mit Abstand die höchste. WIESBADEN schnitt mit 3.276 € je Einwohner im Vergleichsjahr 2007 am besten ab. Auf jedem DARMSTÄDTER lasteten 4.096 € direkte Schulden und 4.137 € indirekte Schulden. WIESBADEN schnitt mit 1.273 € bei den direkten Schulden und

2.003 € bei den indirekten Schulden in beiden Kategorien am besten ab. Insgesamt bestätigen beide Schaubilder, dass in allen Großstädten den größten Teil der Aufgaben die Kernverwaltungen erfüllen, sondern die privatrechtlich organisierten Ausgliederungen.

4.6 Lage der Finanzen der hessischen Großstädte bis zum Jahr 2009

Datenqualität der Finanzstatistik beeinträchtigt

Die Lage der Finanzen der fünf hessischen Großstädte über den Prüfungszeitraum 2004 bis 2008 hinaus wird in einem groben Überblick auf Grundlage der vierteljährlichen Kassenstatistik des Hessischen Statistischen Landesamts bis zum Jahr 2009 dargestellt. Durch die Doppikumstellung ergaben sich Probleme bei den finanzstatistischen Meldungen der Städte. Einerseits fußen die Zeitreihen der Finanzstatistik trotz Umstellung auf die Doppik wesentlich auf der kameralen Sicht.[67] Andererseits brechen Zeitreihen ab, so dass Vorjahresvergleiche für manche Bereiche nicht aussagekräftig sind. Das Hessische Statistische Landesamt sagte bereits bei der vierteljährlichen Kassenstatistik für das Jahr 2008, dass in der Finanzstatistik infolge der Umstellung auf die doppelte Buchführung mit einer Beeinträchtigung der Datenqualität zu rechnen sei.[68]

Einnahmen der Verwaltungshaushalte

Die bereinigten Einnahmen der Verwaltungshaushalte[69] aller Großstädte gingen im Jahr 2009 gegenüber dem Vorjahr um 609 Millionen € oder 12,0 Prozent auf 4.477 Millionen € deutlich zurück (Ansicht 38).

Entwicklung ausgewählter Einnahmen der Verwaltungshaushalte 2004 bis 2009

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Änderungen 2009 zu 2008	
bereinigte Einnahmen der Verwaltungshaushalte	3.737 Mio. €	3.876 Mio. €	4.471 Mio. €	5.049 Mio. €	5.086 Mio. €	4.477 Mio. €	-609 Mio. €	-12,0%
Steuereinnahmen (netto) davon:	2.125 Mio. €	2.265 Mio. €	2.699 Mio. €	2.970 Mio. €	3.058 Mio. €	2.475 Mio. €	-583 Mio. €	-19,1%
Grundsteuer A und B	277 Mio. €	272 Mio. €	284 Mio. €	309 Mio. €	304 Mio. €	301 Mio. €	-3 Mio. €	-1,0%
Gewerbesteuer (netto)	1.203 Mio. €	1.356 Mio. €	1.719 Mio. €	1.888 Mio. €	1.923 Mio. €	1.404 Mio. €	-518 Mio. €	-27,0%
Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	474 Mio. €	465 Mio. €	518 Mio. €	566 Mio. €	631 Mio. €	582 Mio. €	-49 Mio. €	-7,8%
Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer	144 Mio. €	147 Mio. €	154 Mio. €	173 Mio. €	177 Mio. €	171 Mio. €	-6 Mio. €	-3,5%
allgemeine Zuweisungen des Landes	307 Mio. €	318 Mio. €	369 Mio. €	538 Mio. €	497 Mio. €	509 Mio. €	11 Mio. €	2,3%
Gebühreneinnahmen	278 Mio. €	260 Mio. €	246 Mio. €	323 Mio. €	347 Mio. €	359 Mio. €	11 Mio. €	3,2%
Verkäufe, Mieten, Pachten, sonstige Verwaltungs- und Betriebseinnahmen	192 Mio. €	144 Mio. €	165 Mio. €	223 Mio. €	180 Mio. €	167 Mio. €	-12 Mio. €	-6,8%

[67] Aufgrund der veränderten Datenbasis sind bei der Bedienung der kameralistisch geprägten Finanzstatistik durch doppisch buchende Gebietskörperschaften zahlreiche Umschlüsselungsprozesse notwendig. Gruppierungs- und Gliederungspläne können nicht mehr in gewohnter Qualität und Pünktlichkeit von den Kommunen beliefert werden. Folglich wird die Aussagefähigkeit und Verlässlichkeit der Finanzstatistik dauerhaft eingeschränkt. Vergleiche Nowak/Ranscht, Der Einfluss unterschiedlicher Rechnungslegungssysteme auf die Bedienung der Finanzstatistik, Kommunal Praxis spezial, 2010, Seite 63 ff.

[68] Vergleiche insbesondere auch Einundzwanzigster Zusammenfassender Bericht, LT_Drucks. 18/2633, Seite 21 f. und Neunzehnter Zusammenfassender Bericht, LT-Drucks. 18/939, Seite 17

[69] Nach Gewerbesteuerumlage und bereinigt um die Zuführungen zwischen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt.

Entwicklung ausgewählter Einnahmen der Verwaltungshaushalte 2004 bis 2009								
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Änderungen 2009 zu 2008	
aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen nach SGB II	0 Mio. €	196 Mio. €	251 Mio. €	280 Mio. €	234 Mio. €	224 Mio. €	-10 Mio. €	-4,4%
Zinsen, Gewinnanteile und Konzessions-abgaben	129 Mio. €	133 Mio. €	153 Mio. €	145 Mio. €	165 Mio. €	157 Mio. €	-7 Mio. €	-4,5%

Quelle: Eigene Berechnungen nach Hessisches Statistische Landesamt (Hrsg.), Jahresergebnis der vierteljährlichen Kassenstatistik; rundungsbedingte Abweichungen

Ansicht 38: Entwicklung ausgewählter Einnahmen der Verwaltungshaushalte 2004 bis 2009

Bei den Einnahmen stiegen im Jahr 2009 die Gebühreneinnahmen (um 11 Millionen € oder 3,2 Prozent) sowie die allgemeinen Zuweisungen des Landes (um 11 Millionen € oder 2,3 Prozent), während vor allem die Gewerbesteuer (um 518 Millionen € oder 27,0 Prozent) und die Gemeindeanteile an der Einkommensteuer (um 49 Millionen € oder 7,8 Prozent) sanken. Ein Rückgang zeigte sich bei Verkäufen, Mieten, Pachten und sonstigen Verwaltungs- und Betriebseinnahmen (um 12 Millionen € oder 6,8 Prozent auf 167 Millionen €).

Ausgaben der Verwaltungs-haushalte

Die bereinigten Ausgaben der Verwaltungshaushalte[70] aller Großstädte stiegen im Jahr 2009 um 301 Millionen € oder 7,3 Prozent auf 4.441 Millionen € (2008: 4.140 Millionen €, Ansicht 39).

Entwicklung ausgewählter Ausgaben der Verwaltungshaushalte 2004 bis 2009								
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Änderungen 2009 zu 2008	
bereinigte Ausgaben der Verwaltungs-haushalte	3.751 Mio. €	3.874 Mio. €	3.642 Mio. €	3.992 Mio. €	4.140 Mio. €	4.441 Mio. €	301 Mio. €	7,3%
Personalausgaben	1.003 Mio. €	976 Mio. €	936 Mio. €	990 Mio. €	958 Mio. €	987 Mio. €	29 Mio. €	3,0%
laufender Sachaufwand	701 Mio. €	659 Mio. €	571 Mio. €	788 Mio. €	794 Mio. €	1.040 Mio. €	246 Mio. €	31,0%
Sozialausgaben	1.011 Mio. €	1.098 Mio. €	1.028 Mio. €	1.093 Mio. €	1.191 Mio. €	1.182 Mio. €	-9 Mio. €	-0,8%
Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	555 Mio. €	649 Mio. €	644 Mio. €	618 Mio. €	710 Mio. €	734 Mio. €	24 Mio. €	3,4%
Zinsausgaben	178 Mio. €	173 Mio. €	161 Mio. €	182 Mio. €	188 Mio. €	133 Mio. €	-55 Mio. €	-29,4%
allgemeine Umlagen	240 Mio. €	269 Mio. €	271 Mio. €	290 Mio. €	283 Mio. €	337 Mio. €	55 Mio. €	19,4%

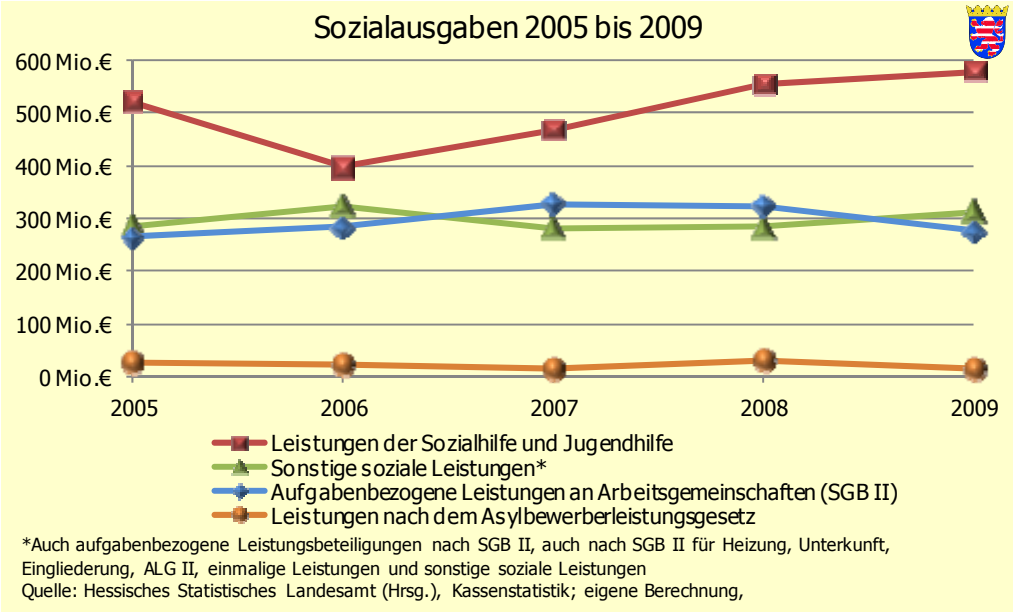
Quelle: Eigene Berechnungen nach Hessisches Statistische Landesamt (Hrsg.), Jahresergebnis der vierteljährlichen Kassenstatistik

Ansicht 39: Entwicklung ausgewählter Ausgaben der Verwaltungshaushalte 2004 bis 2009

Auf der Ausgabenseite stiegen im Jahr 2009 gegenüber dem Vorjahr vornehmlich der laufende Sachaufwand (um 246 Millionen € oder 31,0 Prozent und die Personalausgaben (um 29 Millionen € oder 3,0 Prozent). Die Sozialausgaben reduzierten sich geringfügig (um 9 Millionen oder 0,8 Prozent).

Sozialausgaben

[70] Ohne Gewerbesteuerumlage und bereinigt um die Zuführungen zwischen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt sowie die Abwicklung der Vorjahre.



Ansicht 40: Sozialausgaben 2005 bis 2009

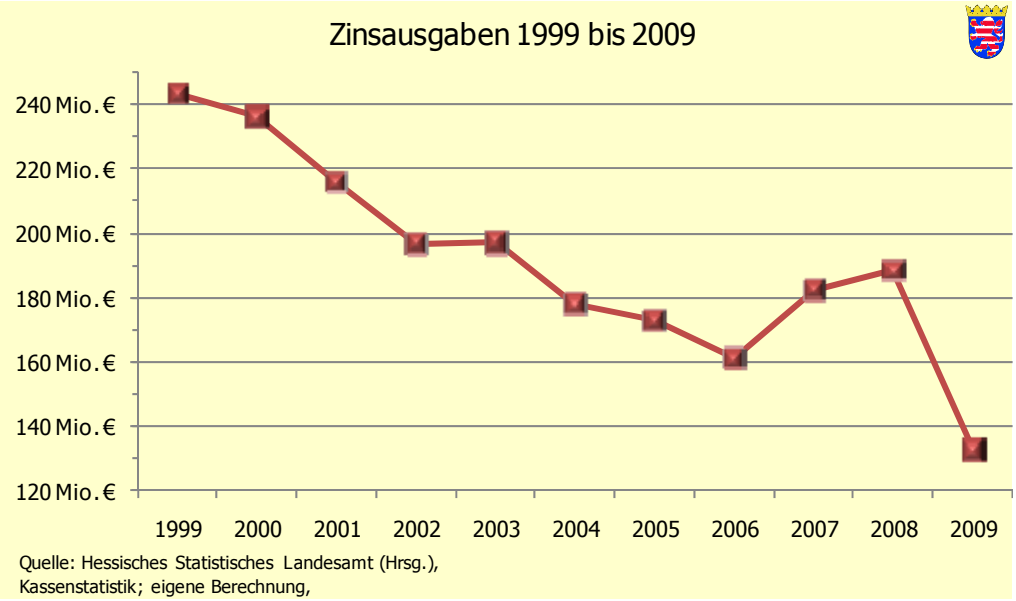
Die Sozialausgaben[71] der fünf Städte hatten im Jahr 2009 mit insgesamt 1.182 Millionen € einen Anteil von 26,6 Prozent (2009: 28,8 Prozent) an den bereinigten Gesamtausgaben des Verwaltungshaushalts.[72] Im Zeitraum 2005 bis 2009 stiegen die Ausgaben für Sozialhilfe und Jugendhilfe um 59 Millionen € (11,2 Prozent) auf 579 Millionen €, obgleich im Jahr 2006 ein deutlicher Rückgang zu verzeichnen war. Allein im Jahr 2009 erhöhten sich diese Ausgaben gegenüber dem Vorjahr um 26 Millionen € oder 4,6 Prozent. Auch die Ausgaben für aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen an Arbeitsgemeinschaften nach SGB II nahmen seit dem Jahr 2005 zu (um 11 Millionen € oder 4,3 Prozent auf 276 Millionen €). Die sonstigen sozialen Leistungen lagen im Jahr 2009 mit 313 Millionen € um 26 Millionen € (9,2 Prozent) höher als im Jahr 2005. Dagegen gingen die Ausgaben für Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz im Betrachtungszeitraum um 13 Millionen € (48,2 Prozent) auf 14 Millionen € zurück.

Zinsausgaben

Ansicht 41 zeigt die Entwicklung der Zinsausgaben der Jahre 1999 bis 2009.

71 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen nach SGB II an Arbeitsgemeinschaften, Sozialhilfe, Jugendhilfe, übrige Sozialausgaben, Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen nach SGB II, Leistungen nach SGB II für Heizung, Unterkunft, Eingliederung, ALG II, einmalige und sonstige soziale Leistungen sowie Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz

72 Größere Verschiebungen und Ungenauigkeiten der Sozialausgaben sind nicht nur der Umstellung auf die Doppik, sondern auch den gesetzlichen Änderungen im Rahmen der Zusammenlegung von Arbeitslosenhilfe und Sozialhilfe zum Arbeitslosengeld II geschuldet. Hier ist zu berücksichtigen, dass nach Angaben des Hessischen Statistischen Landesamts die Statistikmeldungen einiger Städte insbesondere in Bezug auf die Zuordnung der Ausgaben nach den einzelnen Bereichen der Sozialausgaben größere Unschärfen aufweisen.

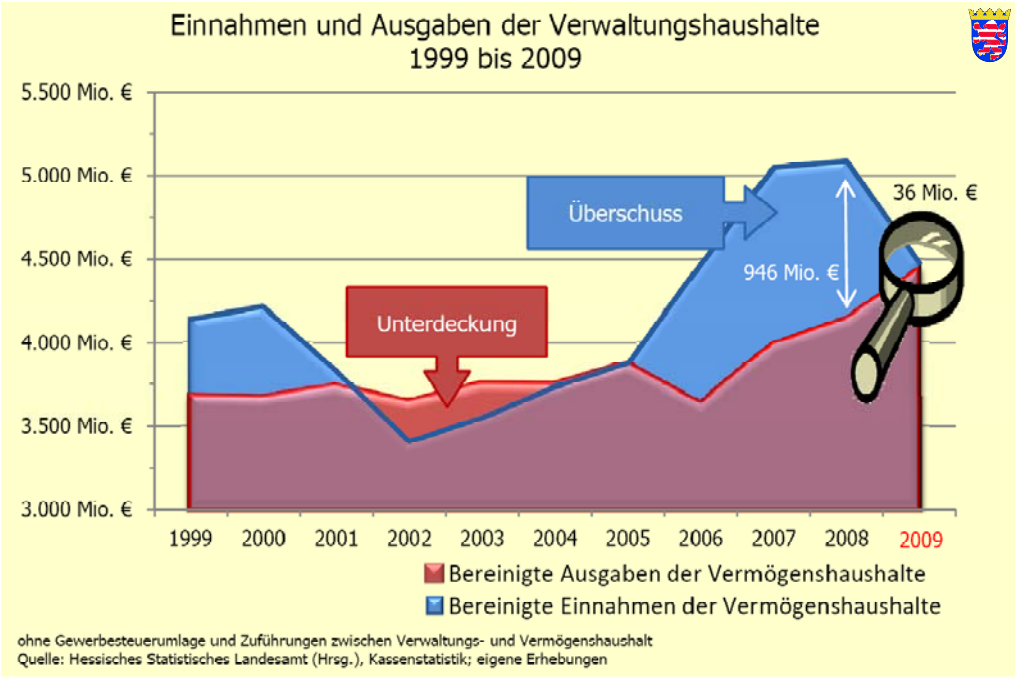


Ansicht 41: Zinsausgaben 1999 bis 2009

Die Zinsausgaben der Kernhaushalte gingen im Jahr 2009 - nach zwei Jahren mit wachsenden Zinsausgaben - um 55 Millionen € auf 133 Millionen € zurück. Damit waren die Zinsbelastungen im Jahr 2009 im Vergleich der letzten zehn Jahre am geringsten. Im Jahr 2009 wendeten die Städte für den Schuldendienst[73] 6,6 Prozent (2008: 11,8 Prozent) ihrer bereinigten Einnahmen des Verwaltungshaushalts auf. Ursächlich für den Rückgang der Zinsausgaben war auch das historisch niedrige Zinsniveau am Kapitalmarkt. Da die Großstädte aber nicht damit rechnen können, dass diese sehr günstige Lage dauerhaft anhält, müssen sie langfristig bei gleichhoher Verschuldung (siehe Ansicht 43) mit steigenden Zinsen kalkulieren.

Einnahmen übersteigen Ausgaben

Ansicht 42 zeigt die Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben der Verwaltungshaushalte in den Jahren 1999 bis 2009.



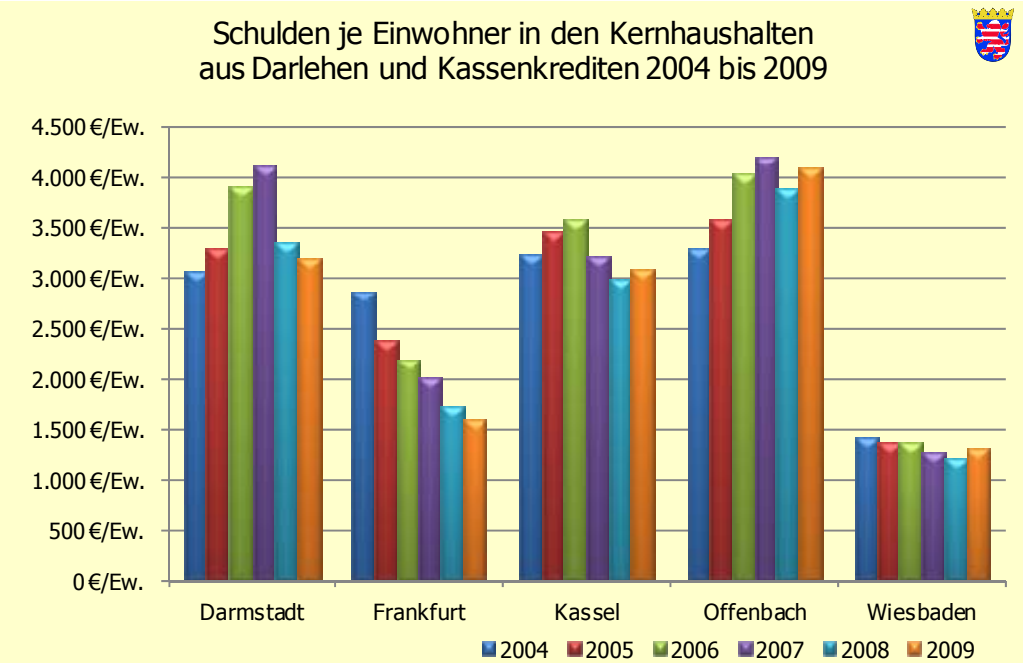
Ansicht 42: Einnahmen und Ausgaben der Verwaltungshaushalte 1999 bis 2009

[73] Zinsausgaben des Verwaltungshaushalts und Tilgung von Krediten des Vermögenshaushalts

Die Städte profitierten bis zum Jahr 2008 von sich insgesamt verbessernden Einnahmen seit dem Jahr 2002. Die Auswirkungen der Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise im Herbst 2008 spiegelten sich noch nicht deutlich in den städtischen Haushalten wider. Die bereinigten Einnahmen lagen um 946 Millionen € über den bereinigten Ausgaben der Verwaltungshaushalte. Damit wurde das gute Ergebnis aus dem Jahr 2007 mit einem Überschuss von 1.058 Millionen € um 112 Millionen € oder 10,6 Prozent unterschritten.

Auswirkungen der Krise im Jahr 2009

Im Jahr 2009 gingen die Einnahmen der städtischen Haushalte in Folge der Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise auf das Niveau des Jahres 2006 zurück. Gleichzeitig stiegen die Ausgaben an. Aus der Gegenüberstellung der bereinigten Einnahmen und Ausgaben der Großstädte ergab sich noch ein Überschuss von 36 Millionen € (Ansicht 42). Wie sich die Entwicklung der Schulden aus Darlehen und Kassenkrediten in den städtischen Kernhaushalten – in Ergänzung der Ansicht 34 – im Jahr 2009 fortsetzte, zeigt Ansicht 43.



Quelle: Angaben der Städte, Hessisches Statistisches Landesamt, eigene Erhebungen

Ansicht 43: Schulden je Einwohner in den Kernhaushalten aus Darlehen und Kassenkrediten 2004 bis 2009

Insgesamt wurden zum Ende des Jahres 2009 bei angestiegenen Kassenkrediten die Schulden der Kernhaushalte noch um 31 Millionen € oder 1 Prozent gegenüber dem Vorjahr vermindert (Ansicht 44).

Schulden der städtischen Kernhaushalte zum 31. Dezember des Jahres				
	2008	2009	Veränderung	
Schulden ohne Kassenkredite	2.189 Mio. €	2.153 Mio. €	-36 Mio. €	-1,6 %
Kassenkredite	807 Mio. €	812 Mio. €	5 Mio. €	0,6 %
Schulden der Kernhaushalte	2.996 Mio. €	2.965 Mio. €	-31 Mio. €	-1,0 %
Einwohner	1.393.763	1.400.242	6.479	0,5 %
Schulden je Einwohner	2.149 €	2.117 €	-32 €	-1,5 %

Quelle: eigene Berechnungen, Hessisches Statistisches Landesamt (Hrsg.), Schuldenstandstatistik, verschiedene Jahre

Ansicht 44: Schulden der städtischen Kernhaushalte zum 31. Dezember des Jahres

Im Jahr 2009 beliefen sich die Schulden je Einwohner in den Kernhaushalten durchschnittlich auf 2.117 € (2008: 2.149 € je Einwohner, 2007: 2.964 € je Einwohner).

4.7 Haushaltssicherungskonzepte

Die Forderungen an ein Haushaltssicherungskonzept lassen sich aus seinem Zweck sowie aus der HGO, der GemHVO-Doppik und der Leitlinie zur Konsolidierung des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport[74] ableiten. Für den Fall eines nicht ausgeglichenen Haushalts ist ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen (§ 92 Absatz 4 Satz 2 HGO und § 24 Absatz 4 GemHVO-Doppik). Ein nicht ausgeglichener Haushalt liegt vor, wenn ein Ausgleich des Fehlbedarfs durch Verwendung der aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses gebildeten Rücklage nicht möglich ist (§ 24 Absatz 3 GemHVO-Doppik).

Danach kann ein Haushaltssicherungskonzept als das Planungs- und Überwachungsinstrument verstanden werden, das eine notwendige Haushaltskonsolidierung begleitet. Diesen Zweck kann es erfüllen, wenn die folgenden Aufgaben systematisch und zielorientiert erledigt werden:

- Aufstellung und Fortschreibung des Haushaltssicherungskonzepts
- Analyse der Ursachen für den nicht ausgeglichenen Haushalt
- Festlegungen zum Konsolidierungsziel und zum Zeitraum des Ausgleichs
- Darstellung der Maßnahmen zur Konsolidierung

[74] Ziffer 1 der Leitlinie zur Konsolidierung der kommunalen Haushalte und Handhabung der kommunalen Finanzaufsicht über Landkreise, kreisfreie Städte und kreisangehörige Gemeinden vom 6. Mai 2010, StAnz. 2010, Seite 1470. Vormals Leitlinien zur Konsolidierung der kommunalen Haushalte und Handhabung der kommunalen Finanzaufsicht über Landkreise, kreisfreie Städte und kreisangehörige Gemeinden, Erlass des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport vom 3. August 2005, StAnz. 2005, Seite 3261, zuletzt geändert durch Erlass vom 27. September 2005, StAnz. 2005, Seite 4198.

Haushaltssicherungskonzepte					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts	✓	○	✓	✓	✓
Merkmale der Haushaltssicherungskonzepte					
Aufstellung und Fortschreibung	✓[1]	entfällt	✓	✓	✓
Zeitraum des Ausgleichs festgelegt	✓		○	○	✓
Analyse der Ursachen	○		✓	⊘	✓
Darstellung der Maßnahmen	✓		✓	✓	✓
Maßnahmen führen zum Ausgleich	○		○	○	✓
Wirkungen im Haushalt					
Konsolidierungsmanagement	○	✓	○	○	✓
Mittelfristig ausgeglichener Haushalt geplant	✓	✓	○	○	✓
Haushaltsausgleich erreicht	○	✓	✓	○	✓

✓=ja, ○=nein, ⊘ = teilweise
1) Darmstadt erstellte erstmals im Jahr 2007 ein Haushaltssicherungskonzept, obwohl bereits in 2004 und 2006 die Haushalte nicht ausgeglichen waren.
Quelle: Haushaltssicherungskonzepte 2004 bis 2010

Ansicht 45: Haushaltssicherungskonzepte

Vier Städte mussten Haushaltssicherungskonzepte erarbeiten, FRANKFURT AM MAIN nicht. Die vier Städte stellten Haushaltssicherungskonzepte zur Vorlage ihrer nicht ausgeglichenen Haushalte auf und schrieben sie fort. Allerdings gingen die Städte ganz unterschiedlich mit den Forderungen an die Haushaltssicherungskonzepte um. Schwachstellen der Konzepte zeigten sich in folgender Hinsicht:

- Das Konsolidierungsziel (ausgeglichene Haushalte) wurde nicht hinreichend genau und in Bezug auf den Zeitraum des Ausgleichs konkret beschrieben und in einer mittelfristigen, konsolidierten Finanzplanung dargestellt (KASSEL, OFFENBACH AM MAIN).

- Die Analyse der Ursachen für die nicht ausgeglichenen Haushalte war nicht ausreichend, um als Basis für die Entwicklung einer Konsolidierungsstrategie zu dienen (DARMSTADT, OFFENBACH AM MAIN).

- Alle Städte beschrieben Maßnahmen. Diese waren jedoch bei DARMSTADT, KASSEL, OFFENBACH AM MAIN nicht ausreichend quantifiziert, um eine Berechnung ihres Gesamtkonsolidierungsbeitrags zu ermöglichen. Sie waren inoperabel oder reichten nicht aus, um das angestrebte Ziel des Haushaltsausgleichs zu erreichen.

Das Haushaltssicherungskonzept WIESBADENS war zumindest geeignet, ein erfolgreiches Konsolidierungsmanagement einzuführen. Dieses Management umfasste einen zentral vorgegebenen Konsolidierungspfad mit einem engen Controlling. Es enthielt folgende Elemente:

- monatliche Auswertungen der Kostenentwicklungen an Dezernate

- rollierende Anpassung der Hochrechnungen

- bei Abweichungen vom Konsolidierungspfad Gespräche mit Dezernaten

- regelmäßige Dezernentenkonferenzen (sechs Sitzungen im Jahr)

- monatliches Personalcontrolling
- vierteljährliches Investitionscontrolling

Die Überörtliche Prüfung empfiehlt, Haushaltssicherungskonzepte mit konkreten und operablen Aussagen über das Konsolidierungsziel zu erarbeiten. Die Konsolidierungsmaßnahmen sind in Planung und Umsetzung mit ihren Wirkungen auf die Ergebnisrechnung zu zeigen. Alle Haushaltssicherungskonzepte bedürfen messbarer Kennzahlen, die in ihrer Entwicklung nachverfolgt werden.

4.8 Geplante und tatsächliche Haushaltsergebnisse

Auch bei guter Einnahmeentwicklung im Prüfungszeitraum waren die Haushaltsergebnisse nicht in allen Städten besser als in den Finanzplanungen aus dem Jahr 2003 geplant.[75]

Geplante und tatsächliche Haushaltsergebnisse

	2004	2005	2006
Darmstadt			
Ergebnis (Plan) ohne Altdefizite	-11,5 Mio. €	-43,2 Mio. €	-35,7 Mio. €
Ergebnis (Ist) ohne Abwicklung	-44,1 Mio. €	0 €	-35,2 Mio. €
Frankfurt am Main			
Ergebnis (Plan) ohne Altdefizite	-312,2 Mio. €	-307,3 Mio. €	-261,5 Mio. €
Ergebnis (Ist) ohne Abwicklung	-143,5 Mio. €	-309,3 Mio. €	0 Mio. €
Kassel			
Ergebnis (Plan) ohne Altdefizite	-16,0 Mio. €	-19,7 Mio. €	k.A.[2]
Ergebnis (Ist) ohne Abwicklung	-45,6 Mio. €	-24,2 Mio. €	-4,6 Mio. €[3]
Offenbach am Main			
Ergebnis (Plan) ohne Altdefizite	-71,2 Mio. €	-72,1 Mio. €	-73,2 Mio. €
Ergebnis (Ist) ohne Abwicklung	-24,4 Mio. €	-39,7 Mio. €	-54,1 Mio. €
Wiesbaden[1]			
Ergebnis (Plan) ohne Altdefizite	-43,8 Mio. €	-84,6 Mio. €	k.A.[2]
Ergebnis (Ist) ohne Abwicklung	-17,4 Mio. €	-3,3 Mio. €	10,7 Mio. €

1) Einschließlich der Stadtteile Amöneburg, Kastel und Kostheim (AKK), für die ein eigenständiger Haushaltsplan erstellt wurde.
2) Doppelhaushalte 2003/2004 wiesen keine Finanzplanungen für das Jahr 2006 aus.
3) Doppikumstellung zum 1. Januar 2006
Quelle: Finanzplanungen, Jahresrechnungen, Jahresabschlüsse

Ansicht 46: Geplante und tatsächliche Haushaltsergebnisse

DARMSTADT wies im Jahr 2004 ein Ergebnis aus, das rund 33 Millionen € schlechter als die Planung war. Im Jahr 2005 lag ein ausgeglichener Haushalt vor; das Ergebnis lag rund 43 Millionen € über der Planung. Das Ergebnis im Jahr 2006 lag nur rund eine halbe Million € über der Planung. Hier wird deutlich, dass die großen Einnahmeschwankungen DARMSTADTS eine verlässliche Planung erschweren.

FRANKFURT AM MAIN wies in den Jahren 2004 und 2006 ein deutlich besseres Ergebnis aus als geplant (2004: 169 Millionen € besser, 2006: 261 Millionen € besser). Im Jahr 2005 entsprach das Ergebnis annähernd der Planung.

75 Vergleiche Einundneunzigste Vergleichende Prüfung „Konsolidierung der Großstädte", Vierzehnter Zusammenfassender Bericht, LT-Drucks. 16/3243, Seite 35 ff.

KASSEL wies in den Jahren 2004 und 2005 ein schlechteres Ergebnis auf als geplant. Im Jahr 2004 war das Ergebnis um rund 30 Millionen € und im Jahr 2005 um rund 5 Millionen € schlechter als geplant. Für das Jahr 2006 wies der Doppelhaushalt 2003/2004 keine Planzahlen aus. Das tatsächliche Haushaltsergebnis KASSELS im ersten doppischen Jahresabschluss für das Jahr 2006 betrug -4,6 Millionen €.

OFFENBACH AM MAIN wies in allen drei Jahren ein besseres Ergebnis auf als geplant. Im Jahr 2004 wurde ein um rund 47 Millionen Euro, im Jahr 2005 um rund 33 Millionen € und im Jahr 2006 um rund 19 Millionen € geringeres Defizit ausgewiesen als geplant.

WIESBADEN wies in den Jahren 2004 und 2005 ein geringeres Defizit aus als geplant. Im Jahr 2004 war das Ergebnis um rund 26,4 Millionen € und im Jahr 2005 um 81,3 Millionen € besser als geplant. Für das Jahr 2006 wies der Doppelhaushalt 2003/2004 keine Planzahlen aus. Tatsächlich ergab sich für das Jahr 2006 ein positives Ergebnis von 10,7 Millionen €.

FRANKFURT AM MAIN, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN hatten laut Finanzplanung mit höheren Defiziten gerechnet, als sie tatsächlich zu verkraften hatten. In KASSEL traten höhere Defizite auf als geplant.

4.9 Fristgerechte Vorlage der Haushaltssatzungen

Spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres soll die von der Stadtverordnetenversammlung beschlossene Haushaltssatzung der Aufsichtsbehörde vorgelegt werden (§ 98 Absatz 4 HGO). Ansicht 47 zeigt die Vorlagedaten der Haushaltssatzungen für die Jahre 2004 bis 2009 bei der Kommunalaufsicht.

Vorlage der Haushaltssatzungen bei der Kommunalaufsicht

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Grenzwert Termin	30.11.2003	30.11.2004	30.11.2005	30.11.2006	30.11.2007	30.11.2008
Darmstadt	20.01.2003	08.02.2005	○	23.03.2007	29.02.2008	11.03.2009
Frankfurt	09.03.2004	23.12.2004	○	20.03.2007	03.04.2008	26.03.2009
Kassel	13.07.2004	○	28.02.2006	21.12.2006	27.12.2007	06.01.2009
Offenbach	18.02.2004	03.02.2005	16.03.2006	31.01.2007	27.02.2008	04.12.2008
Wiesbaden	04.06.2004	○	10.07.2006	○	25.01.2008	○

○ = Darmstadt, Frankfurt, Kassel und Wiesbaden erstellten Doppelhaushalte. In diesen Fällen zeigt die Ansicht für das zweite Haushaltsjahr des Doppelhaushaltes kein Datum.
Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 47: Vorlage der Haushaltssatzungen bei der Kommunalaufsicht

Vorlage der Haushaltssatzungen nicht fristgerecht

Keine Stadt legte im Prüfungszeitraum eine Haushaltssatzung fristgerecht vor. DARMSTADT brauchte in 2004 und 2005 zwei Monate, in 2007 vier Monate und in 2008 drei Monate mehr. FRANKFURT AM MAIN legte die Haushalte in 2004 einen Monat, in 2007 und 2008 um vier Monate nach dem Grenzwert vor. In 2005 wurde der Grenzwert geringfügig überschritten. KASSEL legte den Haushalt in 2004 um acht Monate in 2006 um drei Monate, in 2007 weniger als einen Monat und in 2008 um einen Monat nach dem Grenzwert vor. OFFENBACH AM MAIN hielt die Fristen ebenfalls nicht ein. Die Stadt überschritt in 2004 den Grenzwert um drei Monate, in 2005 um zwei Monate, in 2006 um vier Monate, in 2007 um zwei Monate und in 2008 um drei Monate. WIESBADEN legte den Haushalt in 2004 um sechs Monate in 2006 um sieben Monate und in 2008 um zwei Monate nach dem Grenzwert vor.

Die Städte begründeten die späte Beschlussfassung der Haushaltssatzungen unter anderem damit, dass die Orientierungsdaten des Landes für die Planung der Steuereinnahmen nicht rechtzeitig vorlagen. Die Begründung für verspätete Beschluss-

fassung zeigt sich brüchig, denn Doppelhaushalte wie in WIESBADEN zeigen, dass Haushaltsplanung auch mit mittel- bis langfristigem mit Annahmen funktioniert. Die Überörtliche Prüfung empfiehlt, fristgerecht Haushaltsplanungen aufzustellen. Die späte Vorlage der Haushaltssatzung schränkt die Möglichkeit ein, den Haushaltsplan als Steuerungsinstrument zu nutzen.

4.10 Vollständigkeit des Haushaltsplans

Die Städte stellten bis auf WIESBADEN die Haushalte nach den gesetzlichen Anforderungen dar. Die Pläne enthielten alle nötigen Bestandteile. Im Doppelhaushalt 2008 und 2009 von WIESBADEN fehlten folgende Pflichtbestandteile:

- Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung mit dem Investitionsprogramm (geplant wurde nur bis einschließlich 2009)
- Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten

WIESBADEN stellte in diesem Doppelhaushalt nur die beiden Planjahre 2008 und 2009 dar. Informatorisch wurde noch ein Planansatz für das Haushaltsjahr 2006 gezeigt. Die Stadt hat jedoch eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu erstellen, wobei das erste Planungsjahr das laufende Haushaltsjahr ist. So hätte auf das Haushaltsjahr 2008 bezogen, eine Planung bis einschließlich zum Haushaltsjahr 2011 enthalten sein müssen (§ 114h Absatz 1 HGO). Eine Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung bis 2012 hätte der Stadtverordnetenversammlung vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres (2009) vorgelegt werden müssen (§ 7 Absatz 2 GemHVO-Doppik). Damit fehlte ein wichtiges Instrument zur Beurteilung der künftigen Chancen und Risiken für den Haushalt der Stadt WIESBADEN.

Auffälligkeiten in Wiesbaden

WIESBADEN hatte ferner als einzige Stadt im Vergleich – aufgrund historischer Besonderheiten – noch eine separate Teilergebnisrechnung für die Stadtteile Amöneburg, Kastel und Kostheim. Ebenso trennte die Haushaltssatzung Ergebnis- und Finanzplanung, Kreditermächtigungen, Verpflichtungsermächtigungen und steuerliche Hebesätze. Die getrennten Darstellungen kosten Geld; eine gesetzliche Grundlage für die nach Auffassung der Überörtlichen Prüfung unnötigen Ausgaben fehlt. Bemerkenswert war, dass WIESBADEN mit erheblichem Verwaltungsaufwand separate, nicht nötige Teilergebnisrechnungen erstellte, auf der anderen Seite aber auf gesetzlich vorgeschriebene und für die Haushaltsplanung wichtige Elemente, nämlich die mittelfristige Finanz- und Ergebnisplanung verzichtete. Die Stadt sollte primär den gesetzlichen Anforderungen bei ihrer Haushaltsplanung nachkommen. Die Kommunalaufsicht sollte auf die Einhaltung dieser Forderungen drängen.

Auffallend war, dass allein DARMSTADT dem Haushaltsplan umfassende Anlagen beifügte. Auf über 300 Seiten gab die Stadt Informationen zu ihren Eigenbetrieben. Fraglich bleibt, ob in Folge der umfangreichen Informationsgewährung die Übersichtlichkeit der städtischen Haushaltsdaten leidet. Maßgebliches Ziel der Doppik ist, entscheidungsrelevante Haushaltsdaten in übersichtlicher Form darzustellen.

4.11 Darstellung des Haushalts

Doppischer Haushalt

Um die Aussagekraft des Haushalts zu erhöhen, ist der Gesamthaushalt nach Teilhaushalten zu untergliedern. In den Teilhaushalten sind die Produktbereiche, die Produktgruppen und die Produkte darzustellen (§ 4 GemHVO-Doppik). Die Produktgruppen und – detaillierter – die Produkte bilden die Leistungen der Kommune ab. Werden Teilhaushalte nach Produktgruppen oder Produkten gebildet, sind die Gesamtbeträge der Erträge und Aufwendungen (Ergebnisplan) und der Einzahlungen und Auszahlungen (Finanzplan) zusammengefasst für den Produktbereich oder die Produktgruppe darzustellen. Jeder Teilhaushalt bildet eine Bewirtschaftungseinheit (Budget). Die Budgets sind bestimmten Verantwortungsbereichen zuzuordnen (§ 4 Absatz 1 GemHVO-Doppik).

Kameraler Haushalt

Im Gegensatz dazu wurden im kameralen Haushalt und in der Jahresrechnung die Zahlungen aufgabenbezogen nach Einzelplänen, Abschnitten und Unterabschnitten

jeweils getrennt für Vermögens- und Verwaltungshaushalt dargestellt. Produkte waren nicht vorgesehen und wurden allenfalls von den Kommunen informatorisch dargestellt, die diese nach dem Neuen Steuerungsmodell bildeten. Verwendbare Daten zu erbrachten Leistungen (Output) und zu den erzielten Wirkungen (Outcome) lagen in der Regel nicht vor. Zudem fehlten die nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und Erträge.

Teilhaushalte

In den Teilhaushalten sollen den Produktgruppen Leistungsziele und Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung zugeordnet werden (§ 4 Absatz 2 Satz 5 GemHVO-Doppik). Damit haben die Städte die Möglichkeit, ihre Leistungsziele mit dem geplanten Ressourceneinsatz zu verknüpfen. Sie können mit einer leistungs- und wirkungsorientierten Darstellung sicherstellen, dass die Aussagekraft des Haushalts erhöht wird. Dazu ist der Ressourcenverbrauch periodengerecht abzubilden.

Die Überörtliche Prüfung hat in dieser Vergleichenden Prüfung untersucht, wie die Großstädte die Möglichkeiten einer aussagekräftigen Darstellung umgesetzt haben. Die Darstellungstiefe der Haushaltszahlen[76] wird sich im Zusammenspiel von Politik und Verwaltung im Zeitablauf herauskristallisieren. Zudem werden noch Erfahrungswerte gesammelt, die sich in künftigen Haushaltsplänen niederschlagen. Dieses betrifft insbesondere Produktbereiche, Produktgruppen und Produkte sowie deren Abbildung in der Finanz- und Ergebnisrechnung. Vor diesem Hintergrund war die Haushaltsgliederung der Städte unterschiedlich.

Ferner ist von Bedeutung, ob die Teilhaushalte produkt- oder organisationsbezogen dargestellt werden. Beides ist zulässig. Der Vorteil einer organisationsbezogenen Darstellung liegt darin, dass die Aufgabenbereiche der Städte direkt den Verantwortlichen zugeordnet werden können. Die Rechenschaft gegenüber Organen der Stadt ist unmittelbar aus dem Haushaltsplan und dem Jahresabschluss ersichtlich. Nachteilig ist aber, das organisatorische Änderungen in der Verwaltung unmittelbar Wirkungen auf die Darstellung des Haushaltsplans haben, was auch die Geschäftsverteilungskompetenz des Oberbürgermeisters schmälert (§ 70 Absatz 1 Satz 3 HGO[77]). Die Überörtliche Prüfung äußert daher gegen dieses Modell Bedenken. Nebenbei erschwert eine Gliederung nach der örtlichen Organisation die Vergleichbarkeit der einzelnen Haushalte im interkommunalen Vergleich. Die Überleitung nach den Produktbereichen reicht nicht aus, um die Städte auf Haushaltsebene unmittelbar miteinander vergleichen zu können. Dieser Vergleich kann nur ein erster Anhaltspunkt sein, nicht jedoch Basis einer fundierten und vergleichenden Untersuchung.

Werden Teilhaushalte nach der örtlichen Organisation gegliedert, ist dem Haushaltsplan eine Übersicht über die Budgets und die den Budgets zugeordneten Produktgruppen als Anlage beizufügen (§ 4 Absatz 5 GemHVO-Doppik). Ansicht 48 zeigt die Verschiedenheit der Darstellung der städtischen Haushalte. Mit Ausnahme von FRANKFURT AM MAIN wählten die Städte eine organisationsbezogene Darstellung.

[76] Gemeint ist die Aufschlüsselung der Einnahmen und Ausgaben nach den unterschiedlichen Aufgabenfeldern

[77] § 70 Absatz 1 HGO

Der Bürgermeister bereitet die Beschlüsse des Gemeindevorstands vor und führt sie aus, soweit nicht Beigeordnete mit der Ausführung beauftragt sind. Er leitet und beaufsichtigt den Geschäftsgang der gesamten Verwaltung und sorgt für den geregelten Ablauf der Verwaltungsgeschäfte. Er verteilt die Geschäfte unter die Mitglieder des Gemeindevorstands.

Merkmale der Haushaltsdarstellung im Haushaltsplan					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Gliederung der Teilhaushalte nach	örtlicher Organisation	Produkt-bereichen	örtlicher Organisation	örtlicher Organisation	örtlicher Organisation
beigefügte Übersicht nach Produktgruppen	✓	✓	✓	✓	○
Produktgruppen	70	107	72	51	73
Produkte	173	314	○[1]	122	523[2]
Produktbeschreibung	✓	✓	✓	✓	✓
Produkt-Verantwortlichkeiten nach	Ämtern	Personen	Personen	Personen	Personen
Kennzahlen zur Messung der Produktziele	○	⦸	○	⦸	○
Leistungsziele für Produkte	○	⦸	○	○	✓
Wirkungen der Produkte	○	○	○	○	○

✓=ja, ○=nein, ⦸ = teilweise, n.a. = nicht anwendbar
1) abweichende Darstellung mit Genehmigung der Rechtsaufsicht
2) Im Kernhaushalt wurden 423 Produkte und für die AKK-Stadtteile 100 Produkte gebildet.
Quelle: Haushaltspläne der Städte

Ansicht 48: Merkmale der Haushaltsdarstellung im Haushaltsplan

Ausnahme-genehmigung für Kassel

Die doppischen Haushalte der Stadt KASSEL entsprachen nicht den aktuellen Vorschriften. So hat KASSEL keine Darstellung nach Produkten, sondern nach Kostenstellen. Diese Feststellung ist vor dem Hintergrund des Umstellungszeitpunkts zum 1. Januar 2006 zu relativieren. Zum einen lag noch keine endgültige GemHVO-Doppik vor, zum anderen wurden elementare Instrumente wie der Kommunale Verwaltungskontenrahmen im Laufe des Umstellungsprozesses der kommunalen Haushaltswirtschaft angepasst. KASSEL holte wegen der für die Stadt unsicheren rechtlichen Position zur Haushaltsdarstellung beim Hessischen Ministerium des Innern und für Sport eine Ausnahmegenehmigung nach § 133 HGO ein. KASSEL als erste Großstadt, die auf die Doppik umstellte, durfte mit der Genehmigung die Anpassungen später vornehmen. Da die haushaltsrechtlichen Vorschriften ohnehin bis zum 31. Dezember 2011 befristet sind und sich in der Evaluierung befinden, ist es nicht ausgeschlossen, dass die Regelungen an berechtigte Bedürfnisse der Praxis angepasst werden. Von daher ist es vertretbar, wenn die Aufsichtsbehörden bis dahin von Beanstandungen absehen.[78]

Wiesbaden hat mit Abstand die meisten Produkte

WIESBADEN bildete mit 523 Produkten rund 200 Produkte mehr als die anderen Städte. Die Gliederung der Teilhaushalte und die Bildung von Produkten werden im Spannungsverhältnis von Mehrinformationen und Mehraufwand zu beurteilen sein. Bei einer solch hohen Zahl von Produkten wird die Stadt zu beobachten zu haben, ob die Produkte operationabel sind und vollständig mit Leistungskennziffern belegt werden können. Die Daten müssten gepflegt und ausgewertet werden. Die Informationen auf Produktebene dienen zudem primär der Amts- und Dezernatsebene zur wirkungsvollen Steuerung des Verwaltungshandelns, haben aber kaum Gewicht für die Entscheidungen der städtischen Organe.

Das maßgebliche Informationsinstrument über die finanzielle Abbildung des kommunalen Handelns ist im Haushaltsplan die Darstellung der Produktbereiche (Strukturierung verbindlich vorgegeben), der Produktgruppen (Strukturierung empfohlen) sowie der Produkte (frei gestaltbar). Das Produkt ist die kleinste Einheit, in der die wirtschaftlichen Leistungskennziffern im Haushalt abgebildet werden. Bei der Bildung von Produkten werden auch zweckmäßigerweise die Anforderungen der Finanz- und Fachstatistiken (so der Sozial- und Jugendhilfestatistik) beachtet. Ansicht 49 zeigt einen beispielhaften Aufbau.

78 Schreiben des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport vom 27. Oktober 2009

Schematisches Beispiel zur Produktstruktur			
Produktbereich 03	Schulträgeraufgaben		
Produktgruppen	Grundschulen	Hauptschulen	Realschulen
Produkte	Plätze in Grundschulen	Plätze in Hauptschulen	Plätze in Realschulen

Beispiel einer Produktgruppe für ein Produkt. Die Bildung weiterer Produkte steht im Ermessen der Stadt.
Quelle: eigene Darstellung

Ansicht 49: Schematisches Beispiel zur Produktstruktur

Die Produktstrukturen wurden bereits von der kameralen Rechnungslegung verlangt. Sie wurden in die Doppik übertragen. So unterschiedlich im Einzelnen die Produktbildung war, so verschieden waren auch die Beschreibungen der Produkte im Grad der Detaillierung und in der Form. Die Ausgestaltung der Kennzahlen und Leistungsziele bedarf weiterer Entwicklung. Auch hier waren die Städte unterschiedlich fortgeschritten. Die Darstellung nach dem Outcome (Wirkungen) ist von allen Städten noch zu entwickeln.

4.12 Finanzhaushalt und Finanzrechnung

Direkte und indirekte Methode

Im Gesamtfinanzhaushalt ist der geplante Finanzmittelfluss aus laufender Verwaltungstätigkeit ausgehend von dem Jahresergebnis nach der indirekten Methode[79] darzustellen. Zusätzlich sind die Ein- und Auszahlungen getrennt nach der Finanzierungs- und Investitionstätigkeit darzustellen (§ 3 GemHVO-Doppik). Der Gesamtfinanzhaushalt bildet die Basis einer verlässlichen Finanz- und Liquiditätsplanung. Danach können Geldanlage- oder Geldbeschaffungsentscheidungen getroffen und auch Investitionsentscheidungen beeinflusst werden. Nach Abschluss des Haushaltsjahres sind die Ist-Werte in der Gesamtfinanzrechnung darzustellen, die insoweit mit dem Finanzhaushalt korrespondiert.

Neben der Darstellung des Gesamtfinanzhaushalts nach der indirekten Methode ist dieser auch nach der direkten Finanzrechnung (§ 47 Absatz 2 und 3 GemHVO-Doppik und Muster 16) aufzustellen. Diese beiden Arten unterscheiden sich hauptsächlich in der Darstellung des Finanzmittelflusses aus laufender Verwaltungstätigkeit. Die Bereiche der Investitions- und Finanzierungstätigkeit sind nahezu vergleichbar. Die direkte Finanzrechnung ist auch für die Meldungen nach dem Finanz- und Personalstatistikgesetz (FPStatG)[80] an das Hessische Statistische Landesamt hilfreich.

Zusätzlich sind auf der Ebene der Teilhaushalte die Teilfinanzhaushalte und die Teilfinanzrechnungen darzustellen.

[79] § 47 Absatz 1 GemHVO-Doppik – Gesamtfinanzrechnung
In der Gesamtfinanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen entsprechend § 3 unter Berücksichtigung der Einzahlungen und Auszahlungen aus fremden Finanzmitteln nach § 15 auszuweisen. Den Werten der Gesamtfinanzrechnung sind die fortgeschriebenen Planansätze des Gesamtfinanzhaushalts gegenüberzustellen.

[80] Finanz- und Personalstatistikgesetz vom 22. Februar 2006, BGBl. I 2006, Seite 438

Merkmale der Finanzrechnung					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Darstellung des Gesamtfinanzhaushalts					
indirekte Methode (§ 3 GemHVO-Doppik)	✓	✓	✓	✓	✓
Darstellung der Gesamtfinanzrechnung					
indirekte Methode (§ 47 Abs. 1 GemHVO-Doppik)	✓	✓	○	✓	✓
direkte Methode (§ 47 Abs. 2 GemHVO-Doppik)	○	○	✓	○	○
Darstellung der Teilfinanzrechnung					
indirekte Methode	○	○	○	○	○
direkte Methode	✓	✓	✓	✓	○
Quelle: eigene Darstellung					

Ansicht 50: Merkmale der Finanzrechnung

DARMSTADT und OFFENBACH AM MAIN stellten die Geschäftsvorfälle zutreffend im Gesamtfinanzhaushalt und der Gesamtfinanzrechnung dar. WIESBADEN stellte im Gesamtfinanzhaushalt nicht alle Positionen dar, etwa die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten, und erstellte keine Teilfinanzrechnungen. FRANKFURT AM MAIN zeigte keine Mittelflüsse aus allgemeiner Verwaltungstätigkeit. KASSEL nahm keine Darstellung der Gesamtfinanzrechnung nach der indirekten Methode vor.

4.13 Modellfamilie in den hessischen Großstädten und mittleren Städten

Die kommunalen Einnahmen können auch aus dem Blickwinkel der Einwohner betrachtet werden. Die Überörtliche Prüfung untersuchte, wie viele Gebühren, Abgaben und Entgelte eine Modellfamilie in ihrer Stadt im Jahr 2008 zu zahlen hatte. Die Modellfamilie besteht aus zwei Erwachsenen und zwei Kindern (eines davon im Kindergartenalter) und bewohnt ein Einfamilienhaus. Die Gesamtkosten der Modellfamilie für die betrachteten Gebühren, Abgaben und Entgelte lagen zwischen 2.568 € je Jahr in OFFENBACH AM MAIN und 2.989 € in KASSEL. Der Vergleich ergibt sich aus Ansicht 51.

Vergleich der Gebühren und Grundsteuer B anhand der Kosten für die Modellfamilie in den Großstädten und mittleren Städten

	Abwasser	Wasser	Abfall	Kinder-garten[1]	Friedhof[2]	Grund-steuer B	Summe
Großstädte (2008)							
Darmstadt	404 €	371 €	227 €	1.080 €	200 €	370 €	2.651 €
Frankfurt	264 €	344 €	227 €	1.248 €	143 €	460 €	2.686 €
Kassel	440 €	345 €	249 €	1.260 €	205 €	490 €	2.989 €
Offenbach	343 €	324 €	123 €	1.248 €	131 €	400 €	2.568 €
Wiesbaden	393 €	403 €	102 €	1.380 €	182 €	475 €	2.934 €
Median	264 €	344 €	227 €	1.248 €	143 €	460 €	2.686 €
Mittlere Städte[3] (2007)							
Minimum[4]	323 €	189 €	222 €	441 €	81 €	230 €	1.486 €
Median[5]	383 €	384 €	99 €	1.140 €	184 €	220 €	2.409 €
Maximum[6]	369 €	299 €	292 €	1.464 €	191 €	330 €	2.944 €

1) Kindergartenplatz (vormittags)
2) Kosten für Bestattung alle 10 Jahre (10 Prozent der Bestattungskosten)
3) Ergebnisse der 125. Vergleichenden Prüfung „Haushaltsstruktur 2008: Mittlere Städte"
4) Melsungen
5) Flörsheim am Main
6) Bischofsheim
Quelle: eigene Erhebungen und Berechnungen

Ansicht 51: Vergleich der Gebühren und Grundsteuer B anhand der Kosten für die Modellfamilie in den Großstädten und mittleren Städten

Der Mittelwert der Gebühren und Grundsteuer der Großstädte liegt 11,5 Prozent über dem Median der Gesamtkosten in den mittleren Städten. Bei Betrachtung der Werte fällt auf, dass die Gebühren in den Großstädten vergleichsweise nahe beieinander liegen. In den mittleren Städten ist die Bandbreite deutlich größer. Die Modellfamilie hat in den hessischen Großstädten eine höhere Belastung aus Gebühren und Grundsteuer zu tragen als in den mittleren Städten.

Eine vergleichende Analyse der Belastungen für die Modellfamilie hat folgender Aspekte zu berücksichtigen:

- Den Ausgaben der Einwohner sind die Leistungen der Städte gegenüberzustellen. Eine Stadt mit niedrigen Hebesätzen ist dann nicht günstig, wenn sie zum Beispiel keine Gemeinschaftseinrichtungen vorhält und Straßen nicht repariert.

- Sind die Gebühren niedrig, aber nicht kostendeckend, subventioniert der Steuerzahler die Gebührenhaushalte (siehe hierzu die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Aufgabenbereiche).

- Nicht kostendeckende Gebühren sind für die heutigen Gebührenzahler vorteilhaft, für Steuer- oder Gebührenzahler späterer Jahre nachteilig.

- Sind die Gebührenhaushalte kostendeckend, die Ausgaben aber nicht ausreichend, um einen qualifizierten Substanzerhalt sicherzustellen, werden die gegenwärtigen Gebührenzahler von den Künftigen subventioniert.

5. Städtisches Finanzmanagement

5.1 Leitsätze

Die Verschuldung zwingt die Kommunen zu effektivem Finanzmanagement. Die Grenzen liegen dort, wo riskante Finanzgeschäfte zur Zinsoptimierung eingesetzt werden.

Seiten 80, 93 ff.

Die Großstädte hatten im Jahr 2008 Kassenkredite in Höhe von insgesamt 807 Millionen € in Anspruch genommen. Die Kassenkredite dienten nicht allein der kurzfristigen Überbrückung von Liquiditätsengpässen, sondern finanzieren die Haushalte dauerhaft. Sie sind Bestandteil eines langfristigen Finanzmanagements geworden. Die nicht mehr zeitgemäße Unterteilung der Kredite behindert das Schuldenmanagement der Städte.

Seite 82 f.

Die Überörtliche Prüfung regt Erwägungen an, ob kommunalen Körperschaften die gesetzliche Möglichkeit eingeräumt werden sollte, kurzfristige Kassenkredite mit Zinsänderungsrisiko durch Kredite mit einer längeren Zinsbindung abzulösen. Dies lässt ein realistisches Schuldenmanagement zu.

Seite 83

FRANKFURT AM MAIN und OFFENBACH AM MAIN legten insgesamt 55 Millionen € in Spezialfonds langfristig an. Die Geldanlage in diesen Spezialfonds führte in den Büchern der Städte zum Bilanzstichtag (31. Dezember 2008) gegenüber einer risikolosen Anlage zu Nachteilen in Höhe von 40 Millionen € (FRANKFURT AM MAIN) und 0,6 Millionen € (OFFENBACH AM MAIN). Ob Nachteile zum Stichtag zu einem finanziellen Schaden führen, hängt von der weiteren Entwicklung der Spezialfonds ab.

Seite 89

Die Großstädte richteten ihre Geldanlagen an der Einlagensicherung der Kreditinstitute aus. DARMSTADT und FRANKFURT AM MAIN konnten so Schäden in der Folge einer Bankeninsolvenz in Höhe von 101 Millionen € vermeiden.

Seite 91

Alle Großstädte hatten zum 31. Dezember 2008 derivative Finanzinstrumente mit einem Bezugsbetrag von insgesamt 573 Millionen € im Bestand. Die 30 Derivate von FRANKFURT AM MAIN waren als spekulativ zu beurteilen; sie wiesen zum 31. Dezember 2008 negative Marktwerte in Höhe von 17 Millionen € auf.

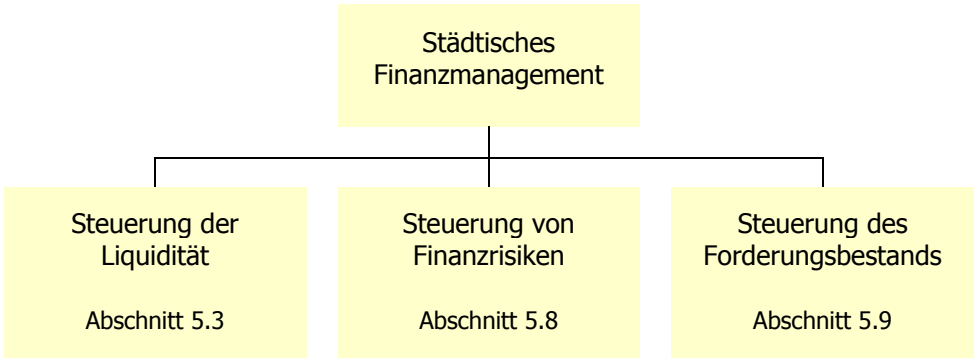
Seite 93

Zur Durchsetzung eines allgemeinen Spekulationsverbots der hessischen Kommunen besteht konkretisierender Regulierungsbedarf. Ausschlaggebend ist die gemeinsame Betrachtung der Risikopositionen.

Seite 97

5.2 Einführung

Das Kapitel befasst sich ausschließlich mit dem städtischen Finanzmanagement. Bis auf das Cash-Pooling (vergleiche Kapitel 5.7) befasst sich das Finanzmanagement ausschließlich mit den Ein- und Auszahlungen der Kernverwaltung. Hier sind die finanziellen Mittel zeitgerecht zu beschaffen und bereitzustellen, um die Auszahlungen für die laufende Verwaltung und für Investitionen tätigen zu können. Dazu sind Einzahlungen und Auszahlungen liquiditätsmäßig zur Deckung zu bringen und die dabei entstehenden Finanzrisiken zu begrenzen. Hierzu zählt auch, für den zeitnahen und vollständigen Zufluss der Mittel zu sorgen, so der Einzug von Forderungen.



Ansicht 52: Städtisches Finanzmanagement

Durch den Umgang mit Finanzmitteln und den Abschluss von Finanzgeschäften entstehen verschiedene Risiken. Offene Risikopositionen können bei ungünstigen Finanzmarktentwicklungen zu Nachteilen für die Städte führen. Das Finanzmanagement hat sich auch mit dem Management der Finanzrisiken zu befassen (Ansicht 53).

Finanzrisiken	
Liquiditätsrisiko	Zahlungsverpflichtungen können nicht erfüllt werden, da flüssige Mittel nicht verfügbar sind
Zinsänderungsrisiko	Änderungen von Basiszinssätzen an den Geld- und Kapitalmärkten können Zinsauszahlungsverpflichtungen erhöhen oder Zinseinzahlungsansprüche reduzieren
Marktpreisrisiken	Kursänderungen können zu Verlusten führen
Adressenausfallrisiken	Vertragspartner von Finanzgeschäften (Geldanlagen, Finanztermingeschäfte, Schuldner von Wertpapieren) können insolvent werden und es kann zum vollständigen oder teilweisen Ausfall der Ansprüche kommen
Währungsrisiko	Änderungen an den Devisenmärkten können Auszahlungsverpflichtungen erhöhen oder Einzahlungsansprüche reduzieren
Quelle: eigene Darstellung	

Ansicht 53: Finanzrisiken

Zur Absicherung der Finanzrisiken dienen die Derivate.[81] Dabei sind der Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit[82] sowie das allgemeine Spekulationsverbot[83] zu

[81] Derivate (Derivative Finanzinstrumente) stellen einen abstrakten Vertrag dar, der als Options- oder Festgeschäft oder als Kombination aus beidem ausgestaltet ist und dessen Wert von dem Wert eines anderen Vermögensgegenstands oder einer Rechengröße (Grundgeschäft) abhängt.

[82] § 92 Absatz 2 HGO – Allgemeine Haushaltsgrundsätze
Die Haushaltswirtschaft ist sparsam und wirtschaftlich zu führen.

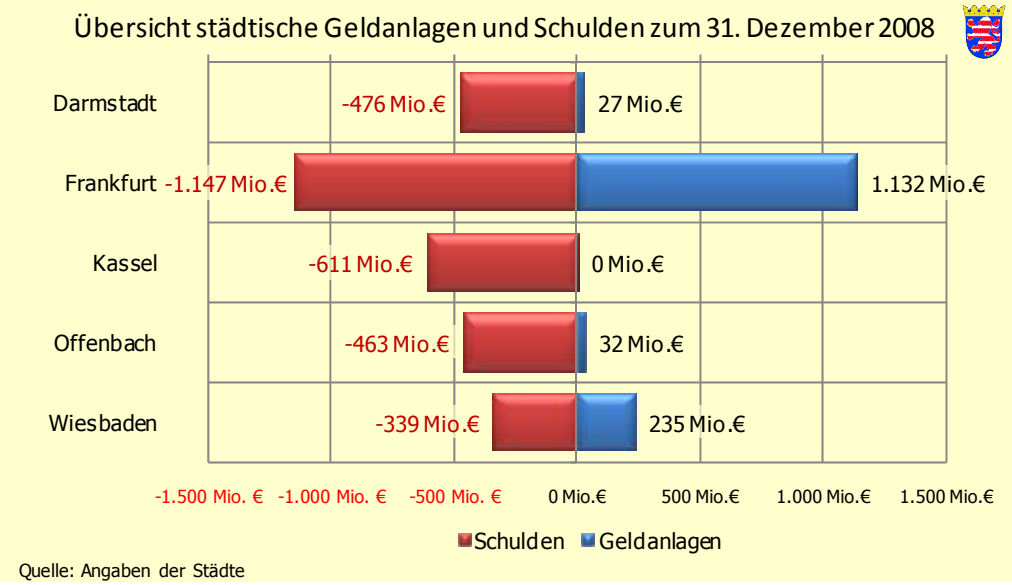
[83] § 22 Absatz 1 Satz 2 GemHVO-Doppik - Liquiditätssicherung
Die flüssigen Mittel müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein. Solange sie nicht für Auszahlungen benötigt werden, sind sie sicher und Ertrag bringend anzulegen.

beachten. Die aufsichtsbehördliche Interpretation des allgemein für öffentliche Mittel geltenden Spekulationsverbots ist in den Richtlinien zu kommunalen Anlagegeschäften und derivativen Finanzierungsinstrumenten[84] (Anlagerichtlinien) näher ausgeführt. Beim Abschluss derivativer Finanzgeschäfte wird der Beachtung des Vorsichtsprinzips und dem allgemeinen Spekulationsverbot eine besondere Bedeutung beigemessen.[85] Daneben geben die Anlagerichtlinien Mindeststandards für die Sicherheit kommunaler Geldanlagen und weiterer Finanzgeschäfte vor.

5.3 Steuerung der Liquidität

Die Städte haben ihre Zahlungsfähigkeit jederzeit sicherzustellen.[86] Hierzu müssen sie ihre Ein- und Auszahlungen planen und überwachen. Die Abwicklung von Transaktionen muss schnell und sicher vorgenommen werden können. Während die mittel- bis langfristige Finanzplanung einen strukturellen Rahmen für die Finanzentwicklung beinhaltet, ist die kurzfristige Liquiditätssteuerung das Instrument zur Überwachung und Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit.

Über- und Unterdeckungen der laufenden Ein- und Auszahlungen der Städte führen zu Geldanlagen und –aufnahmen (Ansicht 54).



Ansicht 54: Übersicht städtische Geldanlagen und Schulden zum 31. Dezember 2008

Der Finanzstatus der Städte zum 31. Dezember 2008 zeigt als Liquiditätslage die Zusammensetzung aller von den Städten zum Stichtag getätigten Finanzgeschäfte (Ansicht 55).

84 Richtlinien zu kommunalen Anlagegeschäften und derivativen Finanzierungsinstrumenten des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport vom 18. Februar 2009, StAnz. 2009, Seite 701, mit Gültigkeit ab dem 1. Januar 2009

85 Rundschreiben des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport vom 31. Juli 2009; darin legte das Ministerium den Begriff Zinssicherungsgeschäft so weit aus, dass Zinsoptimierungsgeschäfte – unter besonderer Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips und des allgemeinen Spekulationsverbots – eingeschlossen sind. Der Abschluss derivativer Finanzinstrumente ist den Städten unter Beachtung des allgemeinen Spekulationsverbots grundsätzlich erlaubt. Das Hessische Ministerium des Innern und für Sport gestattet nach Ziffer 10 der Anlagenrichtlinien (vergleiche Fußnote 84) den Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten nur, wenn sie als Zinssicherungsgeschäft klassifiziert werden können.

86 § 114m Absatz 1 HGO - Liquiditätssicherung, Rücklagen, Rückstellungen
Die Gemeinde hat ihre stetige Zahlungsfähigkeit sicherzustellen.

Finanzstatus zum 31. Dezember 2008						
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wies-baden	Summe
Termingelder	13 Mio. €	1.008 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	215 Mio. €	1.236 Mio. €
Tagesgelder	14 Mio. €	42 Mio. €	0 Mio. €	11 Mio. €	16 Mio. €	83 Mio. €
Spezialfonds[1]	0 Mio. €	35 Mio. €	0 Mio. €	21 Mio. €	0 Mio. €	56 Mio. €
sonstige Geldanlagen	0 Mio. €	47 Mio. €	0 Mio. €	0 Mio. €	4 Mio. €	51 Mio. €
Geldanlagen	27 Mio. €	1.132 Mio. €	0 Mio. €	32 Mio. €	235 Mio. €	1.426 Mio. €
Kommunal-darlehen	-231 Mio. €	-1.103 Mio. €	-361 Mio. €	-195 Mio. €	-339 Mio. €	-2.229 Mio. €
Kassen-kredite	-245 Mio. €	-44 Mio. €	-250 Mio. €	-268 Mio. €	0 Mio. €	-807 Mio. €
Schulden	-476 Mio. €	-1.147 Mio. €	-611 Mio. €	-463 Mio. €	-339 Mio. €	-3.036 Mio. €
Nettover-schuldung	-449 Mio. €	-15 Mio. €	-611 Mio. €	-431 Mio. €	-104 Mio. €	-1.610 Mio. €

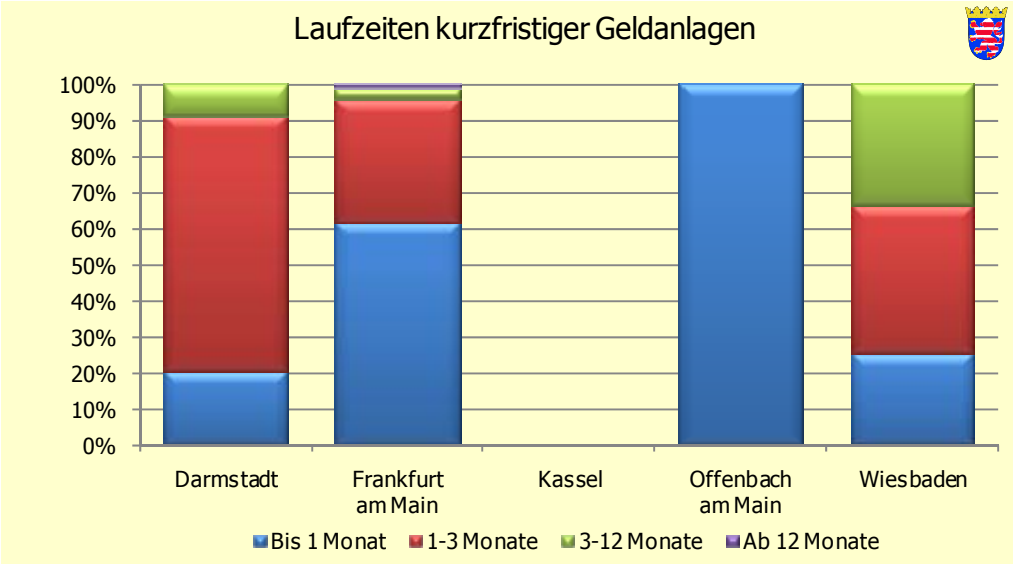
1) Spezialfonds sind Investmentfonds, die für spezielle, institutionelle Anlegergruppen aufgelegt werden.
Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 55: Finanzstatus zum 31. Dezember 2008

Finanzstatus

Die Schulden der Städte (3.036 Millionen €) überstiegen die angelegten Geldmittel (1.426 Millionen €). Die Nettoverschuldung zum Stichtag 31. Dezember 2008 betrug 1.610 Millionen €. Die geringste Nettoverschuldung war mit 15 Millionen € in FRANKFURT AM MAIN festzustellen, die höchste mit 611 Millionen € in KASSEL. Die Schulden setzten sich zusammen aus Kommunaldarlehen in Höhe von 2.229 Millionen € und Kassenkrediten in Höhe von 807 Millionen €.

Zusammen investierten die Städte 1.236 Millionen € in Termingeldern und 83 Millionen € in Tagesgeldern. Diese Geldanlagen mit kurzen Laufzeiten, sollten die Zahlungsfähigkeit jederzeit sicherstellen. Ansicht 56 zeigt eine Übersicht der Laufzeiten der kurzfristigen Geldanlagen.



Anmerkung: Laufzeiten kurzfristiger Termingeldanlagen zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen;
Quelle: Angaben der Städte, eigene Erhebungen

Ansicht 56: Laufzeiten kurzfristiger Geldanlagen

Um die kurzfristige Handlungsfähigkeit sicherzustellen, investierten die Städte freie Liquidität in kurzfristigen Termingeldern mit Laufzeiten von nicht mehr als zwölf Monaten. Ohne Beeinträchtigung der Zahlungsfähigkeit legte WIESBADEN 36 Prozent der Termingelder mit Laufzeiten von mehr als drei Monaten an. Aus der Struktur ergibt sich für alle Städte, dass das Ziel der kurzfristigen Verfügbarkeit von liquiden Mitteln erreicht wurde. KASSEL hatte keine Geldanlagen.

Langfristige Geldanlagen in Spezialfonds nahmen die Städte FRANKFURT AM MAIN und OFFENBACH AM MAIN mit insgesamt 55 Millionen € vor (siehe auch Abschnitt 5.10 des vorliegenden Berichts).

5.4 Organisation des Geldverkehrs

Die Kämmerei und die Kassen- und Steuerämter nehmen in den Städten die Aufgaben des Finanzmanagements wahr. Sie stellen die geordnete Abwicklung der Zahlungsvorgänge sicher.

Bankkonten

Das wesentliche Instrument zur Steuerung der Liquidität sind Bankkonten. Hier ist einerseits auf die Wirtschaftlichkeit im Zusammenhang mit den Aufwendungen zur Verwaltung der laufenden Konten und der Anweisung und Überwachung von Zahlungen sowie von Kontogebühren zu achten.[87] Andererseits sind geeignete Kontrollmechanismen einzuführen, um einen sicheren Umgang mit den städtischen Mitteln zu gewährleisten.

OFFENBACH AM MAIN führte alle Konten bei einer Bank, um den Verwaltungsaufwand zu bündeln und zu reduzieren. Die übrigen Städte hatten Konten bei verschiedenen Banken. Dabei wählten die Städte lokale Kreditinstitute oder Großbanken aus.

Funktionstrennung im Liquiditätsmanagement

Während die Zahl der Bankkonten ein technisches Kontrollinstrument des Liquiditätsmanagements darstellt, sind zur geordneten Abwicklung der Zahlungen vor allem Kontrollinstrumente und -mechanismen in der Organisation des Liquiditätsmanagements zu verankern.

Die Funktionstrennung ist ein Kernelement jedes Kontrollsystems. Sind bestimmte zentrale Aufgaben in einer Hand oder unter einheitlicher Leitung zusammengefasst, begünstigt dies Veruntreuung.

Im Liquiditätsmanagement sollte eine Funktionstrennung zwischen der operativen Steuerung der Liquidität und der Verwaltung der laufenden Konten eingerichtet sein. Einzig in WIESBADEN war eine Funktionstrennung zwischen der Steuerung der Liquidität und der Verwaltung der laufenden Konten dadurch eingerichtet, dass Mitarbeiter der Abteilung Finanzierungs- und Liquiditätsmanagement keine Verfügungsberechtigung über die Haupt- und Nebenkonten hatten. In den anderen Städten wurden die Steuerung der Liquidität und die Verwaltung der laufenden Konten durch dieselben Abteilungen vorgenommen.

Geldanlagen über Anlagevermittler

Durch Kontrollmechanismen sollte ferner sichergestellt werden, dass bei Geldanlagen über externe Anlagevermittler die erhaltenen Kontoangaben richtig sind.[88] DARMSTADT, FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN nahmen keine solche Prüfung der Kontoangaben vor. Es bestand insoweit die Gefahr, dass zum Nachteil der Stadt Geldmittel aus ihrer Vermögenssphäre gelangen.

---

87 Bei der Ausgestaltung des Finanzmanagements haben Städte den Haushaltsgrundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit einzuhalten, vergleiche § 92 Absatz 2 HGO (Fußnote 82)

88 Die Kombination aus Bankleitzahl und Kontonummer bzw. IBAN und BIC (sog. „Kundenkennung") ist ausschlaggebend für die Gutbuchung. Der Empfängername ist für Banken zukünftig kein Pflichtprüfungskriterium mehr, vergleiche hierzu § 675r Absatz 1 BGB. Eine Bank handelt demnach insbesondere auch dann schuldbefreiend und gerade nicht fahrlässig, wenn sie einen Geldbetrag dem vom Auftraggeber angegebenen Konto erkennt, auch wenn der tatsächliche Kontoinhaber nicht dem Namen des Empfängers entspricht, der im Zahlungsauftrag angegeben worden ist (vergleiche auch Urteil Amtsgericht München, Aktenzeichen 222 C 5471 / 07)

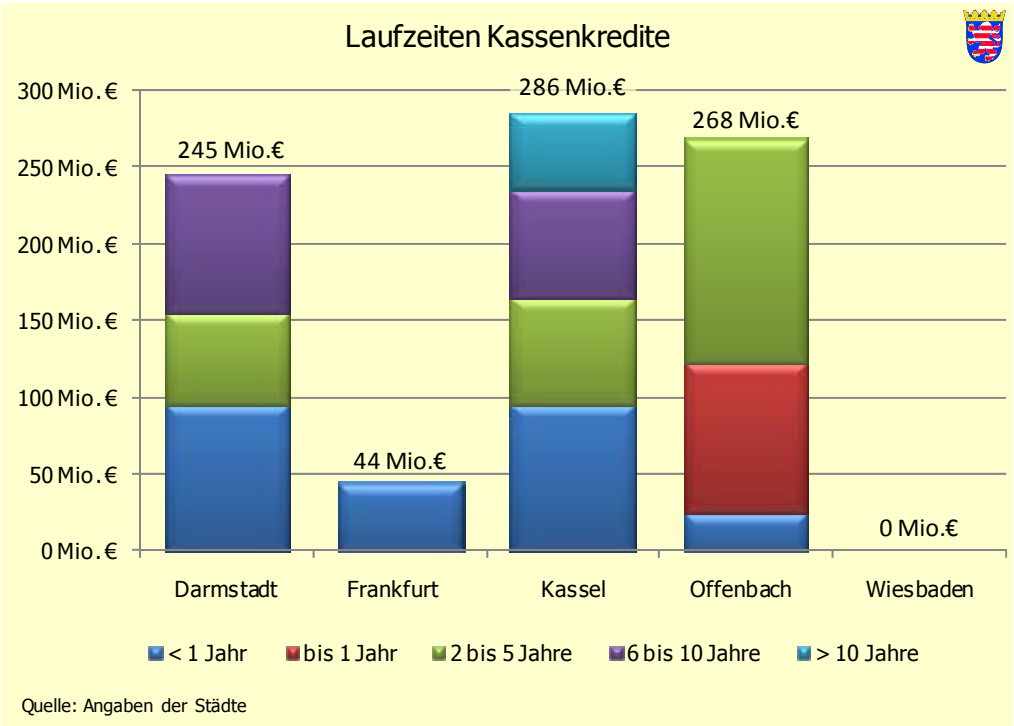
5.5 Umgang mit Kassenkrediten

Nach den Grundsätzen der Einnahmebeschaffung darf eine Stadt Kredite nur aufnehmen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (§ 93 Absatz 3 HGO). Die Gemeindeordnung differenziert Kredite für Investitionen (§ 114j HGO) und Kassenkredite (§ 114l HGO).

Kassenkredite kann eine Stadt zur rechtzeitigen Leistung ihrer Ausgaben aufnehmen, wenn Auszahlungen aus laufenden Verwaltungsaufgaben und Einzahlungen aus der Realisation kommunaler Forderungen zeitlich auseinanderfallen (§ 105 HGO). Kassenkredite dienen zur Überbrückung kurzfristiger Liquiditätslücken, wenn keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. Dabei darf eine Stadt Kassenkredite bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen. Diese Ermächtigung gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zur Bekanntmachung einer neuen Haushaltssatzung. Die Regelhöchstlaufzeit von Kassenkrediten beträgt folglich ein Jahr.

Kassenkredite mit mehrjähriger Laufzeit

DARMSTADT, OFFENBACH AM MAIN und KASSEL hatten aufgrund der defizitären Haushaltslage der Vorjahre zum 31. Dezember 2008 einen Bestand an Kassenkrediten aufgebaut. DARMSTADT und KASSEL rechneten nicht damit, diesen Bestand in absehbarer Zeit zurückführen zu können. Daher nahmen sie die Kassenkredite mit längeren Laufzeiten auf. In DARMSTADT waren zu diesem Stichtag 150 Millionen € und in OFFENBACH AM MAIN 146 Millionen € an Kassenkrediten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr aufgenommen. In KASSEL bestanden Kassenkredite in Höhe von 191 Millionen € mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr. Zum Prüfungszeitpunkt hatte KASSEL Kassenkredite mit rechnerischen Restlaufzeiten von bis zu 28 Jahren aufgenommen.[89] KASSEL wählte die langen Laufzeiten, um das Zinsänderungsrisiko zu begrenzen. Ansicht 57 zeigt die Laufzeiten der Kassenkredite zum 31. Dezember 2008.[90]



Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 57: Laufzeiten Kassenkredite

89 Diese umfassen allerdings Kündigungs- oder Gläubigerwandlungsrechte. Diese können vom Kreditgeber vorzeitig ausgeübt werden. KASSEL gab an, diese Kredite, sofern der Gläubiger das Recht nicht ausübt, zur Investitionsfinanzierung nutzen zu wollen.

90 Für KASSEL waren die Laufzeiten zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen im Frühjahr 2009 bestimmt worden. Daher weicht die Summe der Kassenkredite in Ansicht 57 vom Stand zum 31. Dezember 2008 (250 Millionen €, Ansicht 55) ab.

WIESBADEN hatte keine Kassenkredite. DARMSTADT und KASSEL hatten für die Kassenkredite mit mehrjährigen Laufzeiten die Zustimmung der zuständigen Kommunalaufsicht eingeholt. Danach durften sie Kassenkredite mit Zinsbindungsfristen von bis zu zehn Jahren aufnehmen, wenn sich aus der Liquiditätsplanung ergab, dass sie für längerfristige Zeiträume benötigt werden. Somit wurde aus der kurzfristigen Überbrückung von Liquiditätsengpässen mittels Kassenkrediten eine langfristige Finanzierung, die vor dem Hintergrund der Finanzierungsbedürfnisse der Kommunen als sachgerecht beurteilt werden kann. Würden die Städte anders vorgehen und sich nur kurzfristig verschulden, wären sie verstärkt Zinsänderungsrisiken ausgesetzt.

Begriff des Kassenkredits nicht mehr zeitgemäß

Kassenkredite dienten nicht mehr allein der kurzfristigen Überbrückung von Liquiditätsengpässen, sondern waren Bestandteil eines langfristigen Finanzmanagements. Die kommunalrechtliche Unterscheidung in Investitions- und Kassenkredite steht somit nicht mehr im Einklang mit dem Finanzbedarf von Kommunen, insbesondere wenn ein dauerhafter Finanzbedarf in Folge von nicht ausgeglichenen Haushalten entsteht. Sofern eine Stadt einen dauerhaften Finanzbedarf prognostiziert, sind ihr bei einer Beschränkung der Zinsbindungsfrist von Kassenkrediten sinnvolle Finanzierungsinstrumente verwehrt. Die Stadt muss sich bei beschränkten Laufzeiten durch Kreditprolongationen stets neu verschulden und die Kassenkredite unterliegen somit dem Zinsänderungsrisiko.

Die Überörtliche Prüfung regt an zu erwägen, ob kommunalen Körperschaften die gesetzliche Möglichkeit eingeräumt werden sollte, kurzfristige Kassenkredite mit Zinsänderungsrisiko durch Kredite mit einer längeren Zinsbindung abzulösen. Dies lässt ein realistisches Schuldenmanagement zu.

5.6 Liquiditätsplanung und –steuerung

Die rollierende[91] Planung des Liquiditätsbedarfs ist ein wichtiges Instrument zur wirtschaftlichen und sparsamen Haushaltsführung. Durch eine Liquiditätsplanung können die Laufzeiten der Verbindlichkeiten mit zu erwartenden Einzahlungen abgestimmt und unnötige Kreditaufnahmen vermieden werden. Auch die Entscheidung über die Laufzeit der Anlage von freier Liquidität in Termingeldern kann durch eine sachgerechte Liquiditätsplanung zinsoptimal gestaltet werden.

Art und Umfang der Liquiditätsplanung wurden in den Städten unterschiedlich gehandhabt.

Liquiditätsplanung der Städte

Liquiditätsplanung				
	kurzfristig	mittel- bis langfristig		
	tägliche Liquiditäts-vorschau	Planungshorizont	Turnus der Planaktualisierung	rollierende Planung
Darmstadt	✓	○	○	○
Frankfurt	✓	Jahr	alle zwei Monate	✓
Kassel	✓	Jahr	jährlich	○
Offenbach	✓	Monat	monatlich	○
Wiesbaden	✓	Quartal	quartalsweise	○
Quelle: Angaben der Städte				

Ansicht 58: Liquiditätsplanung

[91] Bei einer rollierenden Planung wird ein stets gleich langer Zeitraum geplant, der sich somit bei jedem neuen Aktualisierungsstichtag verschiebt. Eine jährliche Planung, die beispielsweise den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2010 umfasst, würde bei rollierender Aktualisierung zum nächsten Quartal den Zeitraum vom 1. April 2010 bis zum 31. März 2011 einbeziehen. Bei einer statischen Planung wird hingegen der Planungszeitraum bei Aktualisierungen nicht verschoben. Würde eine statische Planung, die den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2010 umfasst, nach Ablauf des ersten Quartals 2010 aktualisiert werden, würde nur der Zeitraum vom 1. April 2010 bis zum 31. Dezember 2010 neu geplant werden.

FRANKFURT AM MAIN und KASSEL arbeiteten mit einer Liquiditätsplanung mit einem Planungshorizont von einem Jahr. Sie diente als Grundlage für die langfristige Mittelverwendung und die Bestimmung des optimalen Zeitpunkts zur kurz- und langfristigen Kreditaufnahme. Die Liquiditätsplanung der Stadt FRANKFURT AM MAIN wird im zweimonatlichen Turnus rollierend aktualisiert. Allein DARMSTADT hatte keine mittel- bis langfristige Liquiditätsplanung, sondern ausschließlich eine tägliche Liquiditätsvorschau. Dies ist zur Planung und Steuerung der Liquidität einer Großstadt nicht ausreichend.

5.7 Cash-Pooling im Konzern Stadt

Um unnötige Kredite zu vermeiden und dezentrale Liquiditätsbestände zu optimieren, hat sich in der Praxis des Zahlungsverkehrs das Cash-Pooling-Verfahren etabliert. Ziel ist der konzerninterne Liquiditätsausgleich. Er soll die Inanspruchnahme der Geld- und Kapitalmärkte soweit als möglich vermeiden. Hierbei werden Saldenzusammenführungen auf einem Zentralkonto bankseitig vorgenommen. Bei der Stadt, ihren Eigenbetrieben und Beteiligungsgesellschaften bestehende Guthaben und Kredite werden dadurch miteinander verrechnet. Das Verfahren ist so gestaltbar, dass auch Konten bei verschiedenen Banken und von verschiedenen Kontoinhabern einbezogen werden können. Das Verfahren gilt solange wie die Städte oder ihre Tochterunternehmen 100 Prozent der Anteile an den in das Cash-Pooling einbezogenen Gesellschaften halten.

Auf diese Weise lassen sich Zinsvorteile erreichen, wenn die Zinsersparnis der reduzierten Schulden (hier der Kassenkredite der Städte) höher ist als die Verringerung der Zinseinnahmen der reduzierten Guthaben (hier der städtischen Beteiligungen). Dies dürfte regelmäßig der Fall sein. Steuerrechtlich ist zu berücksichtigen, dass das Cash-Pooling nicht zu verdeckten Gewinnausschüttungen in Form von Zinszahlungen führen darf. Dies wird durch die Abrechnung marktgerechter Zinssätze für gegenseitige Darlehensgeschäfte erreicht. Nach Einführung eines Cash-Poolings ergibt sich für die Beteiligungsverwaltung der Stadt der zusätzliche Vorteil, jederzeit die Liquiditätsentwicklung der Beteiligungen zu kennen und Fehlentwicklungen frühzeitig gegensteuern zu können. Ein konzernweites, automatisiertes Cash-Pooling-Verfahren war bei keiner der betrachteten Städte installiert. Erwägungen zu dessen Einführung gab es in DARMSTADT, FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN.

5.8 Steuerung der Finanzrisiken

Ansicht 59 zeigt die Organisation des Finanzrisikomanagements der Städte.

Organisation des Finanzrisikomanagements

	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Berichterstattung über die Wertentwicklung des Derivateportfolios an die städtischen Organe	jährlich, zuletzt 2007	jährlich	○	○	halbjährlich
Dienstanweisung zum Umgang mit Finanzderivaten vorhanden	✓	✓	○[1]	○	✓
Datum der internen Richtlinie	02.05.2007	01.05.2009	○	○	04.09.2006
Finanzrichtlinie für Beteiligungsunternehmen	○	✓	○	○	○

1) Kassel gab an, seit Veröffentlichung der Anlagerichtlinien des HMdIuS (Fußnote 84) keine derivativen Finanzgeschäfte abgeschlossen zu haben. Die bereits zu diesem Zeitpunkt bestehenden Geschäfte würden vom Erlass nicht erfasst.
Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 59: Organisation des Finanzrisikomanagements

Berichterstattung über derivative Finanzinstrumente

In FRANKFURT AM MAIN ließ sich der Stadtkämmerer mindestens wöchentlich über die Wertentwicklung des Portfolios derivativer Finanzinstrumente berichten. Der Stadtkämmerer berichtete jährlich Magistrat und Stadtverordnetenversammlung über die Wertentwicklung der Derivatepositionen. Eine aussagefähige Dokumentation lag hierzu in FRANKFURT AM MAIN vor. In KASSEL wurde der Stadtkämmerer gemäß § 71 Absatz 2 Satz 3 HGO bevollmächtigt, derivative Finanzgeschäfte in rechtsverbindlicher Form abzuschließen.

Die Überörtliche Prüfung hält eine regelmäßige Berichterstattung über die Wertentwicklung des Portfolios derivativer Finanzinstrumente für das Finanzrisikomanagement der Städte für unerlässlich. Gerade wenn Städte derivative Finanzinstrumente einsetzen, die keinem Sicherungszweck dienen, bedürfen die mithin geschaffenen Risikopositionen einer regelmäßigen Überwachung.

Einsatz von Beratern im Finanzrisikomanagement

DARMSTADT und WIESBADEN hatten mit jeweils einer Bank Beraterverträge über den möglichen Einsatz von Finanzinstrumenten abgeschlossen. Grundsätzlich ist die Hinzuziehung unabhängiger Berater bei der Steuerung von Finanzrisiken sinnvoll. Um eine Beratung frei von Eigeninteressen zu sichern, sollten mit der beratenden Bank keine Finanzgeschäfte abgeschlossen werden. WIESBADEN hatte mit der beratenden Bank keine Finanzgeschäfte abgeschlossen. Die Unabhängigkeit von Beratungsleistung und Geschäftsabschluss war somit sichergestellt. DARMSTADT schloss regelmäßig mit der beratenden Bank auch Finanzgeschäfte ab. Von den in DARMSTADT zum 31. Dezember 2008 abgeschlossenen 25 derivativen Finanzinstrumenten waren 18 mit der beratenden Bank kontrahiert. Die Unabhängigkeit der Beratungsleistung im Zusammenhang mit dem Geschäftsabschluss war so nicht gewährleistet.

Anlagerichtlinien zu derivativen Finanzinstrumenten

Die vom Hessischen Ministerium des Innern und für Sport erlassenen Anlagerichtlinien[92] legen den allgemeinen Haushaltsgrundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit und das allgemeinen Spekulationsverbot aus und definieren Mindestanforderungen für das Finanzrisikomanagement der Städte. Die Anlagerichtlinien fordern, dass die Städte den Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten in einer internen Anlagerichtlinie präzisieren.[93] Ansicht 60 gibt einen Überblick über Mindestanforderungen[94] an solche Richtlinien und deren Umsetzung in den Städten.

92 Einleitung der Anlagerichtlinien (Fußnote 84):
Anlagegeschäfte hessischer Kommunen müssen mit dem Erfordernis der Sicherheit (…) im Einklang stehen. (…) Deshalb sieht sich die oberste Aufsichtsbehörde veranlasst, auch weiterhin durch Anlagegrundsätze Mindeststandards für die Sicherheit kommunaler Geldanlagen vorzugeben.

93 Ziffer 11 der Anlagerichtlinien (Fußnote 84):
Soweit Kommunen Geldanlagen in Investmentfonds oder den Einsatz derivativer Finanzinstrumente beabsichtigten, erlässt die Gemeindevertretung allgemeine Richtlinien, die die Sicherheitsanforderungen, die Verwaltung der Geldanlagen durch die Gemeinde und regelmäßige Berichtspflichten regeln.

94 Vergleiche hierzu die Mindestanforderungen an das Risikomanagement der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht in der Fassung vom 14. August 2009 sowie die Musterdienstanweisungen für den Umgang mit derivativen Finanzinstrumenten aus Heft 14 der Schriftenreihe des Deutschen Städtetags „DST-Beiträge zur Finanzpolitik"

Mindestanforderungen an Anlagerichtlinien zum Umgang mit derivativen Finanzinstrumenten					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Handelsberechtigte Funktionsträger genannt?	✓	✓	○	○	✓
Dokumentations- und Berichtspflichten präzise dargelegt?	✓	✓	○	○	✓
Zulässige Finanzinstrumente genau definiert?	○	○	○	○	✓
Regelmäßige Marktanalyse?	✓	✓	○	○	○
Verfahren zur Identifizierung und Messung finanzwirtschaftlicher Risiken enthalten?	○	✓	○	○	○
Marktgerechtigkeitsprüfung beim Derivateabschluss vorgeschrieben?	○	✓	○	○	○
Dokumentationspflichten beim Geschäftsabschluss präzise dargelegt?	○	✓	○	○	○
Festlegung und Überwachung von Kontrahentenlimiten vorgesehen?	○	○	○	○	○

✓ = Kriterium erfüllt, ○ = Kriterium nicht erfüllt
Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 60: Mindestanforderungen an Anlagerichtlinien zum Umgang mit derivativen Finanzinstrumenten

KASSEL und OFFENBACH AM MAIN hatten keine eigenen Anlagerichtlinien (Ansicht 59). In den übrigen Städten unterschieden sich die Richtlinien hinsichtlich ihres Umfangs und ihrer Inhalte. Die Richtlinien der Städte DARMSTADT und WIESBADEN ließen wichtige Aspekte des Finanzrisikomanagements außer Acht. Die Richtlinie der Stadt FRANKFURT AM MAIN war zwar vergleichsweise weit entwickelt, war aber wegen der vorhandenen, zum Teil sehr komplexen derivativen Finanzinstrumente nicht angemessen.

Gewährleistung des Spekulationsverbots bei kommunalen Beteiligungen

Um das Risiko im Zusammenhang mit derivativen Finanzinstrumenten zu begrenzen, haben die Städte auch ihren Gesellschaften Richtlinien vorzugeben, die den Abschluss solcher Geschäfte regeln.[95] Nur in FRANKFURT AM MAIN lagen für die Gesellschaften Richtlinien zum Umgang mit derivativen Finanzinstrumenten in Form der Treasury-Handbücher vor. Die anderen Städte setzten die ministeriellen Anlagerichtlinien nicht um, KASSEL erst im Nachgang zu dieser Prüfung.

5.9 Steuerung des Forderungsbestands

Die Städte hatten sicherzustellen, dass ihre Erträge vollständig erfasst und die Forderungen rechtzeitig eingezogen wurden.[96] Verspätet eingetriebene Forderungen bringen für den Haushalt einer Stadt zwei wesentliche Nachteile mit sich. Zum einen führen offene Forderungen zu erhöhtem Zinsaufwand bei Finanzierungsbedarf bzw. zu niedrigeren Zinserträgen aus Geldanlagen. Zum anderen drohen tendenziell höhere Ausfälle, auch wenn Maßnahmen der Vollstreckung eingeleitet wurden. Eine zeitnahe

95 Ziffer 8 der Anlagerichtlinien (Fußnote 84):
Die Gemeinde hat im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten sicherzustellen, dass die vorstehenden Grundsätze für die Geldanlage in ihren Eigen- und Beteiligungsgesellschaften sinngemäß angewendet werden.

96 Vergleiche § 26 GemHVO-Doppik, § 93 Absätze 1 und 2 HGO

und zentrale Überwachung von Forderungsbestand und -entwicklung hat sich als wichtiges Element im Forderungsmanagement etabliert.

Ansicht 61 liefert einen Überblick über die Organisation und Umsetzung des Forderungsmanagements in den betrachteten Städten.

Organisation des Forderungsmanagements					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
zentrales Forderungs-management	✓	○	✓	○	○
Arbeitsanweisungen	Vollstreckung und Gutschriften	Mahnung, Forderungs-verwaltung, Nieder-schlagung und Voll-streckung	Stundung, Niederschlag ung und Erlass von Forderungen	Mahnwesen und Vollstreckung	Vollstreckung
Erstellung zentraler Forderungsübersicht	systemseitig	○	systemseitig	○	manuell
unterjährige Überprüfung der Forderungsstruktur	○	○	○	○	○
Aktualität der vorliegenden Forderungsübersicht	31.12.2008	○	31.12.2008	○	31.12.2007
Performancebericht an Fachämter	○	○	○	○	○
Quelle: Angaben der Städte					

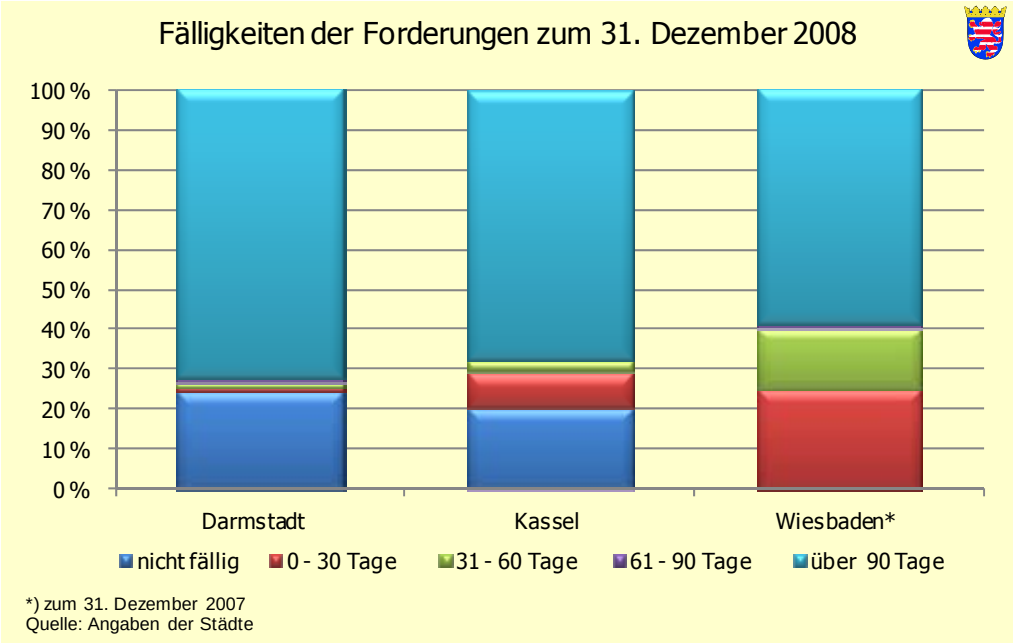
Ansicht 61: Organisation des Forderungsmanagements

Erstellung von Forderungs-übersichten

Nur KASSEL und DARMSTADT waren in der Lage, eine zentrale Forderungsübersicht mit Altersstruktur der Forderungen mit Hilfe ihrer IT-Systeme zu erstellen. Keine dieser beiden Städte nutzte allerdings die Informationen über den Forderungsbestand, um die Fachämter in ihren Prozessen der Rechnungsstellung und Überwachung zu kontrollieren und zu steuern. Allerdings bemühten sich zum Prüfungszeitpunkt alle Städte um eine Verbesserung ihres Forderungsmanagements und hatten dazu Maßnahmen eingeleitet.

Fälligkeitsstruktur der Forderungen

Ansicht 62 zeigt die Fälligkeiten der städtischen Forderungen zum 31. Dezember 2008, soweit Auswertungen über die Altersstruktur des Forderungsbestands vorlagen.



*) zum 31. Dezember 2007
Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 62: Fälligkeiten der Forderungen zum 31. Dezember 2008

Wie aus Ansicht 62 hervorgeht, war bei den Städten jeweils über die Hälfte des Forderungsbestands seit über 90 Tagen fällig. Zum einen begründeten dies die Städte damit, dass Rückstände aus laufenden Insolvenzverfahren erst nach Verfahrensabschluss beurteilt wurden. Die Insolvenzverfahren erstreckten sich nach der Verfahrenseröffnung meist über mehrere Jahre. Zum anderen schlug sich die Abwicklungsdauer bei der Vollstreckung von Forderungen im Alter der Forderungen nieder.

Organisation des Mahnwesens

Das Mahnwesen war in den Städten KASSEL und DARMSTADT zentral organisiert. Ein dezentrales Mahnwesen erschwert die Einsicht in die Gesamtposition des Schuldners.

5.10 Marktpreisrisiken

Geldanlage in Spezialfonds

In der Hoffnung auf eine höhere Rendite als bei einer konservativen Geldanlage legten FRANKFURT AM MAIN und OFFENBACH AM MAIN Mittel langfristig in aktiv verwaltete Spezialfonds[97] an. FRANKFURT AM MAIN führte im Laufe des Jahres 2000 insgesamt 54,5 Millionen € einem Spezialfonds zu, der eigens für die Stadt aufgelegt wurde. Zum 31. Dezember 2008 hatte der Spezialfonds einen Wert von 36,7 Millionen € (Ansicht 63).

97 Eine aktive Fondsverwaltung beschreibt die Absicht, auf Basis einer bestimmten Anlagestrategie eine Überrendite zu erzielen. Eine Überrendite wird erzielt, wenn die erlangte Rendite höher ist als die eines Vergleichsindex. Da aktiv verwaltete Fonds durch besondere Anlagestrategien versuchen, eine festgelegte Marktvergleichsgröße „Benchmark") zu überbieten, sind sie per se im Vergleich zu passiv verwalteten Fonds risikobehaftet. Weiterhin gehen mit der aktiven Fondsanlagestrategie meist eine höhere Managementgebühr und erhöhte Transaktionskosten einher, die der Fonds zusätzlich erwirtschaften muss.

Vergleichsrechnung von Spezialfonds und risikoloser Anlage
- Modellrechnung für Frankfurt am Main -

	Spezialfonds[1]	risikolose Anlage[2]
Vermögen zum Anlagetag[3]	51,3 Mio. €	51,3 Mio. €
+ Summe der Zuflüsse	3,2 Mio. €	3,2 Mio. €
– Summe Ausschüttungen	-7,4 Mio. €	-7,4 Mio. €
+ Summe der Wiederanlagen	0,6 Mio. €	0,6 Mio. €
+/– Renditeeffekt	-10,9 Mio. €	29,2 Mio. €
Vermögen zum 31. Dezember 2008	36,7 Mio. €	76,8 Mio. €
durchschnittliche Rendite im Jahr	-2,81 %	5,41 %
Nachteil des Spezialfonds zum Stichtag	-40,1 Mio. €	

1) Die Zuflüsse, Ausschüttungen und Wiederanlagen in den Spezialfonds sind hier unabhängig von ihrem zeitlichen Anfall in Summe dargestellt.
2) Der Zahlungsverlauf des Spezialfonds wurde für die Vergleichsrechnung nachgebildet und mit der Rendite einer risikolosen Anlage verzinst. Die Rendite der risikolosen Anlage basiert auf Kapitalmarktzinssätzen zwischen Marktpartnern bester Bonität im liquidesten Finanzmarktsegment für die Vergleichslaufzeit bei angenommener jährlich nachschüssiger Zinszahlung. Die Zinssätze wurden der Festzinsseite von Euro-Zinsswap-Zinssätzen entnommen.
3) Der Fonds wurde am 22. Mai 2000 aufgelegt.
Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 63 Vergleichsrechnung von Spezialfonds und risikoloser Anlage - Modellrechnung für Frankfurt am Main -

Nachteile durch Geldanlage in Spezialfonds

Das Ziel der Vermögenssicherung wurde nicht erreicht. Unter Berücksichtigung der Zuflüsse, Ausschüttungen und Wiederanlagen während der betrachteten Laufzeit erlitt der Fonds einen Wertverlust (Renditeeffekt) von 10,9 Millionen €. Dies entspricht einer negativen durchschnittlichen Rendite von –2,81 Prozent im Jahr. Zudem rentierte sich der Fonds deutlich weniger als eine konservativ risikolose Geldanlage. Die Anlage in dem Spezialfonds führte zu einem um 40,1 Millionen € niedrigeren Vermögen FRANKFURTS zum 31. Dezember 2008 im Vergleich zu einer risikolosen Anlage. Ob die Nachteile zum Stichtag zu einem finanziellen Schaden führen, hängt von der weiteren Entwicklung des Spezialfonds ab.

Auch die Rendite des Spezialfonds der Stadt OFFENBACH AM MAIN war niedriger als die einer konservativen Geldanlage. Eine Modellrechnung der Überörtlichen Prüfung zeigte einen Nachteil von 0,6 Millionen € im Jahr.

Aktiv verwaltete Investmentfonds als Zusatzrisiko

Für aktiv verwaltete Investmentfonds, zu denen auch Spezialfonds zählen, wird in empirischen Kapitalmarktstudien regelmäßig eine Underperformance[98] beobachtet. Sie entsteht durch erhöhte Managementgebühren. Aktiv verwaltete Fonds können ihren (passiven) Vergleichsindex nur übertreffen, wenn sie zusätzliche Risiken eingehen. Im Durchschnitt erreichten Fonds trotz dieses zusätzlichen Risikos keine im Vergleich zu passiv verwalteten Fonds überlegene Rendite. Dieses Ergebnis steht im Widerspruch zu dem in den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen der HGO verankerten Prinzip der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit.[99] Für Kommunen hat zudem die Sicherheit der

98 Underperformance einer Geldanlage bedeutet, dass die Anlage eine gegenüber einer bezüglich des Risikos und der Laufzeit vergleichbaren Anlage niedrigere Rendite erwirtschaftet. Für aktiv gemanagte Fonds wird dies in der empirischen Kapitalmarktliteratur von zahlreichen Autoren beobachtet. Siehe Bessler, Drobetz, Zimmermann (2009), Conditional Performance Evaluation for German Equity Mutual Funds, European Journal of Finance 15, Seite 287 bis 316

99 vergleiche § 92 Absatz 2 HGO (Fußnote 82)

Geldanlage Vorrang vor der Rentabilität.[100] Daher sieht die Überörtliche Prüfung die Geldanlage in aktiv verwaltete Fonds grundsätzlich als ungeeignet an.

Kriterien für die Fondsanlage

Wesentliche Kriterien für eine ordnungsgemäße Verwaltung einer Fondsanlage sind in den Anlagerichtlinien des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport vom 1. Januar 2009[101] zusammengefasst:

- Anlagehorizont mindestens 10 Jahre
- Auflegung des Investmentfonds im Sinne des Investmentgesetzes[102]
- Investmentanteile in Euro
- Emittent mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union
- höchstens 35 Prozent des Fondsvermögens in Aktien oder Aktienfonds und nur in Standardwerte[103] in angemessener Streuung und Mischung
- intensive Marktbeobachtung einschließlich Dokumentation und einschlägige Kenntnisse zur Steuerung des Investmentfonds
- städtische Richtlinien, die das Anlageziel, den Anlagehorizont, das Rendite-Risiko-Profil, die Portfoliostruktur, die Anlagestrategie sowie Ausstiegsbedingungen definieren.

Ansicht 64 zeigt, ob FRANKFURT AM MAIN und OFFENBACH AM MAIN diese Kriterien einhielten.

Kriterien für die Fondsanlage		
	Frankfurt	Offenbach
Anlagehorizont mindestens 10 Jahre	✓	✓
Konformität mit Investmentgesetz	✓	✓
angemessene Streuung und Mischung	○	✓
qualifizierte Steuerung des Fonds	○	✓
angemessene städtische Richtlinien	○	○
Quelle: Angaben der Städte		

Ansicht 64: Kriterien für die Fondsanlage

FRANKFURT AM MAIN führte die Spezialfonds nicht konform zu den Anlagerichtlinien des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport. Städtische Anlagerichtlinien bestanden nicht, die Dokumentation war unzureichend. Die den Spezialfonds verwaltende Bank berichtete im wöchentlichen und monatlichen Turnus über die Wertentwicklung. Bei den Renditevergleichen des Spezialfonds mit ausgewählten Indizes wurden jedoch nicht die unterschiedlichen Risikoprofile betrachtet. Eine effektive Steuerung der Spezialfonds war so erschwert.

---

100 § 22 Absatz 1 GemHVO-Doppik (Fußnote 83)

101 Vor Inkrafttreten der Anlagerichtlinien (Fußnote 84) war der Erlass über „Kommunale Anlagegeschäfte" vom 21. März 2003, gültig. Die Anlagerichtlinien wurden um das Thema Derivate ergänzt.

102 Gemäß § 6 InvG sind dies Unternehmen, deren Geschäftsbereich darauf gerichtet ist, inländische Investmentvermögen im Sinne des § 1 Satz 1 Nr. 1 InvG zu verwalten und Dienstleistungen oder Nebendienstleistungen nach § 7 Absatz 2 InvG zu erbringen. Kapitalanlagegesellschaften dürfen nur in der Rechtsform der Aktiengesellschaft oder der Gesellschaft mit beschränkter Haftung betrieben werden. Sie müssen ihren satzungsmäßigen Sitz und die Hauptverwaltung im Geltungsbereich des InvG haben.

103 Standardwerte umfassen Aktien bedeutender und bekannter Unternehmen, die typischerweise in einem nationalen Börsenindex - wie dem Deutschen Aktienindex (DAX) - gelistet sind.

Der Spezialfonds von OFFENBACH AM MAIN war im Vergleich zu dem im FRANKFURT AM MAIN geführten Spezialfonds einfacher strukturiert, die Risiken weniger komplex. Der OFFENBACHER Spezialfonds wurde durch die verwaltende Bank so geführt, dass er die Kriterien der Anlagerichtlinien erfüllte.[104] Allerdings hatte OFFENBACH AM MAIN keine städtischen Richtlinien, die die Einhaltung der in den Anlagerichtlinien genannten Merkmale zur Anlage in Investmentfondsanteilen gewährleisteten. Auch fehlte in OFFENBACH AM MAIN in den monatlichen Berichten der verwaltenden Bank die Berücksichtigung der Risikoprofile bei den Renditevergleichen, angesichts der einfacheren Struktur der getätigten Anlagen war das Berichtswesen jedoch noch angemessen.

5.11 Adressenausfallrisiken

Der Bestand liquider Mittel im Falle einer Bankeninsolvenz unterliegt einem Adressenausfallrisiko. Die Städte begegneten diesem Risiko, indem sie Termingelder auf verschiedene, durch Einlagensicherungsfonds gesicherte Banken verteilten. Die Städte überschritten nicht die Einlagensicherungsgrenzen der Banken. Um Adressenausfallrisiken zu minimieren, können die Städte Höchstbeträge für Geldanlagen (Limitwesen) einrichten. Im einfachsten Fall entsprechen diese für Geldanlagen den Einlagensicherungsgrenzen der Bank. Allerdings bestehen Adressenausfallrisiken auch im Zusammenhang mit Derivategeschäften. Das ist namentlich dann der Fall, wenn die Stadt einen Anspruch auf Zahlung gegenüber ihrem Kontrahenten (üblich eine Bank) hat. Zur Festlegung und Überwachung dieses Risikos ist es marktüblich, ein Kontrahentenlimitwesen einzurichten.

Umgang mit Adressenausfallrisiken und Einrichtung von Limitwesen

	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Limitwesen vorhanden?	✓	✓	○	○	✓
Limitwesen auch für Derivategeschäfte vorhanden?	○	✓	○	○	○
Einlagensicherungs-grenzen eingehalten?	✓	✓	✓	✓	✓
Einlagensicherung in Anspruch genommen?	✓[1]	✓[1]	○	○	○

1) volle Entschädigung in Höhe von 6,2 Millionen € (Darmstadt) und 95 Millionen € (Frankfurt)
Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 65: Umgang mit Adressenausfallrisiken und Einrichtung von Limitwesen

Kontrahentenlimit

KASSEL und OFFENBACH AM MAIN kannten keine Kontrahentenlimits. WIESBADEN und DARMSTADT richteten ihr Limitwesen an der Einlagensicherung aus. DARMSTADT begrenzte die Anlagen bei einer Bank auf die jeweilige Einlagensicherungsgrenze, während WIESBADEN nur Geldanlagen bei einer Bank mit einem Maximalbetrag von 50 Prozent der Einlagensicherung zuließ. FRANKFURT AM MAIN berücksichtigte in seinem Limitwesen ebenfalls die Einlagensicherung, beschränkte allerdings den maximalen Anlagebetrag auf maximal 100 Millionen € je Institut.

FRANKFURT AM MAIN nutzte auch bei Derivategeschäften für seine Kontraktpartner ein Limitwesen. Für die übrigen Städte bestand das Risiko, dass bei Derivategeschäften Zahlungsansprüche gegen einen Kontrahenten ohne Berücksichtigung von dessen Bonität entstehen konnten.

Einlagensicherung vermied Schäden für Darmstadt und Frankfurt am Main

Für Geldanlagen besteht über das Adressenausfallrisiko hinaus ein negativer Liquiditätseffekt bei einer Bankeninsolvenz, da die Regulierung von Schadensfällen durch die Einlagensicherungsträger mehrere Wochen dauert. Dieser negative Liquiditätseffekt wurde in seinem möglichen Ausmaß von den Städten durch die Streuung der Geldanlagen auf mehrere Banken wirksam minimiert. In DARMSTADT und

[104] Stichtag 31. Dezember 2007

FRANKFURT AM MAIN trat dieser Effekt ein, weil eine Bank insolvent wurde, bei der im November 2008 DARMSTADT 6,2 Millionen € und FRANKFURT AM MAIN 95,0 Millionen € angelegt hatten. Der mögliche Schaden für die beiden Städte von zusammen 101,2 Millionen € konnte vermieden werden. Die vollständige Entschädigung durch den Einlagensicherungsfonds erhielt DARMSTADT im Juni 2009 und FRANKFURT AM MAIN im Februar 2009.

5.12 Zinsänderungsrisiken

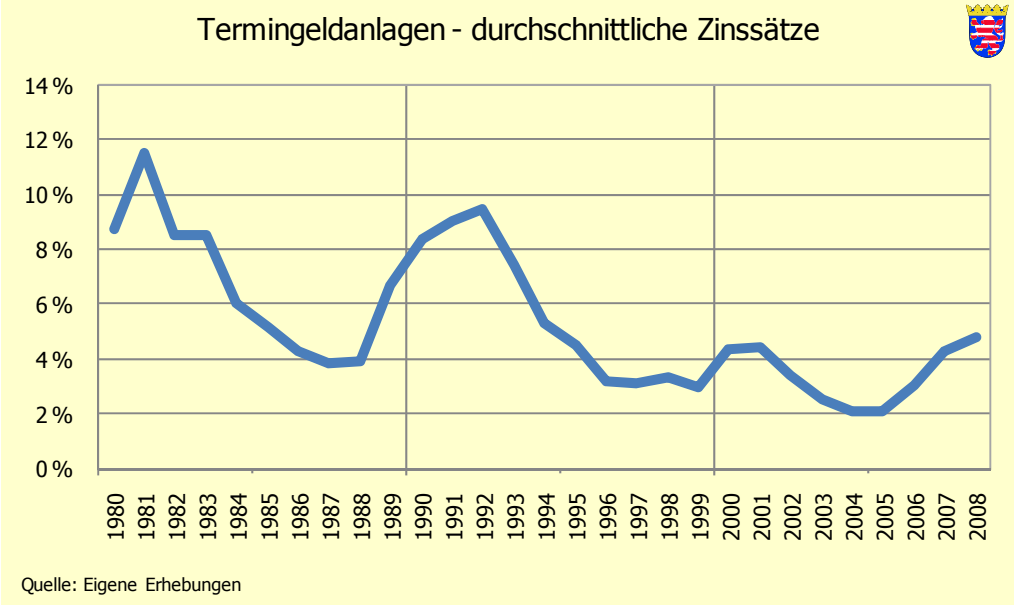
Aktivische und passivische Zinsänderungsrisiken

Aktivische Zinsänderungsrisiken bestehen darin, dass Marktzinssätze sinken und daraus für einen Geldanleger sinkende Zinseinzahlungen resultieren. Diese Risiken sind relevant, wenn zum Betrachtungszeitpunkt oder zukünftig variabel verzinsliche Geldanlagen bestehen. Auch Festzinsgeldanlagen sind von den Risiken betroffen, wenn die Festzinsperiode vor dem Termin der vollständigen Rückzahlung der Geldanlage endet. Passivische Zinsänderungsrisiken bestehen umgekehrt in Nachteilen aus steigenden Zinssätzen für variabel verzinsliche Verbindlichkeiten.

Ex-Post-Betrachtung: Vorteilhaftigkeit variabler oder fester Verzinsung

Die Städte unterlagen in ihrer Entscheidung über die variable oder festverzinsliche Geldanlage sowie Geldaufnahme keinen Beschränkungen. Für Geldanlagen[105] betrachtete die Überörtliche Prüfung ex-post die Vorteilhaftigkeit von variablen oder festen Zinspositionen anhand historischer Eurozinssätze am Geld- und Kapitalmarkt.[106] Die Betrachtung umfasste Zinsbindungsfristen von einem Monat bis zu mehreren Jahren. Zinsbindungsfristen von über einem Jahr sind dabei banküblich als „festverzinslich" zu qualifizieren. Für den betrachteten Zeitraum (1999 bis 2008) wäre es in über 95 Prozent aller Fälle am vorteilhaftesten gewesen, festverzinsliche Geldanlagen mit einer Zinsbindungsfrist von über 5 Jahren zu tätigen. Eine Anlage auf Basis von Tages-, Monats- oder Dreimonatszinsen wäre auch einer festverzinslichen Anlage mit zwei- oder dreijähriger Zinsbindungsfrist in 75 Prozent aller Fälle unterlegen gewesen.

Die Entwicklung der durchschnittlichen Zinssätze aus Termingeldanlagen ist in Ansicht 66 beispielhaft für WIESBADEN seit dem Jahr 1980 dargestellt. Deutlich wird hierbei die Schwankungsbreite der Zinssätze, mit denen die Stadt konfrontiert wurde.



Ansicht 66: Termingeldanlagen - durchschnittliche Zinssätze

[105] Die nachfolgenden Aussagen gelten in gegenteiliger Aussage auch für Geldaufnahmen.

[106] Grundlage dieser Ex-post-Betrachtung waren - laufzeitabhängig - bis 124 Finanzierungsentscheidungen im Monatsrhythmus, beginnend am 4. Januar 1999. Prämissen sind monatliche Zinszahlung und jederzeitige Kreditverfügbarkeit. Datenquelle: Deutsche Bundesbank; Marktdatenanbieter Bloomberg L.P.

Bruttobemessungs-grundlage Zinsänderungsrisiko

Ansicht 67 zeigt den Bestand der Geldanlagen und der Darlehen in den Kernhaushalten zum 31. Dezember 2008, die als Bruttobemessungsgrundlage einem aktivischen oder passivischen Zinsänderungsrisiko unterlagen.

Bruttobemessungsgrundlage des Zinsänderungsrisikos zum 31. Dezember 2008					
	variabel verzinsliche Geldanlagen	variabel verzinsliche Darlehen	Brutto-bemessungs-grundlage	Zinsänderungsrisiko	
				aktivisch	passivisch
Darmstadt	27 Mio. €	-272,4 Mio. €	-245,2 Mio. €		✓
Frankfurt	41,7 Mio. €	-30,6 Mio. €	11,1 Mio. €	✓	
Kassel	0 Mio. €	-144,6 Mio. €	-144,6 Mio. €		✓
Offenbach	10,5 Mio. €	-177,5 Mio. €	-167,0 Mio. €		✓
Wiesbaden	231,1 Mio. €	0,0 Mio. €	231,1 Mio. €	✓	
Summe	312,5 Mio. €	-625,1 Mio. €			

Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 67: Bruttobemessungsgrundlage des Zinsänderungsrisikos zum 31. Dezember 2008

In FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN bestand zum 31. Dezember 2008 ein aktivisches Zinsänderungsrisiko. Steuerungsinstrumente zur Sicherung der Zinserträge waren in beiden Städten nicht installiert. Dieses Risiko war nicht Gegenstand der Berichterstattung der Städte. Somit wurden potentiell entgangene Zinserträge nicht systematisch gemeldet.

Passivische Zinsänderungsrisiken

DARMSTADT, KASSEL und OFFENBACH AM MAIN begegneten dem passivischen Zinsänderungsrisiko, indem sie derivative Finanzinstrumente einsetzten. In WIESBADEN bestand zum 31. Dezember 2008 kein passivisches Zinsänderungsrisiko. Doch war aus ablaufenden Festzinsvereinbarungen ein zukünftiges Zinsänderungsrisiko von Darlehen zu erwarten. WIESBADEN setzte daher ebenfalls derivative Finanzinstrumente ein.

5.13 Derivative Finanzinstrumente

Derivative Finanzinstrumente können von Marktteilnehmern zur Sicherung einer bestehenden oder zukünftig bekannten Risikoposition oder zu Spekulationszwecken auf zukünftige Marktentwicklungen abgeschlossen werden.

Ansicht 68 zeigt die in den Städten abgeschlossenen derivativen Finanzinstrumente zum Stichtag 31. Dezember 2008.

Derivative Finanzinstrumente zum 31. Dezember 2008					
	Zahl der Derivate-positionen	Zinsänderungs-risiko (passivisch)	Bezugsbetrag Derivate	Restschuld Grund-geschäft	Marktwerte Derivate
Darmstadt	25	-245,2 Mio. €	208,2 Mio. €	209,1 Mio. €	2,2 Mio. €
Frankfurt	30[1]	○	217,6 Mio. €	269,9 Mio. €	-17,3 Mio. €
Kassel	4	-144,6 Mio. €	125,5 Mio. €	144,6 Mio. €	-2,0 Mio. €
Offenbach	2	-167,0 Mio. €	4,6 Mio. €	0 Mio. €	-0,5 Mio. €
Wiesbaden	2[2]	○	17,3 Mio. €	17,3 Mio. €	0 Mio. €
Summe	82	-556,8 Mio. €	573,2 Mio. €	640,9 Mio. €	-17,6 Mio. €

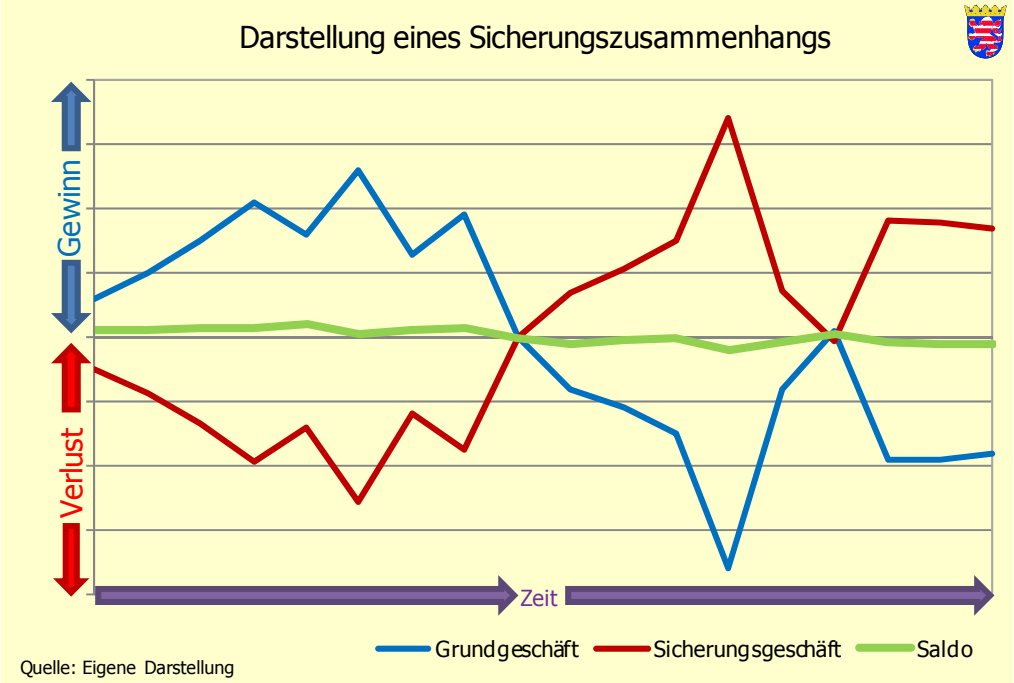
1) 16 Derivatepositionen bestehend aus 30 Einzelverträgen
2) Die derivativen Finanzinstrumente Wiesbadens sind nicht selbständig handelbar, sondern beziehen sich auf derivative Komponenten von Forward-Darlehen.
Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 68: Derivative Finanzinstrumente zum 31. Dezember 2008

Vorliegen eines Spekulationsgeschäfts

Umfang und Einsatzzweck derivativer Finanzinstrumente unterschieden sich zwischen den Städten deutlich. Wesentliches Kriterium der Prüfung der derivativen Finanzinstrumente war die Einhaltung des Spekulationsverbots durch die Stadt.[107] Ausschlaggebend für die Qualifizierung von derivativen Finanzinstrumenten als Sicherungsinstrument ist der Risikozusammenhang zwischen dem Derivat und einem genehmigten Kreditgeschäft. Unabdingbar für die Qualifizierung eines Derivats als Sicherungsinstrument ist, dass dem Grundgeschäft ein Finanzrisiko innewohnt, das durch den Abschluss des derivativen Finanzinstruments reduziert oder beseitigt wird.[108] Sofern die Zahlungsströme aus Grund- und Sicherungsgeschäften[109] sich in Abhängigkeit des gleichen Risikofaktors weitgehend[110] kompensieren, besteht ein Sicherungszusammenhang. Die Konnexität im engeren Sinne ist erfüllt. Fehlt es an einem Sicherungszusammenhang, ist das kommunale Handeln als Spekulation einzustufen. Spekulation liegt also auch dann vor, wenn Laufzeiten, Beträge und Währung beider Verträge übereinstimmen aber der Sicherungszusammenhang fehlt (Konnexität im weiteren Sinn[111]).

Ansicht 69 stellt ein idealtypisches Beispiel einer effektiven Sicherungsbeziehung grafisch dar.



Quelle: Eigene Darstellung

Ansicht 69: Darstellung eines Sicherungszusammenhangs

107 Ziffer 10 der Anlagerichtlinien (Fußnote 84).

108 Vergleiche Stellungnahme zur Rechnungslegung des Bankenfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW RS BFA 1) vom 4. Dezember 2001, Randnummern 32 und 33. Dieser Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung wurde in der Gesetzgebung in § 254 HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 26. März 2009 verankert.

109 Grundsätzlich können bei Finanzgeschäften entweder die aus diesen resultierenden Zahlungsströme Gegenstand der Sicherung (Cash-Flow Hedge) oder die derzeitige Wertentwicklung der Finanzgeschäfte (Fair-Value-Hedge) Gegenstand der Absicherung sein. Im kommunalen Fall der Absicherung von Zinsänderungsrisiken ist die Perspektive des Cash-Flow-Hedges die relevantere, da Marktschwankungen nur im Falle der vorzeitigen Beendigung von Finanzgeschäften realisiert würden.

110 Zum Überprüfen der Wirksamkeit der Sicherungsbeziehungen wird üblicherweise eine Sicherungsbeziehung als effektiv befunden, wenn eine Spanne von 80 bis 125 Prozent kompensatorischer Wirkung zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft erreicht wird. Vergleiche hierzu IAS 39 Tz. 88 in Verbindung mit IAS 39 AG 105. Auf diese Spanne nimmt ebenfalls der Gesetzgeber in der Begründung des BilMoG bezüglich der Änderungen des § 254 HGB Bezug.

111 Vergleiche Morlin (2007): Die Befugnis kommunaler Unternehmen in Privatrechtsform zu Spekulationsgeschäften am Beispiel von Zinsswaps, in: Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) 2007, Heft 10, Seite 1159 ff.

Gemäß der Auslegung des allgemeinen Spekulationsverbots durch die Anlagerichtlinien des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport sind derivative Finanzinstrumente nur als Zinssicherungsgeschäfte für bestehende Kredite oder beabsichtigte Kreditaufnahmen zulässig.[112] In seinem Rundschreiben vom 31. Juli 2009 legte das Hessische Ministerium des Innern und für Sport den Begriff Zinssicherungsgeschäft so weit aus, dass Zinsoptimierungsgeschäfte – unter Berücksichtigung des Spekulationsverbots – eingeschlossen sind.[113] Da auch bei solchen Zinsoptimierungsgeschäften die Wahrung des Spekulationsverbots eingängig sein muss, ist auch hier die Prüfung relevant, ob durch das Optimierungsgeschäft bei kombinierter Betrachtung mit dem Grundgeschäft eine neue oder erhöhte Risikoposition entsteht. Der Begriff der Zinsoptimierung erscheint von daher noch unbestimmt und bedarf zur Wahrung des allgemeinen Spekulationsverbots einer genaueren aufsichtsrechtlichen Präzisierung.

Ansicht 70 fasst die Ergebnisse der Überprüfung der Konnexitätsbeziehungen des Derivatebestands der Städte zum 31. Dezember 2008 zusammen.

Klassifizierung der Finanzderivate zum 31. Dezember 2008

	Zahl der Derivate-positionen	Konnexität im engeren Sinne	Konnexität im weiteren Sinne	nicht zu Sicherungs-zwecken gehaltene Derivate
		Sicherungs-geschäft	kein Sicherungs-geschäft	
Darmstadt	25	24	1	19.631 €
Frankfurt	30[1]	0	30	-17.301.352 €
Kassel	4	4	0	0 €
Offenbach	2	0	2	-451.963 €
Wiesbaden	2[2]	2	0	0 €

1) 16 Derivatepositionen bestehend aus 30 Einzelverträgen
2) Die derivativen Finanzinstrumente Wiesbadens sind keine selbständig handelbaren Derivate, sondern beziehen sich auf die derivativen Komponenten der Forward-Darlehen.
Quelle: Angaben der Städte.

Ansicht 70: Klassifizierung der Finanzderivate zum 31. Dezember 2008

KASSEL und WIESBADEN setzten derivative Finanzinstrumente nur zu Sicherungszwecken ein. DARMSTADT benutzte derivative Finanzinstrumente überwiegend zu Sicherungszwecken. OFFENBACH AM MAIN hatte zum Stichtag zwei Derivate im Bestand, die mangels Grundgeschäft keinem Sicherungszweck dienten. FRANKFURT AM MAIN hatte zum Stichtag ausschließlich derivative Finanzinstrumente im Bestand, die nicht der Absicherung bestehender Zinsrisiken dienten. Nachfolgend sind die wichtigsten Feststellungen zum Umgang mit Finanzderivaten in den einzelnen Städten zusammengefasst.

Derivative Finanzinstrumente im Einzelnen

DARMSTADT reduzierte das Zinsänderungsrisiko der variabel zu verzinsenden Darlehen in Höhe von 177 Millionen € durch Zinssatz-Swapverträge. Die Stadt hatte 25 Derivatepositionen zum 31. Dezember 2008 im Bestand. Darunter waren Zinssatz-Swaps[114], Zinssatz-Caps[115] und verkaufte Zinssatz-Swaptions[116].

[112] Vergleiche Ziffer 10 der Anlagerichtlinien (Fußnote 84)

[113] Vergleiche Fußnote 85

[114] Bei einem Zinssatz-Swap vereinbaren zwei Parteien, davon eine Bank, auf einen Nominalbetrag bezogene Zinszahlungen auszutauschen. Der Nominalbetrag selbst wird nicht gezahlt; er dient als Bezugsgröße nur der Ermittlung der Zinsbeträge. Zinssatz-Swaps können eine variable Zinsposition in eine Festzinsposition transformieren. Liegt ein variabel verzinsliches Grundgeschäft vor, so kann das Zinsänderungsrisiko dieses Grundgeschäfts durch einen Zinssatz-Swap reduziert werden.

[115] Ein Zinssatz Cap ist ein auf einen liquiden Geldmarktzinssatz wie den LIBOR oder den EURIBOR bezogenes, derivatives Finanzinstrument. Überschreitet der zugrunde gelegte Zinssatz eine bestimmte

Die Einzelanalyse der Zinssatz-Swaps zeigte, dass die abgeschlossenen Derivategeschäfte das Kriterium der Konnexität im weiteren Sinne erfüllten. In einem Fall konnte ein derivatives Finanzinstrument aufgrund der fehlenden Finanzrisiken innerhalb des Grundgeschäfts nicht als Sicherungsinstrument qualifiziert werden. Es handelte sich hierbei um einen mit einem Festzins-Darlehen kombinierten Trigger-Zinssatz-Swap. Durch dieses Instrument könnten DARMSTADT theoretisch unbegrenzte Verluste je nach Verlauf der Zinsstrukturen entstehen. Da dem Grundgeschäft keine Finanzrisiken innewohnten, diente dieses derivative Finanzinstrument der Einnahmeerzielung aus Zinsspekulation. Aufgrund einer fehlenden Verlustobergrenze war es als risikoreich einzustufen.

In fünf weiteren Fällen erfüllten die von DARMSTADT verkauften Receiver-Zinssatz-Swaptions zwar die Anforderungen der Konnexität im engeren Sinn. Jedoch kommentierte das Hessische Ministerium des Innern und für Sport in einem Rundschreiben vom 31. Juli 2009 den Verkauf von Receiver-Zinssatz-Swaptions ausdrücklich als nicht wünschenswert. Aus dem Verkauf von Optionen (sogenannte Stillhalterpositionen) können sich geschäftsartenbedingt unbegrenzte Verlustpotentiale ergeben, wenn diese Geschäfte nicht der Schließung einer genau gegenläufigen offenen Optionsposition dienen. Die Zulässigkeit von ungesicherten Verkäufen von Optionen ist außerhalb von Finanzdienstleistungsunternehmen grundsätzlich nicht marktüblich.

FRANKFURT AM MAIN hatte kein passivisches Zinsänderungsrisiko (vergleiche Ansicht 67). Gleichwohl bestand zum 31. Dezember 2008 ein Derivateportfolio mit 30 Einzelverträgen. Darunter waren Zinssatz-Swaps und Zinssatz-Caps. Des Weiteren bestanden strukturierte Darlehen, die als Darlehensvertrag ein eingebettetes Derivat enthielten. Die Einzelanalyse der Zinssatz-Swaps zeigte, dass die abgeschlossenen derivativen Finanzinstrumente das Kriterium der gelockerten Konnexität erfüllten. Aufgrund der fehlenden Finanzrisiken innerhalb der Grundgeschäfte konnten die Geschäfte nicht als Sicherungsinstrumente eingestuft werden. Zu dieser Beurteilung trug bei, dass derivative Finanzinstrumente in der Vergangenheit regelmäßig vor dem Ende ihrer Laufzeit beendet wurden. Die von FRANKFURT AM MAIN ausgewählten Zinssatz-Swaps zeichneten sich ebenfalls durch ihre komplexen Strukturen hinsichtlich der Zinsein- und Zinsauszahlungen aus. Die Instrumente dienten der Einnahmeerzielung aus Zinsspekulation.

Der vorliegende Bestand an derivativen Finanzinstrumenten verlangte spezielle Berechnungs- und Berichtsprozesse, insbesondere zur Gesamtentwicklung des Derivatebestands. Fachüblich wären mindestens Szenariorechnungen. Dies ist für das Derivatecontrolling gemäß Anlagerichtlinien nicht vorgesehen und wurde auch nicht festgestellt. FRANKFURT AM MAIN entschied inzwischen, die Derivateposition unter Wahrung wirtschaftlicher Interessen und in Abhängigkeit von den aktuellen Marktgegebenheiten sukzessive abzubauen.

KASSEL hatte zum Stichtag vier derivative Finanzinstrumente; es handelte sich ausschließlich um Zinssatz-Swaps. Bezogen auf die rechtlichen Grundlagen waren die Bedingungen zum Abschluss derivativer Finanzinstrumente auf der Ebene des Konzerns Stadt erfüllt. Die Stadt setzte derivative Finanzinstrumente nicht zur Spekulation ein.

OFFENBACH AM MAIN setzte zwei Zinssatz-Swaps ein. Die Einzelanalyse der Doppel-Zinssatz-Swaps zeigte, dass die abgeschlossenen Derivategeschäfte das Kriterium der Konnexität nicht erfüllten. In beiden Fällen waren die Derivate sowohl zum 31. Dezember 2008 als auch zum Prüfungszeitpunkt keinen konkreten Darlehen zugeordnet. Da OFFENBACH AM MAIN beabsichtigte, die Derivate im Falle positiver Markt-

---

Grenze (Cap), wird bezogen auf den Zeitraum der Überschreitung von der Gegenpartei des Geschäftes eine Ausgleichszahlung in Höhe der Differenz von Zinssatz und Zinsgrenze geleistet.

116 Durch ein Zinssatz-Swaption-Geschäft erwirbt man das Recht, gegen die Zahlung einer Gebühr zu einem bestimmten Zeitpunkt mit der Gegenpartei einen Zinssatz-Swap zu vorher festgelegten Konditionen einzugehen.

werte zu verkaufen, waren die Derivate mangels Halteabsicht und vorliegender Grundgeschäfte nicht als Sicherungsinstrumente zu qualifizieren.

WIESBADEN begegnete dem künftigen Zinsänderungsrisiko mit Forward-Darlehen.[117] Diese sind keine eigenständig handelbaren, derivativen Finanzinstrumente, sondern Finanzinstrumente mit einer eingebetteten, derivativen Komponente. Da WIESBADEN Finanztermingeschäfte basierend auf bestehenden Zinsvereinbarungen abgeschlossen hatte, war der unmittelbare Bezug zu einem Grundgeschäft gegeben. Die derivative Komponente der Forward Darlehen war als Sicherungsinstrument zu qualifizieren, da eine Tilgung des Darlehens nach Ablauf der laufenden Festzinsperiode nicht beabsichtigt war.

Regulierungsbedarf zur Sicherung des Spekulationsverbots

Die Prüfungserfahrungen zeigen, dass zur Durchsetzung des allgemeinen Spekulationsverbots für die hessischen Kommunen konkretisierender Regulierungsbedarf besteht. Ausschlaggebend für die Beurteilung von derivativen Finanzinstrumenten ist das Abstellen auf die Bewertungseinheit aus Grundgeschäft oder Grundgeschäften einerseits und Sicherungsgeschäft oder Sicherungsgeschäften andererseits und die somit bei gemeinsamer Betrachtung der Geschäfte entstehende Risikoposition.[118] Maßgeblich für die Beurteilung des Sicherungszwecks eines Geschäftes ist dabei die Effektivität der resultierenden Sicherungsbeziehung.

Diese Überlegungen wurden auch bei der Reform des Handelsgesetzbuchs im Zuge des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) zugrunde gelegt. Die bilanziell einheitliche Behandlung von zusammenhängenden Geschäften und die regelmäßige Überprüfung der resultierenden Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung sind nunmehr präzise darzulegen. Für die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung ist die Übereinstimmung von Laufzeiten und Nominalbeträgen im Sinne der gelockerten Konnexität nur eine nachrangige, dokumentatorische Forderung. Der bisherige Konnexitätsbegriff ist insbesondere in der von den Städten oft vertretenen Auffassung in der Form der „gelockerten Konnexität" nicht mehr sachgerecht zur Beurteilung der durch Finanzgeschäfte entstehenden Risikoposition. Zur Wahrung des allgemeinen Spekulationsverbots bedarf es daher einer kommunalrechtlichen Klarstellung, insbesondere in Bezug auf den noch unbestimmten Begriff der „Zinsoptimierungsgeschäfte".

[117] WIESBADEN schloss zum 31. Dezember 2008 zwei Forward-Darlehen ab. Hierbei handelt es sich um Darlehen, die erst nach einer bestimmten Periode zu einem vorher festgelegten Zinssatz ausgezahlt werden. Das Geschäft lässt sich in eine Darlehenskomponente und eine derivative Komponente, in diesem Falle in die eines Zinsterminkontrakts zerlegen.

[118] Als Absicherungsgeschäfte im Rahmen einer Bewertungseinheit kommen nach § 254 HGB Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen in Betracht. Der Katalog zulässiger Sicherungsinstrumente wird bewusst nicht auf bestimmte Finanzinstrumente beschränkt. Der Begriff Bewertungseinheit lässt offen, ob das aus einem einzelnen Grundgeschäft resultierende Risiko durch ein einzelnes Sicherungsinstrument abgesichert wird (Mikro-Hedging), ob mehrere gleichartige Grundgeschäfte durch ein oder mehrere Sicherungsinstrumente besichert werden (Portfolio-Hedging) oder ob ganze Gruppen von Grundgeschäften zusammenfassend unter Berücksichtigung ihrer gegebenenfalls risikokompensierenden Wirkung (Makro-Hedging) betrachtet werden sollen. Die Bildung von Bewertungseinheiten ist zu dokumentieren, und es ist weiterhin die aus der Bewertungseinheit resultierende Effektivität des Sicherungszusammenhangs von Grund- und Sicherungsgeschäften regelmäßig zu überprüfen und zu dokumentieren.

6. Betätigung

6.1 Leitsätze

Zwischen 2004 und 2007 stiegen sowohl die anteilige Betriebsleistung[119] der maßgeblichen Beteiligungen als auch die Gesamterträge der städtischen Kernhaushalte von 4,4 Milliarden € auf 5,5 Milliarden € (+25 Prozent). Während die Zahl der Mitarbeiter in den Beteiligungen in diesem Zeitraum von 24.640 auf 27.343 (+11 Prozent) zunahm, verminderten die Städte die Zahl der Stellen von 18.588 auf 17.151 (–8 Prozent). Seite 101

DARMSTADT lagerte die Beteiligungsverwaltung auf eine städtische Beteiligung aus. Die Beteiligungsverwaltung sollte zur Vermeidung von Interessenkonflikten weiterhin von Mitarbeitern der Stadt ausgeübt werden. Seite 110

DIE Beteiligungsverwaltung FRANKFURTS war angemessen ausgestattet und organisiert. In OFFENBACH AM MAIN hing die Beteiligungssteuerung allein von Kompetenz und Engagement der städtischen Vertreter in den Gremien der Beteiligungen ab. Seite 110

Ende 2007 hielten die Städte ausschließlich unmittelbare Beteiligungen in haftungsbegrenzenden Rechtsformen. Wenn, wie in DARMSTADT und KASSEL, unbeschränkte Verlustübernahmeverträge abgeschlossen werden, wird diese Haftungsbegrenzung ausgehöhlt. Seite 106

Auch aus Minderheitsbeteiligungen können finanzielle Risiken für den städtischen Haushalt resultieren. Das Beispiel der Beteiligung WIESBADENS an einer Immobiliengesellschaft bestätigt dies. Seite 105

In DARMSTADT schloss ein verbundenes Unternehmen der Stadt ein Cross-Border-Leasing-Geschäft (CBL) ohne Kenntnis der Stadt ab. In Unkenntnis dieser Risiken vergab die Stadt eine Bürgschaft über 29,5 Millionen € an das Unternehmen. Die CBL-Geschäfte der Städte KASSEL und FRANKFURT AM MAIN führten im Betrachtungszeitraum zu keinen finanziellen Nachteilen. Seite 118

Geschäftsführer und Aufsichtsräte weigerten sich, der Veröffentlichung ihrer Bezüge zuzustimmen. Seite 116

[119] ohne Sparkassen

Als Betriebsleistung sind neben den Umsatzerlösen die Bestandsveränderungen im Vorratsbereich und aktivierte Eigenleistungen erfasst, wie sie in den Gewinn- und Verlustrechnungen für das Jahr 2007 ausgewiesen sind.

6.2 Einführung

Städte und Gemeinden dürfen sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben[120] wirtschaftlich betätigen (§ 121 Absatz 1 bis 3 HGO). Bei der wirtschaftlichen Betätigung sind die Städte prinzipiell frei, öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Organisationsformen zu verwenden. Öffentlich-rechtliche Organisationsformen sind Amt, Regie- und Eigenbetriebe, Anstalten des öffentlichen Rechts und Zweckverbände. Bei den privatrechtlichen Organisationsformen sind Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften häufig anzutreffen.

Zur Erfüllung ihrer Aufgaben beteiligen sich die Städte in erheblichem Ausmaß an Gesellschaften in privater Rechtsform.[121] Kapitalgesellschaften wie GmbH und Aktiengesellschaft sind nach den gesellschaftsrechtlichen Gesetzesnormen, so HGB, GmbHG und AktG, verfasst und unterliegen Führungs- und Überwachungsmechanismen, die sich von den öffentlich-rechtlichen Organisationsformen unterscheiden. Die Städte haben die sich daraus ergebenden Kompetenzverhältnisse bei ihrem dem Demokratieprinzip unterliegenden Handeln zu berücksichtigen, indem sie angemessene Steuerungs- und Kontrollinstrumente schaffen und nutzen.

6.3 Wirtschaftliche Bedeutung der Beteiligungen

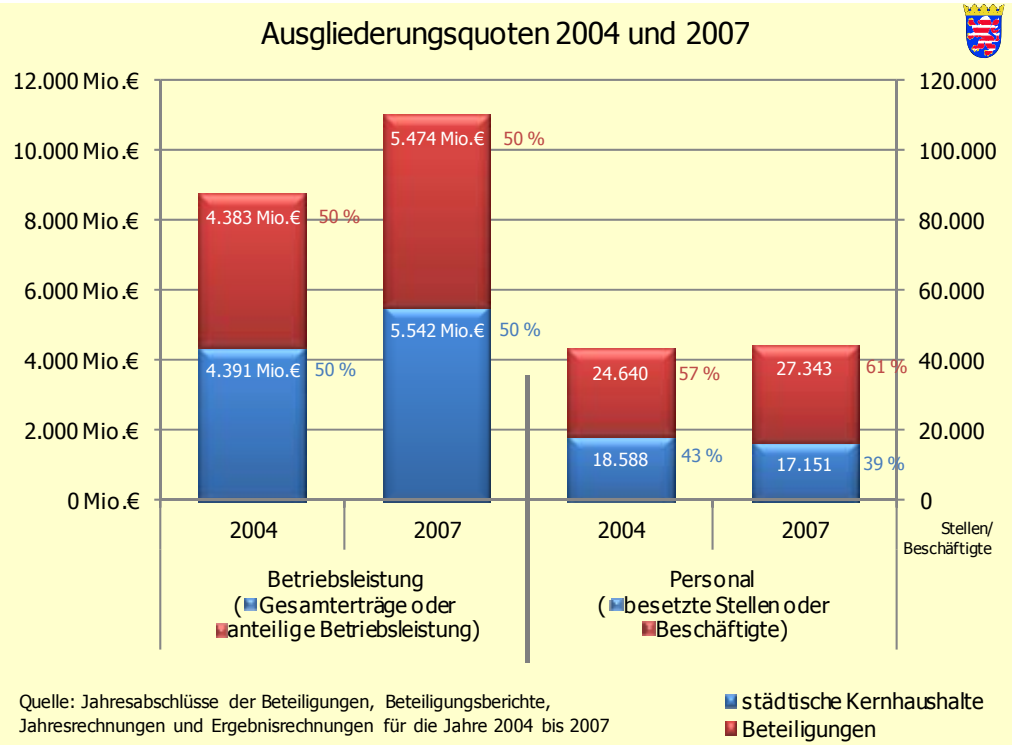
Ausgliederungsquoten

In Abhängigkeit von der Höhe der Beteiligungsquote wird zwischen beherrschten und maßgeblichen Beteiligungen sowie Minderheitsbeteiligungen unterschieden. Gesellschaften werden von der Stadt beherrscht, wenn die Stadt über unmittelbare oder mittelbare Beteiligungen über einen Beteiligungsanteil an einer Gesellschaft von über 50 Prozent verfügt. Ein maßgeblicher Einfluss auf Gesellschaften besteht, wenn die Stadt an ihnen unmittelbar oder mittelbar mit einer Quote von mindestens 20 Prozent beteiligt ist. Minderheitsbeteiligungen sind solche, deren Beteiligungsanteil unterhalb von 20 Prozent liegt. Gesellschaftsvertragliche Regelungen können von den Beteiligungsquoten abweichende Stimmrechte beinhalten.

[120] Neben den eigenverantwortlich wahrzunehmenden und den übertragenen Verwaltungsaufgaben sind dies insbesondere die Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge. Vergleiche § 19 Absatz 1 HGO: „Die Gemeinde hat die Aufgabe, in den Grenzen ihrer Leistungsfähigkeit die für ihre Einwohner erforderlichen wirtschaftlichen, sozialen, sportlichen und kulturellen öffentlichen Einrichtungen bereitzustellen."

[121] Vergleiche 45. Vergleichende Prüfung „Betätigung", Zehnter Zusammenfassender Bericht, LT-Drucks. 15/2959, Seite 6 ff.

Die wirtschaftliche Bedeutung der Beteiligungen zeigt sich im Vergleich mit den städtischen Haushalten. Die Ausgliederungsquote gibt das Verhältnis der Beteiligungen zum städtischen Haushalt an. Die Ausgliederungsquoten der Betriebsleistung und des Personals in 2007 sind Ansicht 71 zu entnehmen.[122]



Ansicht 71: Ausgliederungsquoten 2004 und 2007

Zwischen 2004 und 2007 entwickelte sich die anteilige Betriebsleistung der maßgeblichen Beteiligungen[123] von 4,4 Milliarden € auf 5,5 Milliarden € (25 Prozent). Dies entspricht den Erträgen in den Kernhaushalten der Städte, die im gleichen Zeitraum ebenfalls von 4,4 Milliarden € auf 5,5 Milliarden € anstiegen.[124]

Während die Zahl der Mitarbeiter in den Beteiligungen zwischen 2004 und 2007 von 24.640 auf 27.343 (11 Prozent) zunahm, verminderten die Städte die Zahl der Stellen von 18.588 auf 17.151 (8 Prozent). Die Zahl der Beschäftigten der Beteiligungen übersteigt bei allen Städten die Zahl der bei der Stadt besetzten Stellen. Dies dokumentieren die in allen Städten über 50 Prozent liegenden Ausgliederungsquoten beim Personal. Die Beteiligungen haben damit auch eine hohe beschäftigungspolitische Bedeutung.

Anstieg der Betriebsleistungen

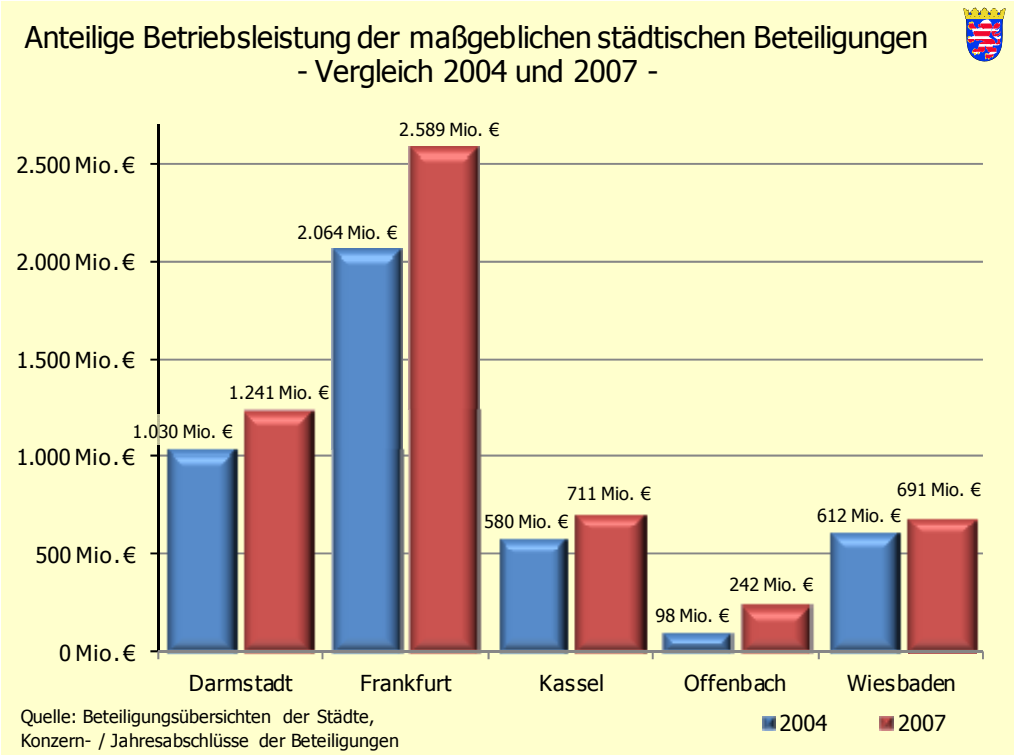
Wie aus Ansicht 72 ersichtlich ist, erhöhte sich die anteilige[125] Betriebsleistung der maßgeblichen Beteiligungen zwischen 2004 und 2007 in allen Städten.

[122] Anmerkungen: Einbezogen sind die Beteiligungen mit einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsquote von mindestens 20 Prozent (maßgebliche Beteiligungen) mit dem städtischen Anteil (ohne öffentlich-rechtliche Betätigungen, Genossenschaften, Eigenbetriebe, Zweckverbände und Sparkassen). Erträge der Städte umfassen Steuern und Gebühren. Die Beschäftigten der unmittelbaren Beteiligungen sind vollständig, die der mittelbaren Beteiligungen mit den Zahlen der Konzernabschlüsse einbezogen. Die besetzten Stellen bei den Städten sind zum 30. Juni des Jahres berücksichtigt.

[123] Vergleiche § 311 Absatz 1 Satz 2 HGB
Ein maßgeblicher Anteil wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschaft innehat.

[124] Im Einzelnen waren die Ausgliederungsquoten im Jahr 2007 für die Betriebsleistung und das Personal wie folgt: DARMSTADT: 74 Prozent und 62 Prozent; FRANKFURT AM MAIN: 45 Prozent und 55 Prozent; KASSEL: 52 Prozent und 70 Prozent; OFFENBACH AM MAIN: 48 Prozent und 79 Prozent; WIESBADEN: 41 Prozent und 58 Prozent.

[125] Der Anteil errechnet sich anhand der Beteiligungsquote.



Ansicht 72: Anteilige Betriebsleistung der maßgeblichen städtischen Beteiligungen - Vergleich 2004 und 2007

Die maßgeblichen Beteiligungen von FRANKFURT AM MAIN und DARMSTADT wiesen die höchsten anteiligen Betriebsleistungen im Betrachtungszeitraum aus. Die maßgeblichen Beteiligungen der Stadt FRANKFURT AM MAIN hatten im Jahr 2007 mit 2,6 Milliarden € die höchste anteilige Betriebsleistung. Die anteiligen Betriebsleistungen der Beteiligungen in OFFENBACH AM MAIN waren mit 242 Millionen € die geringsten aller Städte.

6.4 Beteiligungsergebnisse

Die Ergebnisse der Beteiligungen (Jahresgewinn oder Jahresverlust) haben grundsätzlich keine Auswirkungen auf das Haushaltsergebnis der Stadt. Sie werden erst bei Verlustübernahmen oder Ausschüttungen ergebniswirksam. Die Beteiligungsergebnisse fließen erst in den Gesamtabschluss der Stadt (Konzern Stadt) ein und zeigen dann das wirtschaftliche Ergebnis der gesamten städtischen Tätigkeit. In dieser Prüfung wurden die Sachverhalte geprüft, die Einfluss auf dieses Ergebnis hatten.

Verlustübernahmen und Zuschussgewährungen

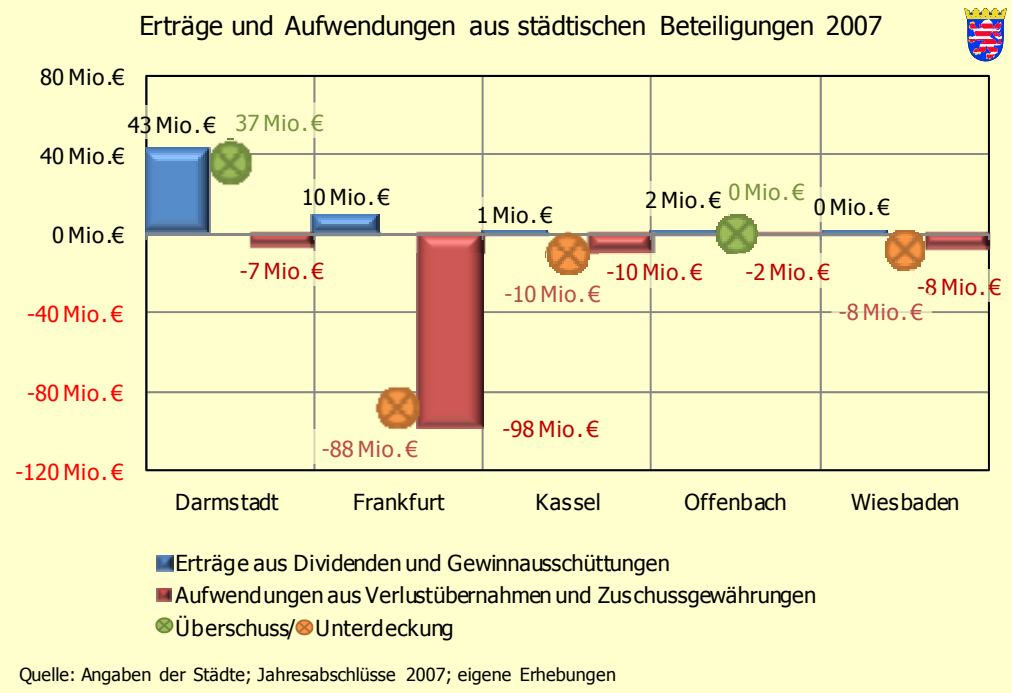
Zahlungen der Städte für Verlustübernahmen und Zuschussgewährungen können auf vertraglicher Grundlage (Gewinnabführungsverträge) oder in Form freiwilliger Finanzhilfen geleistet werden. Unter einem Zuschuss versteht man eine nicht rückzahlbare, kommunale Finanzhilfe an die Beteiligung, die ohne direkte Gegenleistung erbracht wurde.

Dividenden und Gewinnausschüttungen

Die Städte haben bei ihrer Entscheidung, von ihren Beteiligungen Ausschüttungen zu verlangen, zwischen der finanziellen Entlastung des kommunalen Haushalts und der Schwächung der Innenfinanzierungskraft der Beteiligungsgesellschaften abzuwägen. Ein Vorteil von Dividenden und Gewinnausschüttungen gegenüber anderen Einnahmen ergibt sich für die Städte daraus, dass diese Zahlungen nicht im kommunalen Finanzausgleich berücksichtigt werden und die Einnahmen in voller Höhe bei der Stadt verbleiben. So hebt auch die Konsolidierungsleitlinie des Hessisches Ministerium des

Innern und für Sport[126] die Wirkung des Beteiligungsergebnisses für die Konsolidierung der Haushaltswirtschaft hervor.

In Ansicht 73 sind die Erträge aus Dividenden und Gewinnausschüttungen der Städte den Aufwendungen aus Verlustübernahmen und Zuschussgewährungen gegenübergestellt.



Quelle: Angaben der Städte; Jahresabschlüsse 2007; eigene Erhebungen

Ansicht 73: Erträge und Aufwendungen aus städtischen Beteiligungen 2007

In FRANKFURT AM MAIN, KASSEL UND WIESBADEN überstiegen die Aufwendungen aus Verlustübernahmen und Zuschussgewährungen die Erträge aus Dividenden und Gewinnausschüttungen.

Beteiligungsergebnis

DARMSTADT und OFFENBACH AM MAIN erhielten in 2007 höhere Dividenden und Gewinnausschüttungen als sie an Verlustübernahmen und Zuschussgewährungen zu zahlen hatten. In DARMSTADT waren die Gewinnausschüttungen der HEAG Holding AG im Jahr 2007 höher als in den vorangegangen Jahren. DARMSTADT wies in 2007 die höchsten Überschüsse der Städte aus. Der Überschuss der Stadt OFFENBACH AM MAIN fiel mit 0,3 Millionen € deutlich geringer aus.

Gewinnausschüttungen von Sparkassen

Die Städte KASSEL und DARMSTADT erhielten Gewinnausschüttungen von Sparkassen. KASSEL hielt an der Kasseler Sparkasse, einer Anstalt des öffentlichen Rechts, über den Sparkassen-Zweckverband eine Beteiligung von 50 Prozent. Im Jahr 2007 beliefen sich die Gewinnausschüttungen auf knapp 0,5 Millionen €. DARMSTADT erhielt für 2007 eine Dividende von der Darmstädter Sparkasse in Höhe von 1,8 Millionen €.

Aufwendungen aus Verlustübernahmen und Zuschussgewährungen

Die Aufwendungen aus Verlustübernahmen und Zuschussgewährungen waren in FRANKFURT AM MAIN mit 98,0 Millionen € in 2007 deutlich höher als bei den anderen Städten. Die geringsten Aufwendungen aus Verlustübernahmen und Zuschussgewährungen fielen mit 1,6 Million € in OFFENBACH AM MAIN an.

[126] Ziffer 9 der Leitlinie zur Konsolidierung der kommunalen Haushalte und Handhabung der kommunalen Finanzaufsicht über Landkreise, kreisfreie Städte und kreisangehörige Gemeinden vom 6. Mai 2010 (Konsolidierungsleitlinie, siehe Fußnote 74) - Sondervermögen/ kommunale Gesellschaften:

Im Interesse der Konsolidierung ihrer Haushaltswirtschaft haben die Kommunen bei ihren Sondervermögen (§ 115 HGO), ausgenommen die Stiftungen, und Gesellschaften des Privatrechts in geeigneter Weise darauf hinzuwirken, dass durch höhere Abführungen an den Kommunalhaushalt oder geringere Leistungen zum Verlustausgleich ein Beitrag zur Konsolidierung des kommunalen Haushalts ermöglicht wird.

In FRANKFURT AM MAIN, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN gab es zum Prüfungszeitpunkt keine Ergebnisübernahmeverträge zwischen der Stadt und ihren privatrechtlichen Beteiligungsgesellschaften. Je ein unbeschränkter Verlustübernahmevertrag mit Beteiligungsgesellschaften bestand in DARMSTADT und KASSEL. Gemäß § 104 Absatz 3 HGO bedürfen diese Rechtsgeschäfte, aus denen der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren Verpflichtungen zur Leistung von Ausgaben erwachsen können, der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigungen der Aufsichtsbehörde lagen in beiden Fällen nicht vor. Weiterhin besteht in Anlehnung an § 122 HGO der Grundsatz der Haftungsbeschränkung. Mit dem Abschluss der beiden wertmäßig unbeschränkten Verlustübernahmeverträge verstießen DARMSTADT und KASSEL gegen den Grundsatz der Haftungsbegrenzung und gegen das Gebot zur Einholung der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.

6.5 Beteiligungsstruktur und Holdings

Die Möglichkeit zur Steuerung der städtischen Gesellschaften wird zum einen maßgeblich durch die Struktur des Beteiligungsportfolios, also über die Gewährleistung des städtischen Einflusses durch die Beteiligungsquote, den Beteiligungsgrad und die Rechtsform der Beteiligung, geprägt. Zum anderen geschieht dies durch das konkrete Handeln der mit der Beteiligungssteuerung betrauten Mandatsträger und städtischen Mitarbeiter.

Beteiligungsquoten

Der Einfluss eines Gesellschafters auf die Beteiligungsgesellschaft orientiert sich regelmäßig an seinem Anteil am gezeichneten Kapital dieser Gesellschaft. Die Klassifizierung der Beteiligungsgesellschaften wird auf Basis handelsrechtlicher Kriterien für die Aufstellung von Konzernabschlüssen vorgenommen, die auch bei der Aufstellung des zusammengefassten Jahresabschlusses der Gemeinde zu beachten sind (§ 114s Absatz 7 HGO).

Bei einer Beteiligungsquote von 50 Prozent oder weniger hat eine Stadt nicht den notwendigen Einfluss zur alleinigen Durchsetzung ihrer Gesellschafterziele. Sie ist auf die Zustimmung weiterer Gesellschafter angewiesen. Dadurch verschlechtern sich Steuerung und Einflussnahme.

Ansicht 74 sind die Beteiligungsquoten zu entnehmen.

Beteiligungsportfolios der Städte nach Beteiligungsquoten und Beteiligungsgrad 2007

	Darmstadt	Frankfurt[1]	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Beherrschte Beteiligungen (Beteiligungsquote > 50%)	74 (51 %)	69 (34 %)	28 (54 %)	23 (42 %)	29 (35 %)
Maßgebliche Beteiligungen (Beteiligungsquote ≥ 20% bis ≤ 50%)	34 (23 %)	59 (29 %)	15 (29 %)	16 (29 %)	6 (7 %)
Summe Maßgebliche Beteiligungen	108	128	43	39	35
Minderheitsbeteiligungen (Beteiligungsquote < 20%)	37 (26 %)	74 (37 %)	9 (17 %)	16 (29 %)	48 (58 %)
Summe Beteiligungen	145	202[2]	52	55	83
Beteiligungen 1. Grads	19	45	24	16	15
Gliederungsebene des Portfolios	7. Grad	3. Grad	3. Grad	4. Grad	4. Grad

1) Frankfurt wies im Beteiligungsbericht 2007 nur Beteiligungen bis zum 3. Grad aus. Tatsächlich gliederte sich das Portfolio tiefer und umfasste mehr Gesellschaften.
2) ohne Berücksichtigung der vier eingetragenen Genossenschaften und der sechs Eigenbetriebe.
Quelle: Beteiligungsbericht 2007, Jahresabschlüsse 2007; eigene Auswertungen

Ansicht 74: Beteiligungsportfolios der Städte nach Beteiligungsquoten und Beteiligungsgrad 2007

DARMSTADT hatte mit 145 Beteiligungen das zweitgrößte Beteiligungsportfolio der fünf Städte. Die Stadt beherrschte 74 Gesellschaften und hatte im Vergleich einen hohen Anteil am Gesamtportfolio mit 51 Prozent. Im Vergleich der Städte war das Portfolio der Stadt DARMSTADT gemessen an den Beteiligungsquoten gut zur Steuerung geeignet.

FRANKFURT AM MAIN hatte mit 202 Beteiligungen das zahlenmäßig größte Beteiligungsportfolio der Städte. Zudem hielt FRANKFURT AM MAIN mittelbar Anteile weiterer Beteiligungen des vierten und höheren Grads. Diese wurden von der Stadt nicht erfasst. Der Anteil der beherrschten Beteiligungen betrug in FRANKFURT AM MAIN 34 Prozent. Bei 202 erfassten Beteiligungen war dies im Vergleich der niedrigste Wert aller Städte. Unter Steuerungsgesichtspunkten war dies als vergleichsweise ungünstig zu bewerten. Als Folge der hohen Zahl von Tochter- und Enkelunternehmen der Messe Frankfurt GmbH und der Fraport AG wies FRANKFURT AM MAIN mit 37 Prozent den zweithöchsten Wert bei den Minderheitsbeteiligungen aus.

Mit 52 Beteiligungen hielt KASSEL das zahlenmäßig kleinste Beteiligungsportfolio der Städte. Mit 54 Prozent entfiel der größte Anteil auf beherrschte Beteiligungen und mit 17 Prozent der geringste Anteil auf Minderheitsbeteiligungen. Das Beteiligungsportfolio der KASSELS war unter Berücksichtigung des Anteils der beherrschten und maßgeblichen Beteiligungen strukturell zur Steuerung und Einflussnahme am besten geeignet.

Das Beteiligungsportfolio von OFFENBACH AM MAIN umfasste 55 Beteiligungen. Die Stadt beherrschte 42 Prozent ihrer Beteiligungen. Der Anteil an maßgeblichen Beteiligungen und Minderheitsbeteiligungen belief sich auf je 29 Prozent.

Das Beteiligungsportfolio der Stadt WIESBADEN enthielt 83 Beteiligungen. Die Stadt beherrschte davon lediglich 29. Das bedeutete einen im Verhältnis zu den anderen Städten niedrigen Anteil. WIESBADEN hielt Anteile an 48 Minderheitsbeteiligungen. Diese machten mit 58 Prozent den höchsten Anteil an Minderheitsbeteiligungen aus.

Risiken aus Minderheitsbeteiligungen

Die Erfahrungen der Stadt WIESBADEN mit der Wohnbau Mainz GmbH zeigten konkrete Risiken aus Minderheitsbeteiligungen. WIESBADEN war an dieser Gesellschaft mit 17,1 Prozent beteiligt, die Stadt Mainz mit 81,5 Prozent. Die Gesellschaft selbst war zum Prüfungszeitpunkt an weitere sieben Unternehmen beteiligt. Zwar hatte die Beteiligungsverwaltung im Jahr 2006 auf die Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation, das negative Jahresergebnis 2005, den starken Anstieg der Schulden und des Schuldendiensts und weitere Risiken, so aus einer fehlenden detaillierten Investitionsplanung und unzureichender Steuerung von Tochterunternehmen hingewiesen, aber mit der notwendigen Sanierung begann die Gesellschaft zu spät. Durch den Kauf von Wohnungen der Wohnbau Mainz GmbH musste WIESBADEN schließlich selbst zur Sanierung beitragen.

Rechtsform der Beteiligungen

Die Steuerungsfähigkeit der Beteiligungen hängt auch von deren Rechtsform ab (Ansicht 75).

Maßgebliche Beteiligungen der Städte nach Rechtsformen 2007					
	Darmstadt	Frankfurt[1]	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
AG (davon 1. Grads)	8 (1)	4 (0)	3 (1)	1 (0)	3 (0)
GmbH	68	101	38	36	30
GmbH & Co. KG	23	5	2	2	1
ausländische Rechtsformen	7	18	0	0	0
GbR	2	0	0	0	1
Summe	108	128	43	39	35

1) Im Beteiligungsbericht 2007 der Stadt Frankfurt wurden nur Beteiligungen bis zum 3. Grad ausgewiesen. Tatsächlich gliederte sich das Portfolio tiefer und umfasste mehr Gesellschaften.
Quelle: Angaben der Beteiligungsverwaltung, Beteiligungsbericht, Jahresabschlüsse 2007; eigene Auswertungen

Ansicht 75: Maßgebliche Beteiligungen der Städte nach Rechtsformen 2007

Ende 2007 hielten die Städte ausschließlich unmittelbare Beteiligungen in haftungsbegrenzenden Rechtsformen. Am häufigsten beteiligten sich die Städte an Unternehmen in der Rechtsform der GmbH. Deren Anteil belief sich zwischen 63 Prozent in DARMSTADT und 92 Prozent in OFFENBACH AM MAIN.

Unter den Kapitalgesellschaften ist die GmbH die bevorzugte Rechtsform, weil dort die städtische Einflussnahme am besten gewährleistet ist. Als Gesellschafter einer GmbH hat die Stadt vielfache direkte Einflussmöglichkeiten wegen der gesellschaftsrechtlich zulässigen hohen Gestaltungsfreiheiten im Gesellschaftsvertrag. Bei der Aktiengesellschaft sind der Einflussnahme durch das Aktiengesetz engere Grenzen gesetzt. Vor diesem Hintergrund regelt die Neufassung der HGO vom 1. April 2005 in § 122 Absatz 3, dass die Gemeinde eine Aktiengesellschaft nur errichten, übernehmen, wesentlich erweitern oder sich daran beteiligen soll, wenn der öffentliche Zweck nicht ebenso gut in einer anderen Rechtsform erfüllt werden kann.

DARMSTADT und KASSEL hatten je eine Beteiligung ersten Grads in der Rechtsform der Aktiengesellschaft. In beiden Fällen hatten diese Gesellschaften als Holding wichtige Funktionen für die Stadt zu erfüllen. Gleichwohl schlossen beide Städte keine Beherrschungsverträge mit diesen Gesellschaften. Angesichts der verringerten Steuerungsmöglichkeiten von Aktiengesellschaften war diese organisatorische Ausgestaltung wenig sachgerecht.

Aktiengesellschaften in Darmstadt

DARMSTADT hatte mit acht maßgeblichen Beteiligungen an Aktiengesellschaften die meisten Aktiengesellschaften im Portfolio. Mit Wirkung zum 1. Juli 2007 wurde die HSE Netz AG gegründet (Eintrag in das Handelsregister am 13. März 2008). Damit wurde der Netzbetrieb im Zuge der rechtlichen Entflechtung nach § 7 Energiewirtschaftsgesetz aus der HSE auf eine eigenständige Netzgesellschaft übertragen.

Zur Gründung der HSE Netz AG wurden im Magistrat der Stadt DARMSTADT und in der Stadtverordnetenversammlung zustimmende Beschlüsse gefasst. Eine Abwägung, ob der öffentliche Zweck des Unternehmens nicht ebenso gut in einer anderen Rechtsform als der der AG erfüllt werden kann (§ 122 Absatz 3 HGO), ist den Protokollen und Beschlussvorlagen von Magistrat und Stadtverordnetenversammlung nicht zu entnehmen. Die Entscheidung der Stadt zur Gründung der Gesellschaft wurde dem Regierungspräsidium vor Vollzug der Gründung (Eintrag in das Handelsregister) angezeigt. Die Gründung der Netzgesellschaft in der Rechtsform der Aktiengesellschaft wurde von der Stadt gegenüber dem Regierungspräsidium nicht substantiiert dar-

gelegt. Der öffentliche Zweck hätte ebenso gut in der Rechtsform der GmbH erfüllt werden können. Insofern widerspricht die Entscheidung § 122 Absatz 3 HGO.

DARMSTADT[127] und WIESBADEN verfügten im Jahr 2007 über mittelbare Beteiligungen an Personengesellschaften in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts[128] (GbR). Solche Beteiligungen sind im kommunalen Beteiligungsportfolio grundsätzlich nicht sachgerecht, da keine Haftungsbegrenzung besteht. Der Gesellschafter haftet für Zahlungsverpflichtungen, die durch die GbR eingegangen wurden, in voller Höhe. Daher kann die Insolvenz einer GbR auch die Zahlungsfähigkeit der Muttergesellschaft bedrohen.

Holdings

Zur besseren Strukturierung und Steuerung des Beteiligungsportfolios werden auch in der kommunalen Praxis Holdings gebildet.[129] Diese bilden eine Zwischenhierarchie, die Steuerungsaufgaben unterhalb der Beteiligungsverwaltung der Städte übernimmt. Alle Städte nutzten Holdings zur Strukturierung und Steuerung ihres Beteiligungsportfolios. Ansicht 76 zeigt den Anteil der Holdings an der anteiligen Betriebsleistung der maßgeblichen Beteiligungen im Jahr 2007.

Anteile der städtischen Holdings an der anteiligen Betriebsleistung der maßgeblichen Beteiligungen im Jahr 2007

	anteilige Betriebsleistung[1]
DARMSTADT	1.241 Mio. €
davon HEAG Holding AG	99 %
FRANKFURT AM MAIN	2.589 Mio. €
davon Stadtwerke Frankfurt am Main Holding GmbH	66 %
davon Messe Frankfurt GmbH	10 %
davon FES Frankfurter Entsorgungs- und Service GmbH	4 %
davon ABG FRANKFURT HOLDING Wohnungsbau- und Beteiligungsgesellschaft mbH	15 %
KASSEL	711 Mio. €
davon KVV Kasseler Verkehrs- und Versorgungs-GmbH	58 %
davon GNH Gesundheit Nordhessen Holding AG	32 %
OFFENBACH AM MAIN	242 Mio. €
davon Stadtwerke Offenbach Holding GmbH	37 %
davon Klinikum Offenbach GmbH	58 %
WIESBADEN	691 Mio. €
davon WVV Wiesbadener Versorgungs- und Verkehrsholding GmbH	69 %
davon HSK Rhein-Main GmbH (Krankenhausbetrieb)	24 %

1) vergleiche Ansicht 72 zu anteiligen Betriebsleistungen der maßgeblichen Beteiligungen im Jahr 2007
Quelle: Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse 2007; eigene Erhebungen

Ansicht 76: Anteile der städtischen Holdings an der anteiligen Betriebsleistung der maßgeblichen Beteiligungen im Jahr 2007

Die hohe Bedeutung der Holdings bei der Steuerung der städtischen Beteiligungsportfolios zeigt sich an den prozentualen Anteilen der Holdings an der anteiligen Be-

[127] Hierbei handelt es sich um die „ARGE Klenk MediaNet GbR", eine Tochtergesellschaft der HEAG MediaNet GmbH, die zum Teilkonzern HSE gehörte sowie die „Darmstadt Fonds Nr. 1 Bürgerparkviertel GbR", eine Tochtergesellschaft der bauverein AG, die zum 31. Dezember 2008 aufgelöst wurde.

[128] § 705 ff. BGB

[129] Als Holding wird ein Unternehmen bezeichnet, das nicht selbständig produziert oder Dienstleistungen anbietet, sondern als Muttergesellschaft mehrere rechtlich und organisatorisch selbständigen Tochterunternehmen, an denen die Holding eine Kapitalbeteiligung hält, verwaltet.

triebsleistung der maßgeblichen Beteiligungen. In KASSEL bestanden zwei Holdings, die zusammen 90 Prozent der anteiligen Betriebsleistung der maßgeblichen Beteiligungen verantworteten. In FRANKFURT AM MAIN wurde ein Anteil von 95 Prozent von den vier in Ansicht 76 dargestellten Holdings gesteuert. Der wiederum größte Teil hiervon entfiel mit 66 Prozent auf die Stadtwerke FRANKFURT AM MAIN Holding GmbH. DARMSTADT hatte den Holdingansatz am konsequentesten umgesetzt und fasste 99 Prozent der gesamten anteiligen Betriebsleistung der maßgeblichen Beteiligungen der Stadt unter der HEAG Holding AG zusammen. Die mit den Holdings geschaffenen Konzerne sind wirtschaftlich einflussreiche Organisationen mit einer hohen arbeitsmarktpolitischen Bedeutung. Um den städtischen Einfluss auf Dauer zu gewährleisten, ist die Steuerung der Beteiligungen durch die Beteiligungsverwaltung wirkungsvoll auszugestalten.

6.6 Steuerung der Beteiligungen durch die Beteiligungsverwaltung

Die städtischen Vertreter in den Organen der Beteiligungen steuern sie unmittelbar. Voraussetzung für die Steuerung ist die planvolle Vorbereitung sowie die Nachverfolgung der Entscheidungen. Hierzu bedienen sich die Städte ihrer Beteiligungsverwaltungen. „Beteiligungsverwaltung" ist die bei der Stadt angesiedelte Organisationseinheit.

Definition Beteiligungsmanagement

Demgegenüber wird unter Beteiligungsmanagement die bei einer Beteiligung (Holding) angesiedelte Organisationseinheit verstanden, in deren Aufgabenbereich die Übernahme der Steuerungs-, Kontroll- und Informationsfunktion gegenüber ihren Beteiligungen fällt.

In Ansicht 77 ist die Entwicklung der Zahl der in der Beteiligungsverwaltung eingesetzten Mitarbeiter und der privatrechtlichen Beteiligungen mit einer Beteiligungsquote von mindestens 20 Prozent im Vergleich der Jahre 1997 und 2007 dargestellt.

Zahl der Beteiligungen und Mitarbeiter in den Beteiligungsverwaltungen 1997 und 2007

	Zahl der maßgeblichen Beteiligungen		Mitarbeiter der städtischen Beteiligungsverwaltung (VZÄ)	
	1997	2007	1997	2007
Darmstadt	50	108	1,1	1,0[1]
Frankfurt	81	128	8,0	12,1
Kassel	29	43	2,3	2,8
Offenbach	16	39	0,8	0,8
Wiesbaden	22	35	4,8	4,8
Summe	198	353	17,0	20,5
Änderung	+ 78 %		+ 21 %	

1) Die HEAG Holding AG nimmt Aufgaben des städtischen Beteiligungscontrollings wahr.
Quelle: Angaben der Städte 2007; 45. Vergleichende Prüfung "Betätigung"

Ansicht 77: Zahl der Beteiligungen und Mitarbeiter in den Beteiligungsverwaltungen 1997 und 2007

Die Zahl der maßgeblichen Beteiligungen erhöhte sich zwischen 1997 und 2007 von 198 auf 353 oder 78 Prozent. Das Beteiligungsportfolio vergrößerte sich in allen Städten. Die personellen Kapazitäten der Beteiligungsverwaltungen hielten mit diesem Wachstum nicht Schritt. In OFFENBACH AM MAIN und in WIESBADEN blieben die Mitarbeiterzahlen konstant. In KASSEL stieg die Personalausstattung der Beteiligungsverwaltung um 22 Prozent, in FRANKFURT AM MAIN um 51 Prozent.

DARMSTADT realisierte im Prüfungszeitraum ein Outsourcing-Modell. Während die Stadt die Personalausstattung ihrer Beteiligungsverwaltung leicht zurückfuhr, übertrug sie

wesentliche Aufgaben der städtischen HEAG Holding AG, die diese Aufgaben zusätzlich zum Beteiligungsmanagement ihrer Töchter als Dienstleistung für die Stadt zu erbringen hatte. Bei der HEAG Holding AG befassten sich einschließlich der beiden Vorstandsmitglieder 12,8 Vollzeitstellen mit dem Beteiligungsmanagement. Der davon auf die Beteiligungsverwaltung für die Stadt entfallende Anteil der Mitarbeiter war nicht bekannt.

OFFENBACH AM MAIN hatte die Beteiligungsverwaltung mit 0,8 Vollzeitstellen personell am knappsten ausgestattet. Die Personalkapazität ist der zahlenmäßigen und wirtschaftlichen Bedeutung des Beteiligungsportfolios nicht angemessen.

6.7 Organisation der Beteiligungsverwaltungen

Bei der Beurteilung der Organisation der Beteiligungsverwaltung sind die organisatorische Einbindung der Beteiligungsverwaltung, deren wesentliche Aufgaben und die vorhandenen Regelungen einzubeziehen. Ansicht 78 gibt einen Überblick über die Organisation der Beteiligungsverwaltungen.

Organisation der Beteiligungsverwaltungen					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Organisatorische Einbindung					
Ausgelagerte Beteiligungsverwaltung	✓	○	○	○	○
Wesentliche Aufgaben					
Mitwirkung bei Um- und Neustrukturierungen	✓	✓	✓	✓	✓
Entscheidungsbegleitung	✓[1]	✓	✓	○	✓
Controlling und Berichtswesen	✓[1]	✓	✓	○	✓
Beteiligungsbericht	✓[1]	✓	✓	✓	✓
Regelungen					
Richtlinien, Prozessbeschreibungen	✓	✓	✓	○	○
Übersicht Beteiligungsportfolio	✓	⊘	⊘	✓	✓
zentrale Dokumentation und Archivierung von Unterlagen und Stellungnahmen zu Beteiligungen	○	✓	✓	✓	✓

✓=ja, ○=nein, ⊘ = nicht vollständig
1) Die Aufgaben werden als Dienstleistung durch eine Beteiligungsgesellschaft erbracht.
Quelle: Angaben der Stadt, eigene Erhebungen

Ansicht 78: Organisation der Beteiligungsverwaltungen

Organisatorische Einbindung

FRANKFURT AM MAIN, KASSEL, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN hatten die Beteiligungsverwaltung dem für Finanzen zuständigen Dezernat zugeordnet. IN FRANKFURT AM MAIN war die Beteiligungsverwaltung als Referat organisiert, das wie ein Amt direkt dem Dezernenten unterstand. In KASSEL, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN war die Beteiligungsverwaltung dem Amt für Kämmerei zugeordnet.

DARMSTADT wählte bei der organisatorischen Einbindung einen Sonderweg und gliederte wesentliche Aufgaben der Beteiligungsverwaltung auf eine städtische Beteiligungsgesellschaft aus. Mit Beschlüssen der Stadtverordnetenversammlung der Stadt DARMSTADT vom 15. Mai 2007 und 18. Dezember 2007 wurden die Aufgaben der Beteiligungsverwaltung dem Beteiligungsmanagement der HEAG Holding AG übertragen. Gleichzeitig wurde die Einrichtung eines Referats Stadtwirtschaftskoordination

beschlossen, das dem Rechtsamts angegliedert wurde und dem Oberbürgermeister als Beteiligungsdezernenten untersteht. Das Referat hat eine koordinierende Funktion zwischen Stadt und Stadtwirtschaft sowie innerhalb der Stadt. Diese organisatorische Lösung basierte auf einem im November 2006 erstellten Gutachten. Die Beratungsgesellschaft empfahl dabei die Umwandlung der HEAG Holding AG in die Rechtsform der GmbH. Dieser Empfehlung kam DARMSTADT nicht nach und entschied sich dem gegenüber für die Beibehaltung der Rechtsform der AG.

Die von der Stadt DARMSTADT gewählte Organisation schränkt die Wirkung der Beteiligungsverwaltung ein. Der Stadt selbst fehlen die personellen Kapazitäten zur angemessenen Steuerung und Überwachung der städtischen Gesellschaften. Eine Beteiligungsverwaltung darf nicht die Gefahr von Interessenskonflikten in sich bergen. Fachliche und personelle Kapazitäten in der Beteiligungsverwaltung müssen vorhanden sein, um die städtischen Eigentümerinteressen gegenüber den erwerbswirtschaftlichen Interessen der städtischen Beteiligungen durchzusetzen. Die Gefahr, die in Zeiten guter Zusammenarbeit innerhalb der an der Stadtwirtschaft Beteiligten zunächst nicht offenkundig wird, kann im Fall gegenläufiger Interessen zum Nachteil der Stadt führen. Daher sieht die Überörtliche Prüfung die Ausgliederung der Beteiligungsverwaltung auf Gesellschaften, die selbst durch die Stadt gesteuert werden sollten, als nicht sachgerecht.

Wesentliche Aufgaben

Die wesentlichen Aufgaben der Beteiligungsverwaltungen umfassten vor allem die Mitwirkung bei Um- und Neustrukturierungen, die Sitzungsvorbereitung, das Controlling und Berichtswesen sowie die Erstellung des jährlichen Beteiligungsberichts.

Diese Aufgaben werden in allen Städten mit Ausnahme der Stadt OFFENBACH AM MAIN realisiert. In OFFENBACH AM MAIN fanden in Folge der zu geringen personellen Kapazitäten keine Sitzungsvorbereitungen sowie kein Controlling und Berichtswesen statt. Damit war in OFFENBACH AM MAIN die Beteiligungssteuerung allein von der Kompetenz und dem Engagement der städtischen Vertreter in den Gremien der Beteiligungen abhängig.

Regelungen

FRANKFURT AM MAIN, DARMSTADT und KASSEL kannten Richtlinien und Prozessbeschreibungen zur Beteiligungsverwaltung. FRANKFURT AM MAIN hatte dabei die umfassendste Dokumentation. Die Beteiligungsverwaltung hatte Richtlinien und Handbücher erarbeitet, in denen Rechte und Pflichten der am Beteiligungsverwaltungsprozess beteiligten Personen aus Politik, Verwaltung und den Beteiligungsgesellschaften detailliert aufgezeigt wurden. In DARMSTADT hatte die mit der Beteiligungsverwaltung beauftragte HEAG Holding AG selbst umfangreiche Prozessbeschreibungen erarbeitet und in einem Handbuch zusammengestellt. Aufgrund der Ausgliederung von Aufgaben der Beteiligungsverwaltung fehlte jedoch bei der Stadt selbst eine zentrale Dokumentation und Archivierung von Unterlagen und Stellungnahmen zu den Beteiligungen.

OFFENBACH AM MAIN hatte keine und WIESBADEN nur Entwürfe von Richtlinien und Prozessbeschreibungen.

6.8 Steuerungsinstrumente in der Beteiligungsverwaltung

Die Städte setzten zur Unterstützung der Beteiligungsverwaltung Steuerungsinstrumente ein. Hierzu gehörten Instrumente im Controlling und der Mandatsträgervorbereitung. Zusätzlich werden weitergehende Instrumente, wie der Public Corporate Governance Kodex, Zielvereinbarungen, die Einbindung der städtischen und außerstädtischen Organe bei Neugründung, Verkauf oder Auflösung von Beteiligungen sowie der Abschluss von Unternehmensverträgen eingesetzt.

6.8.1 Controllinginstrumente sowie Mandatsträgervorbereitung

Der Einsatz geeigneter Methoden und Instrumente kann die Qualität der Beteiligungssteuerung von den handelnden Personen unabhängiger und damit nachhaltiger gestalten. Dabei ist die Beteiligungsverwaltung die organisatorische Einheit, die mit dem Controlling der Geschäftsentwicklung der städtischen Beteiligungen betraut ist. Die

Ergebnisse der Controlling-Auswertungen werden in Berichten zur Vorbereitung der Mandatsträger dokumentiert und an Mandatsträger oder städtische Vertreter in den Überwachungsorganen weitergeleitet.

Controllinginstrumente sowie Mandatsträgervorbereitung					
	Darmstadt[1]	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Controllinginstrumente					
DV-gestützte Kennzahlenanalysen	✓	✓	○	○	○
standardisiertes Berichtswesen	✓	✓	○	○	✓
Beteiligungscontrolling-Software	✓	✓	○	○	○[2]
Mandatsträgervorbereitung					
Mandatsträgervorbereitung für alle städtischen Aufsichtsratsmitglieder	✓	✓	○[3]	○	○[3]
Teilnahmemöglichkeit der Mitarbeiter der Beteiligungsverwaltung an Sitzungen der Überwachungsorgane	○	✓	○	○	✓

✓=ja, ○=nein, ⦸ = teilweise
1) In Darmstadt werden das Controlling und die Entscheidungsbegleitung durch das Beteiligungsmanagement der HEAG Holding AG umgesetzt.
2) Wiesbaden setzte ab 1. August 2009 eine Beteiligungscontrollings-Software ein.
3) In Kassel und Wiesbaden nur für die Aufsichtsratsmitglieder des Magistrats
Quelle: Angaben der Städte, eigene Erhebungen

Ansicht 79: Controllinginstrumente sowie Mandatsträgervorbereitung

Controlling und Berichtswesen

Beteiligungscontrolling sowie standardisiertes Berichtswesen waren in FRANKFURT AM MAIN und WIESBADEN ausgereift. Das der Stadt FRANKFURT AM MAIN war wegen seiner eingesetzten Instrumente sowie seiner zeitnahen und umfangreichen Berichterstattung und Mandatsträgervorbereitung das Beste. In WIESBADEN und DARMSTADT dauerte die Einführung weitergehender Instrumente zum Prüfungszeitpunkt noch an. Ein systematisches Datenmanagement durch aktive Abfrage wirtschaftlicher Daten von Beteiligungen fehlte KASSEL, OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN. KASSEL und OFFENBACH AM MAIN kannten auch kein standardisiertes Berichtswesen. Eine Beteiligungscontrolling-Software kam in DARMSTADT, FRANKFURT AM MAIN UND WIESBADEN zum Einsatz.

Die Beteiligungsverwaltung der Stadt FRANKFURT AM MAIN erstellte und analysierte die Quartalsberichterstattung der Beteiligungen binnen eines Monats und somit im Vergleich mit den anderen Städten am schnellsten. Quartalsberichte der von FRANKFURT AM MAIN als wesentlich identifizierten unmittelbaren und mittelbaren Mehrheitsbeteiligungen (zum Prüfungszeitpunkt 40 Beteiligungen, einschließlich Konzerne und deren Beteiligungen) mussten dem Referat Beteiligungen spätestens 14 Tage nach Quartalsende zugeleitet werden. Weitere 14 Tage später lagen die Stellungnahmen des Referats Beteiligungen zur Quartalsentwicklung der Beteiligungsgesellschaften vor und wurden an die Fachdezernenten weitergeleitet. Die Einhaltung dieses straffen Zeitrahmens ist sowohl von Seiten der den Bericht erstellenden Unternehmen als auch der die Stellungnahmen verfassenden Mitarbeiter positiv hervorzuheben. Die schnelle Aufbereitung der Informationen lässt zeitnah notwendige Steuerungsmaßnahmen bei Fehlentwicklungen zu.

Die Beteiligungsverwaltung WIESBADENS erhielt von einer Holding keine Quartalsberichterstattung auf Konzernebene. Dies kann zur Folge haben, dass im Jahresabschluss eine positive Ertragslage der Gesellschaft ausgewiesen wird, obwohl sie sich nach der Ertragskonsolidierung im Konzernabschluss ungünstiger entwickelt. Ohne

eine Berichterstattung und ein Controlling auf Konzernebene kann die wirtschaftliche Lage des Konzerns nicht beurteilt werden.

Die Beratungen der Quartalsberichte der beiden OFFENBACHER Gesellschaften mit Holdingstruktur fanden in den Aufsichtsräten durchschnittlich zweieinhalb Monate nach Quartalsende statt. Der Zeitraum für die Vorlage der Quartalsberichte an die Aufsichtsratsmitglieder sollte auf einen Monat deutlich verkürzt werden. In dem OFFENBACHER Haupt-, Finanz- und Ausschuss für Beteiligungen wurde quartalsweise über die wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaften der Stadtwerke Offenbach-Holding GmbH berichtet, nicht aber über die der Klinikum Offenbach GmbH als zweiter Holding. Die Berichterstattung sollte um eine konsolidierte Konzernberichterstattung erweitert werden.

Entscheidungs-begleitung

Die Entscheidungsbegleitung durch die Mitarbeiter der Beteiligungsverwaltung soll den Aufsichtsratsmitgliedern die Vorbereitung der Sitzung erleichtern. Ansicht 80 zeigt die wesentlichen Schritte im Prozess der Entscheidungsbegleitung.

Ansicht 80: Ablauf Mandatsträgervorbereitung

Die Mandatsträgervorbereitung der Magistratsmitglieder und der Mitglieder der Aufsichtsräte sowie das Informationsrecht der Mitarbeiter der Beteiligungsverwaltung war in FRANKFURT AM MAIN am umfassendsten. FRANKFURT AM MAIN folgte als einzige Stadt allen in Ansicht 80 aufgeführten Schritten. So bereitete das Referat Beteiligungen alle Aufsichtsratssitzungen mit städtischen Mandatsträgern mit Analysen und Kommentaren schriftlich vor. Zusätzlich hatte das Referat Beteiligungen in FRANKFURT AM MAIN die in den Gesellschaftsverträgen der Beteiligungen verankerte Möglichkeit zur Teilnahme an den Sitzungen der Überwachungsorgane. Damit können die Mitarbeiter des Referats Beteiligungen bei Bedarf die Mandatsträger in den Überwachungsgremien unmittelbar unterstützen.

OFFENBACH AM MAIN kannte keine Mandatsträgervorbereitung durch die Beteiligungsverwaltung. Die Stadt verließ sich auf die Analysen des Controllings der Beteiligungsgesellschaften, ohne ein eigenes städtisches Kontrollinstrument zur Unterstützung der städtischen Aufsichtsratsmitglieder zu installieren. Damit verzichtete die Stadt als Einzige auf ein wichtiges Steuerungs- und Informationsversorgungsinstrument der Beteiligungsverwaltung.

Bei den unmittelbaren und mittelbaren Mehrheitsbeteiligungen der Städte OFFENBACH AM MAIN, DARMSTADT und KASSEL durften die Mitarbeiter der Beteiligungsverwaltung den Verlauf der Sitzungen der Überwachungsorgane nicht verfolgen.

Die personelle und fachliche Ausstattung, insbesondere für die Mandatsträgervorbereitung und das Berichtswesen fehlte in DARMSTADT.

6.8.2 Ergänzende Instrumente der Beteiligungsverwaltung

Ansicht 81 zeigt ergänzende Instrumente der Beteiligungsverwaltung zur Steuerung der Beteiligungen und zur Verfolgung und Durchsetzung der städtischen Ziele.

Ergänzende Instrumente der Beteiligungsverwaltung

	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Public Corporate Governance Kodex	✓	✓	○	○	○
Zielvereinbarungen	✓	✓	✓	○	✓
Einbindung städtischer und außerstädtischer Organe bei Neugründung/ Verkauf/ Auflösung von Beteiligungen	✓	✓	✓	✓	✓
Unternehmensverträge mit Beteiligungen in der Rechtsform der AG	○	⦸	○	○	○

✓=ja, ○=nein, ⦸ = teilweise
Quelle: Angaben der Städte, eigene Erhebungen

Ansicht 81: Ergänzende Instrumente der Beteiligungsverwaltung

Public Corporate Governance Kodex

Unter dem Begriff Public Corporate Governance Kodex[130] werden aktuell Maßstäbe guter Unternehmensführung und Kontrolle in kommunalen Beteiligungsgesellschaften diskutiert.[131] Regelungen hierzu können in einem Kodex erlassen werden und sind zur Standardisierung des Verwaltungshandelns gut geeignet. Mit der systematischen Einführung von Public Corporate Governance Elementen hatten DARMSTADT und FRANKFURT

[130] In dem PCGK-Regelwerk wurden Standards für das Zusammenwirken von Politik, Verwaltung und den Beteiligungsgesellschaften festgelegt und definiert. Enthalten waren Grundsätze und Verhaltensempfehlungen für eine angemessene Besetzung der Gesellschaftsorgane sowie für den Umgang der Vertreter innerhalb der Organe. Weiterhin wurden für die Beteiligungen einheitliche Vorgaben für die von diesen aufzubereitenden wirtschaftlichen Daten festgelegt. Dies waren einerseits einheitliche Vorgaben zu Terminplanungen und den Vorbesprechungen (Wirtschaftsplan, Jahresabschluss) und andererseits inhaltliche Vorgaben zur Berichterstellung durch die Beteiligungsgesellschaften.

[131] Beschluss des Präsidiums des Deutschen Städtetags vom 12. Mai 2009 zu dem Eckpunktepapier PCGK für kommunale Unternehmen

AM MAIN begonnen. In beiden Städten lagen zum Prüfungszeitpunkt abgestimmte Entwürfe des Public Corporate Governance Kodex vor. Angabegemäß sollten die Beschlüsse zur Verbindlichkeit des Kodex in DARMSTADT im Jahr 2010 und in FRANKFURT AM MAIN bereits Ende 2009 gefasst werden. KASSEL erklärte, keinen Public Corporate Governance Kodex einführen zu wollen. Die Städte OFFENBACH AM MAIN und WIESBADEN hatten zum Prüfungszeitpunkt noch keine Entscheidung für oder gegen die Einführung des Kodex getroffen.

DARMSTADT plante, den Kodex mit Hilfe eines Vertrags zwischen Stadt und Beteiligungen umzusetzen. Dazu entwickelte sie einen Generalkontrakt, der zum Prüfungszeitpunkt im Entwurf vorlag. Dieser Kontrakt wird zwischen der Stadt DARMSTADT, der HEAG Holding AG und allen Mehrheitsbeteiligungen abgeschlossen. Damit erlangt der Kodex verbindliche Wirkung. Den Beteiligungen, an denen DARMSTADT eine geringere Beteiligungsquote hat, wird der Kodex zur Anwendung empfohlen.

Zielvereinbarungen

Zielvereinbarungen sind Vereinbarungen zwischen dem Aufsichtsrat (Personalausschuss) sowie den Geschäftsführern oder Vorständen. Bestandteile dieser Vereinbarungen sind erfahrungsgemäß monetäre und nicht-monetäre Ziele des Geschäftsführers oder Vorstands, bei deren Vollzug in Abhängigkeit vom Erfüllungsgrad variable Zusatzzahlungen an die Geschäftsführung oder den Vorstand geleistet werden müssen. Zielvereinbarungen sind ein sachgerechtes Instrument operativer und strategischer Beteiligungssteuerung. Ohne dieses Instrument besteht das Risiko, dass die Zielvorgaben einer Erfolgskontrolle nicht zugänglich gemacht und folglich die Zielerreichung auch nicht überprüft werden. Mit Ausnahme der Stadt OFFENBACH AM MAIN nutzten die Städte Zielvereinbarungen zur Steuerung der wesentlichen Beteiligungsgesellschaften. OFFENBACH AM MAIN beabsichtigt nicht, Zielvereinbarungen mit Beteiligungsgesellschaften abzuschließen.

Beherrschungsverträge

Durch den Abschluss von Beherrschungsverträgen (§ 291 Absatz 1 AktG) kann der städtische Einfluss auf die Beteiligungsgesellschaften durchgesetzt werden. Hohe Bedeutung kommt den Beherrschungsverträgen bei Aktiengesellschaften zu (§§ 291 ff. AktG). Hingegen ist zur Steuerung einer Beteiligungsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH der Abschluss eines Beherrschungsvertrags in der Regel nicht geboten, da die Geschäftsführung durch den Gesellschaftsvertrag und die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung gebunden ist (§ 37 Absatz 1 GmbHG).

DARMSTADT hatte mit der HEAG Holding AG eine Beteiligung ersten Grads. Ein Beherrschungsvertrag zwischen der Stadt und der Holding bestand zum Prüfungszeitpunkt nicht. Zur Verbesserung der Steuerung und Erhöhung der Einflussmöglichkeiten auf die Entscheidungen der HEAG Holding AG durch DARMSTADT, sollte sie - der Empfehlung des Gutachters folgend - den Rechtsformwechsel zur GmbH durchführen. Zumindest sollte die Stadt zur Sicherung ihres Einflusses einen Beherrschungsvertrag mit der HEAG Holding AG abschließen. Ferner sollte DARMSTADT zur Erhöhung der Einflussmöglichkeiten erwägen, über die bestehenden Zielvereinbarungen hinaus, Beherrschungsverträge zwischen den anderen Gesellschaften in der Rechtsform der AG abzuschließen.

FRANKFURT AM MAIN wahrte durch den Beherrschungsvertrag zwischen der Frankfurt Holding Wohnungsbau- und Beteiligungsgesellschaft mbH und der Frankfurter Aufbau AG den Einfluss auf diese Gesellschaft.

In KASSEL schloss die KVV Kasseler Verkehrs- und Versorgungs-GmbH mit den zu ihrer Holding gehörenden Aktiengesellschaften Beherrschungsverträge ab. Die Nutzung dieses Instruments zur Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten ist bei KASSEL positiv hervorzuheben. Auch wurden innerhalb der GNH Holding AG Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge abgeschlossen. Die Stadt KASSEL hatte keinen Beherrschungsvertrag mit der GNH Holding AG abgeschlossen. Die Optionen zur Steuerung der GNH durch die Stadt waren somit eingeschränkt.

OFFENBACH AM MAIN war über die SOH Stadtwerke Offenbach Holding GmbH an der EVO Energieversorgung Offenbach AG mit 48,67 Prozent beteiligt. Die Beteiligungsquote war für den Abschluss eines Unternehmensvertrags nicht ausreichend hoch.

WIESBADEN ist – durch die zum Abschluss von Beherrschungsverträgen nicht ausreichende Beteiligungsquote der WVV Wiesbadener Versorgungs- und Verkehrsholding GmbH an der ESWE Versorgungs AG von 50,64 Prozent – in der Steuerung der drei Aktiengesellschaften im Teilkonzern ESWE Versorgungs AG eingeschränkt. Zur Erhöhung ihrer Einflussmöglichkeiten hatte sich WIESBADEN über seine Beteiligung an der WVV Holding am 21. Oktober 2009 am Anteilskauf der Thüga AG beteiligt. Der Anteil der WVV Holding als Kommanditist am Erwerberkonsortium Integra/KOM9 GmbH & Co. KG betrug 13 Prozent. Das Bundeskartellamt stimmte dem Anteilsverkauf am 1. Dezember 2009 zu.

6.9 Beteiligungsbericht

Die Städte haben zur Information der Stadtverordnetenversammlung und der Öffentlichkeit jährlich einen Bericht über ihre Beteiligungen an Unternehmen in einer Rechtsform des Privatrechts vorzulegen (§ 123a Absatz 1 HGO). Im Beteiligungsbericht sind alle Unternehmen aufzuführen, an denen die Stadt mindestens über einen Beteiligungsanteil von 20 Prozent verfügt. Ansicht 82 zeigt, welche Angaben (§ 123a Absätze 2 und 3 HGO) der Beteiligungsbericht der Städte enthielt.

Mindestangaben im Beteiligungsbericht nach § 123a HGO

	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
letzter veröffentlichter Beteiligungsbericht	2007	2007	2005	2008	2007
unmittelbare Beteiligungen mit einer Beteiligungsquote von mindestens 20 %	✓	✓	✓	✓	⦸
Gegenstand des Unternehmens	✓	✓	✓	✓	✓
Beteiligungsverhältnisse	✓	✓	✓	⦸	✓
Besetzung der Organe	✓	✓	✓	✓	✓
Beteiligungen des Unternehmens	✓	✓	✓	⦸	✓
Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks	✓	✓	✓	✓	✓
Grundzüge des Geschäftsverlaufs	✓	✓	✓	✓	✓
Ertragslage	✓	✓	⦸	✓	✓
Kapitalzuführungen und -entnahmen durch Stadt	✓	✓	✓	✓	✓
Auswirkungen auf die Haushaltsstabilität	✓	✓	✓	✓	✓
Kreditaufnahmen	✓	✓	✓	✓	✓
gewährte Sicherheiten der Stadt	✓	✓	⦸	✓	✓
Vorlage Voraussetzungen gemäß § 121 Absatz 1 HGO	✓	✓	✓	✓	✓
Geschäftsführervergütungen	⦸	⦸	⦸	⦸	⦸
Aufsichtsratsvergütungen	✓	✓	○	⦸	✓
Erörterung des Beteiligungsberichts in der Stadtverordnetenversammlung	✓	✓	✓	✓	✓

Mindestangaben im Beteiligungsbericht nach § 123a HGO					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
Unterrichtung der Einwohner über Vorliegen des Beteiligungsberichts	✓	✓	✓	✓	✓

✓=Kriterium erfüllt, ○=Kriterium nicht erfüllt, ⦸ = Kriterium nicht vollständig erfüllt
Quelle: eigene Auswertungen, Stand: 1. Oktober 2009

Ansicht 82: Mindestangaben im Beteiligungsbericht nach § 123a HGO

Mit Ausnahme KASSELS lagen in allen anderen Städten zum Prüfungszeitpunkt Beteiligungsberichte des Jahres 2007 vor. In OFFENBACH AM MAIN wurde als einziger Stadt bereits der des Jahres 2008 erstellt. In KASSEL lag erst der Beteiligungsbericht 2005 vor. Zur Gewährleistung der Aktualität der veröffentlichten Beteiligungsdaten sollte der Beteiligungsbericht mit den Daten des Vorjahres spätestens bis zum Jahresende des Folgejahrs erstellt werden.

Die Veröffentlichung der Geschäftsführervergütungen wurde in allen Städten noch nicht vollständig umgesetzt, da sich Geschäftsführer auf die Schutzvorschrift des § 286 HGB beriefen und einer Veröffentlichung nicht zustimmten. Auch die Aufsichtsratsvergütungen wurden noch nicht in allen Beteiligungsberichten veröffentlicht. Die Veröffentlichung der Vergütungen ist eine von der HGO geforderte Mindestangabe im Beteiligungsbericht. Künftige Verträge mit Geschäftsführungen und Bestellungen von Aufsichtsräten könnten nur bei Vorlage der Einwilligung zur Veröffentlichung der Gehälter vorgenommen werden. Gleiches gilt bei anstehenden Vertragsverlängerungen.

Die Empfehlung der 45. Vergleichenden Prüfung „Betätigung", zur Unterrichtung der Bevölkerung einen jährlichen Beteiligungsbericht zu erstellen, wurde in die HGO aufgenommen und von den Städten umgesetzt.

6.10 Haftungsrisiken

Begrenzung der Haftungsrisiken durch Rechtsform

Über die bereits thematisierten Haftungsrisiken aus der Rechtsformwahl und dem Abschluss von Verlustübernahmeverträgen hinaus können sich weitere Haftungsrisiken aus anderen vertraglichen Verpflichtungen der Stadt, so aus Bürgschaften, Gewährverträgen und Darlehen, sonstigen haftungsbegründenden Verträgen oder Cross-Border-Leasing-Geschäften ergeben.

Bürgschaften und Darlehen

Für die Städte besteht das Risiko, aus den Sicherheitsleistungen in Anspruch genommen zu werden oder bei ausgereichten Darlehen auf eine Rückzahlung verzichten zu müssen. Ansicht 83 zeigt die Haftungsrisiken der Städte zugunsten ihrer Beteiligungen im Jahr 2007 auf.

Haftungsrisiken der Städte im Jahr 2007					
	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
ausgereichte Bürgschaften	88,0 Mio. €	854,8 Mio. €	51,9 Mio. €	162,5 Mio. €	348,1 Mio. €
ausgereichte Darlehen	18,4 Mio. €	131,0 Mio. €	6,7 Mio. €	22,1 Mio. €	61,9 Mio. €
Verpflichtungen aus Gewährverträgen	○	○	75,7 Mio. €	○	○
Summe	106,4 Mio. €	985,8 Mio. €	134,3 Mio. €	184,6 Mio. €	410,0 Mio. €

Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 83: Haftungsrisiken der Städte im Jahr 2007

Die höchsten Haftungsrisiken bestanden in FRANKFURT AM MAIN und in WIESBADEN. Verpflichtungen aus Gewährverträgen wies allein KASSEL aus. WIESBADEN und OFFENBACH

AM MAIN erhoben in allen geprüften Fällen (bei Vorlage eines unterschriebenen Darlehensvertrags) Bürgschaftsrisikobeiträge.

KASSEL verzichtete in zwei Fällen bewusst auf die Erhebung von Bürgschaftsrisikobeiträgen, da bei diesen Gesellschaften die Beitragserhebung zu ansteigenden Jahresfehlbeträgen geführt hätte und diese von der Stadt auszugleichen wären. Bürgschaftsrisikobeiträge wurden von der Stadt FRANKFURT AM MAIN in keinem der geprüften Fälle erhoben. DARMSTADT verzichtete in einem geprüften Fall auf die Erhebung von Bürgschaftsrisikobeiträgen.

Bürgschaftsrisikobeiträge sollten künftig bei allen vergebenen Bürgschaften erhoben werden. Der Verzicht auf die Erhebung sollte bei den Städten auf Basis von Einzelfallentscheidungen, so bei Liquiditätsengpässen bei Beteiligungsgesellschaften, getroffen werden.

6.11 Sonstige haftungsbegründende Verträge

Weitere Haftungsrisiken könnten sich für die Städte aus Patronatserklärungen, Konsortialverträgen oder speziellen Verträgen mit langen Laufzeiten, wie Cross-Border-Leasing-Geschäften ergeben.

Patronatserklärung

Bei einer Patronatserklärung handelt es sich im Gegensatz zur Bürgschaft um ein nicht gesetzlich geregeltes Kreditsicherungsmittel. Sie enthält eine Erklärung der Stadt gegenüber einem Dritten dafür zu sorgen, dass die Beteiligungsgesellschaft ihre Verbindlichkeiten zurückzahlt. Bei einer harten Patronatserklärung verpflichtet sich die Stadt, die Beteiligung mit hierzu ausreichenden finanziellen Mitteln auszustatten. Im Gegensatz zur harten Patronatserklärung handelt es sich bei einer weichen Erklärung lediglich um eine Goodwill-Erklärung, die keine rechtsgeschäftliche Verpflichtung begründet.

Ansicht 84 stellt die Verpflichtungen aus sonstigen haftungsbegründenden Verträgen zum Prüfungszeitpunkt dar.

Sonstige haftungsbegründende Verträge zum Prüfungszeitpunkt

	Darmstadt	Frankfurt	Kassel	Offenbach	Wiesbaden
unbeschränkte harte Patronatserklärungen	○	✓[1]	✓[1]	○	✓[1]
Konsortialverträge	○	○	○	○	○
CBL-Verträge städtischer Beteiligungen	✓	✓	✓	○	○

✓=ja, ○=nein, ⦸ = teilweise
1) Genehmigungen des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport oder des Regierungspräsidiums lagen vor.
Quelle: Angaben der Städte

Ansicht 84: Sonstige haftungsbegründende Verträge zum Prüfungszeitpunkt

Nach den Prüfungserkenntnissen ging OFFENBACH AM MAIN keine Haftungsrisiken aus sonstigen haftungsbegründeten Verträgen ein.

FRANKFURT AM MAIN hatte zwei harte Patronatserklärungen gegenüber Beteiligungen abgegeben. Die Beschlüsse des Magistrats und der Stadtverordnetenversammlung lagen vor. Die Genehmigungen der Patronatserklärungen durch das Hessische Ministerium des Innern und für Sport gemäß § 104 Absatz 2 und 3 der HGO lagen vor. Weiterhin bestanden Beschränkungen der Haftungssumme aus einer möglichen Inanspruchnahme aus den Patronatserklärungen. Insofern wurden die Vorgaben der Gemeindeordnung beachtet.

Durch die Abgabe einer harten Patronatserklärung der Stadt KASSEL zugunsten der Projektentwicklungsgesellschaft Unterneustadt mbH i.L. wurden die gemäß

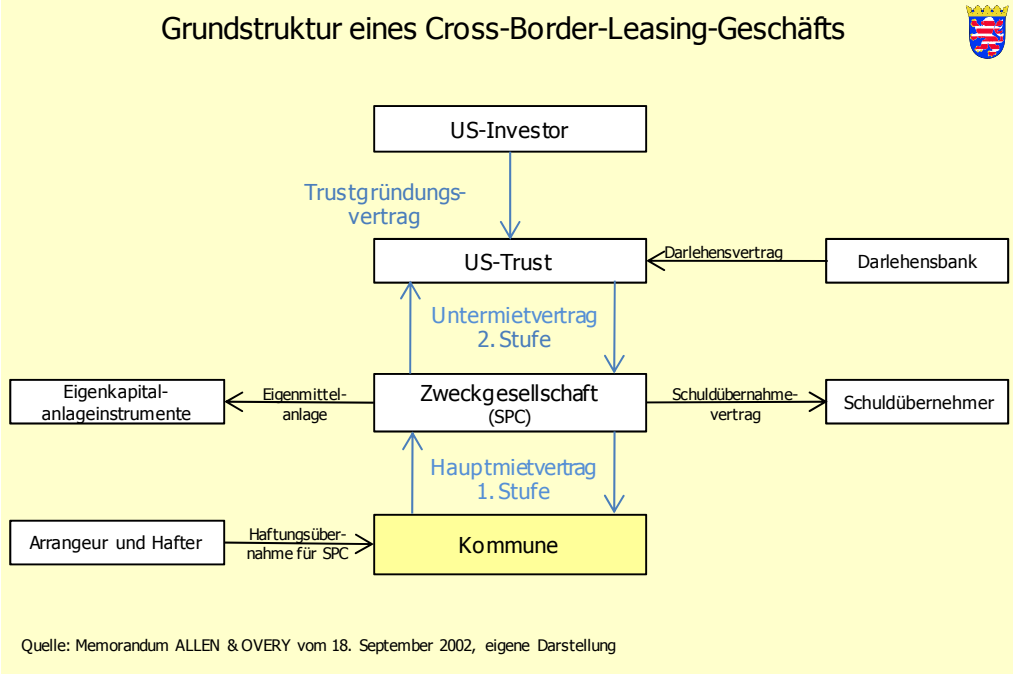
§ 122 Absatz 1 Nr. 2 HGO geforderten Haftungsbegrenzungen aufgehoben. Sämtliche Verpflichtungen der mittlerweile überschuldeten und in Liquidation befindlichen Gesellschaft sind von der Stadt KASSEL zu tragen. Mit der Anzeige der Übernahme sämtlicher Gesellschaftsanteile an der Projektentwicklungsgesellschaft gemäß § 127a HGO[132] zeigte die Stadt KASSEL dem Regierungspräsidium Kassel auch den Eintritt in sämtliche Rechte und Pflichten dieser Gesellschaft an.

Zum Prüfungszeitpunkt bestanden eine harte Patronatserklärung und eine qualifizierte Rangrücktrittserklärung der Stadt WIESBADEN zugunsten der Alten- und Pflegeheim Amöneburg, Kastel und Kostheim gGmbH. Die Genehmigung der Aufsichtsbehörde lag vor.

Cross-Border-Leasing-Geschäfte (CBL)

In den neunziger Jahren schlossen zahlreiche deutsche Städte und deren Gesellschaften Cross-Border-Leasing-Geschäfte (CBL) ab. Bei den CBL-Geschäften handelt es sich um eine Sonderform des Leasings, bei dem ein kommunales Infrastrukturobjekt (Busse, Bahnen, Gebäude oder Leitungsnetze) an einen US-Investor vermietet und gleichzeitig wieder rückgemietet wird. Durch steuerliche Vorteile in den USA wurde bei Abschluss der Transaktion ein Barwertvorteil an den deutschen Vertragspartner weitergereicht. Der Barwertvorteil wurde entweder in der Gesellschaft oder im allgemeinen Haushalt der Kommune sofort vereinnahmt.

Die mögliche Grundstruktur eines CBL-Geschäfts ist in Ansicht 85 dargestellt.



Ansicht 85: Grundstruktur eines Cross-Border-Leasing-Geschäfts

CBL-Geschäfte der Großstädte

Die hessischen Großstädte selbst hatten keine CBL-Geschäfte abgeschlossen. CBL-Geschäfte bestanden bei Beteiligungsgesellschaften der Städte DARMSTADT, FRANKFURT AM MAIN und KASSEL.

Der Stadt DARMSTADT obliegen die Aufgaben des öffentlichen Personennahverkehrs nach dem Gesetz über den öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNVG). Hierbei bediente sie sich der mittelbaren Beteiligungsgesellschaft HEAG mobilo GmbH. Deren Rechtsvorgänger hatte im Jahr 1998 eine US-Cross-Border-Leasingfinanzierung (CBL-Geschäft) über eine unbestimmte Zahl von Straßenbahnwagen abgeschlossen. Der Vertrag sah vor, dass die HEAG mobilo GmbH Stillschweigen und Vertraulichkeit über

[132] Die Anzeigepflicht von Entscheidungen der Gemeinde über die Errichtung, Übernahme, wesentliche Erweiterung oder Gründung einer Gesellschaft war zum Zeitpunkt der Anzeige im Jahr 2002 noch in § 127b HGO geregelt.

das abgeschlossene CBL-Geschäft, dessen inhaltliche Regelungen, Daten und sonstige Angaben einschließlich der entsprechenden Dokumente zu wahren hat.

Die Organe der Stadt DARMSTADT befassten sich selbst nicht mit dem CBL-Geschäft. Sie konnten nicht beurteilen, ob dieser Vertrag Einfluss auf die Sicherstellung ihrer Verpflichtungen nach dem ÖPNVG hat, noch konnten sie beurteilen, ob und wenn ja, in welcher Höhe Risiken für den städtischen Haushalt bestehen. In Unkenntnis dieser Risiken hatte die Stadt dieser Beteiligungsgesellschaft im Jahr 2005 eine Bürgschaft in Höhe von 29,5 Millionen € gewährt. Dieses ist mit einer ordnungsgemäßen Haushaltsführung nicht vereinbar.

FRANKFURT AM MAIN ist mit 60 Prozent und das Land Hessen mit 40 Prozent an der Messe Frankfurt GmbH beteiligt. Diese hatte im Jahr 2000 eine US-Cross-Border-Leasingfinanzierung (CBL-Geschäft) über sechs Messehallen abgeschlossen. Die Hallen wurden im Jahr 2003 auf die Messe Frankfurt Venture GmbH & Co. KG übertragen. Der CBL-Vertrag wurde nach Auskünften der Messe Frankfurt GmbH bisher störungsfrei abgewickelt. Er bedarf auch künftig der aufmerksamen Überwachung.

KASSEL ist über die KVV mittelbar an der KVG Kasseler Verkehrsgesellschaft AG beteiligt. Diese hatte zwei US-Leasingfinanzierungen (CBL) abgeschlossen. Das 1998 abgeschlossene CBL-Geschäft war bislang nicht von der Finanzmarktkrise betroffen, da die Banken und Versicherungen als Vertragspartner nicht in ihrer Bonität herabgestuft wurden. Dagegen wurde bei der in 2002 abgeschlossenen Transaktion die für die Rückführung der letzten Kaufpreisrate an den amerikanischen Investor vorgesehene US-Versicherung (AIG) im Rating herabgestuft. Entgegen vieler anderer bekannt gewordener Verträge war es Aufgabe der AIG, weitere zusätzliche Sicherheiten zu bestellen. Die CBL-Geschäfte wurden nach Auskünften der KVV und KVG bisher störungsfrei abgewickelt. Sie bedürfen auch künftig der aufmerksamen Überwachung.

Die CBL-Geschäfte der Städte FRANKFURT AM MAIN und KASSEL haben bisher zu keinen finanziellen Nachteilen geführt. Grund hierfür ist, dass aus Sicht der Städte vorteilhafte Vertragsregelungen getroffen wurden oder dass die Vertragspartner nicht von der Finanzkrise betroffen sind. In FRANKFURT AM MAIN UND KASSEL waren der Magistrat und die Stadtverordnetenversammlung mit der Angelegenheit befasst und haben entsprechende Gremienbeschlüsse herbeigeführt.

6.12 Prüfungsrechte bei Beteiligungen

In Folge der Umsetzung einer Empfehlung der 45. Vergleichenden Prüfung „Betätigung" sind die Städte seit Anfang 2005 gesetzlich verpflichtet, in ihren Mehrheitsbeteiligungen neben den Rechnungsprüfungsämtern auch der Überörtlichen Prüfung die Rechte nach § 54 HGrG einräumen zu lassen.

Gemäß den Bestimmungen der HGO und des HGrG bestehen für die Städte, die Rechnungsprüfungsämter und die Überörtliche Prüfung Unterrichtungs- und Prüfungsrechte (§ 123 HGO; §§ 53 und 54 HGrG)[133].

[133] § 123 HGO - Unterrichtungs- und Prüfungsrechte

(1) Gehören einer Gemeinde Anteile an einem Unternehmen in dem in § 53 Absatz 1 des Haushaltsgrundsätzegesetzes bezeichneten Umfang, so hat sie

1. die Rechte nach § 53 Absatz 1 des Haushaltsgrundsätzegesetzes auszuüben,

2. darauf hinzuwirken, dass ihr und dem für sie zuständigen überörtlichen Prüfungsorgan die in § 54 des Haushaltsgrundsätzegesetzes vorgesehenen Befugnisse eingeräumt werden.

Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen.

(2) Ist eine Beteiligung einer Gemeinde an einer Gesellschaft keine Mehrheitsbeteiligung im Sinne des § 53 des Haushaltsgrundsätzegesetzes, so soll die Gemeinde darauf hinwirken, dass ihr in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag die Befugnisse nach den §§ 53 und 54 des Haushaltsgrundsätzegesetzes eingeräumt werden. Bei mittelbaren Beteiligungen gilt dies nur, wenn die Beteiligung den vierten Teil der Anteile übersteigt und einer Gesellschaft zusteht, an der die Gemeinde allein oder zusammen mit anderen Gebietskörperschaften mit Mehrheit im Sinne des § 53 des Haushaltsgrundsätzegesetzes beteiligt ist.

Die der Überörtlichen Prüfung nach § 54 HGrG in Verbindung mit § 123 Absatz 1 Nr. 2 HGO zustehenden Prüfungsrechte waren zum Prüfungszeitpunkt in keiner Großstadt vollständig eingeräumt. Die Städte kamen der Einrichtung von Prüfungsrechten für die Überörtliche Prüfung zögerlich nach.

Der Magistrat der Stadt FRANKFURT AM MAIN fasste am 5. September 2008 einen Grundsatzbeschluss zur Umsetzung der Anforderungen gemäß § 123 Absatz 1 Nr. 2 HGO. Demnach werden bei allen relevanten Beteiligungen Prüfungsrechte für die Überörtliche Prüfung und die Rechnungsprüfungsbehörde eingeräumt.

Dabei gelten als Anteil der Gebietskörperschaft auch die Anteile von Unternehmen, bei denen der Gebietskörperschaft die Rechte nach § 53 Absatz 1 HGrG zustehen. Kommentar zu § 123a HGO (Jahresrechnung, Jahresabschluss, Entlastung, Beteiligung an Gesellschaften, Unterrichtungs- und Prüfungsrechte, Beteiligungsbericht, Prüfungswesen), in: Bennemann et al.: Kommunalverfassungsrecht Hessen, Loseblatt-Kommentar, Wiesbaden: Kommunal- und Schulverlag, 1999, Erg.-Lfg. Februar 2007, Seite 1

7. Stichwortverzeichnis

Adressenausfallrisiko 91
allgemeine Deckungsmittel..... 54, 55
Anlagendeckungsgrad.....44
Anlagenintensität 44
Anlagerichtlinien ... 79, 86, 90, 94, 95, 96
Anlagevermögen ... 5, 20, 21, 22, 44, 45
Anschaffungs- oder Herstellungskosten 15, 16, 17, 18, 23, 31, 41
Anschaffungskosten....5, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23, 31, 41, 42, 45
Anschaffungswert-Prinzip..... 10, 20
Ausgliederungsquote 5, 43, 101
Baugesetzbuch
§ 128.....32
Beamtenversorgungsgesetz
§ 107 b 33
Betätigung.....100
Beteiligung ...3, 20, 21, 22, 23, 24, 40, 41, 46, 47, 84, 99, 100, 101, 102, 104, 105, 106, 107, 108, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 119, 120
Beteiligungsbericht 115
Beteiligungsergebnis.....102
Beteiligungsverwaltung 109, 110
Bewertungsverfahren..... 9, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 22, 41, 44, 45, 46
Bilanzanalyse 44, 45
Bilanzierung von Beteiligungen 27
Bilanzposten 5, 9, 12, 44
Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ..97
Bodeneckwert 14
Bodenrichtwert..... 10, 13, 14, 15
Bruttoherstellungskosten.....14
Buchhaltung 27
Buchungsschluss 46
Budget 71
Cash-Pooling-Verfahren 84
Controlling.....110
Cross-Border-Leasing.. 3, 99, 116, 117, 118, 119
Darmstadt 2, 8, 10, 12, 13, 15, 16, 18, 19, 20, 24, 25, 28, 33, 35, 44, 53, 55, 56, 60, 61, 68, 69, 70, 71, 75, 77, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 91, 93, 95, 96, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 117, 118, 119, 127
Derivate 77, 78, 90, 95, 96
derivative Finanzinstrumente ... 85, 86, 93, 95, 96
Doppik.... 3, 5, 6, 8, 9, 13, 28, 30, 46, 57, 62, 64, 71, 74
Eigenkapitalquote 44, 45
Eigenkapital-Spiegelbildmethode 21, 22, 24
Einkommensteuergesetz
§ 6a 33, 34
Einlagensicherungsfonds 91, 92
Ergebnis- und Finanzplanung 71
Ergebnisplan 71
Ergebnisrechnung ...39, 43, 46, 47, 49, 69, 72
Erinnerungswert 23, 24
Eröffnungsbilanz... 5, 6, 9, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 30, 32, 35, 36, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 46, 47, 50
Anlagen 43
Erschließungsbeitrag 28, 31, 32
Ertragswertermittlung 21, 40, 46
Ertragswertermittlung, vereinfachte. 21
Fehlbelegungsabgabe.....32
Finanz- und Liquiditätsplanung.....74
Finanzanlagen 20, 40
Finanzanlagevermögen.. 10, 22, 42, 46
Finanzierungsinstrumente.....83
Finanzmanagement..... 78, 81
Finanzplan.....71
Finanzrechnung 43, 46, 74, 75
Finanzrisiken 78
Finanzstatus 79
Forderungen.....27, 28, 86
Forderungsbestand 87
Forderungsmanagement.....87
Frankfurt am Main ... 2, 8, 10, 12, 14, 15, 18, 19, 20, 24, 25, 28, 29, 31, 32, 33, 35, 41, 44, 45, 46, 50, 51, 53, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 68, 69, 70, 72, 75, 77, 80, 81, 84, 85, 86, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 95, 96, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 116, 117, 118, 119, 120
Geldanlagen 80, 91, 92
GemHVO-Doppik..... 10, 19
§ 21 30
§ 22 ..... 78, 90
§ 24 47
§ 26 86
§ 38 .....12, 28, 30, 35, 36
§ 39 ..... 33, 35, 36, 39

§ 40 ..... 12, 13, 17, 27, 36
§ 41 ..... 20, 21, 33, 34
§ 43 ..... 12, 15, 21, 40
§ 44 27
§ 47 74
§ 49 ..... 10, 29, 30
§ 50 43
§ 58 28
§ 59 23
§ 59 ..... 12, 13, 17, 18, 20, 23
E-VV 2010 zu § 53 24
E-VV 2010 zu Abschnitt 10 24
VV 2008 zu § 38 12
VV 2008 zu § 39 39
VV 2008 zu § 43 ..... 21, 46, 47
VV 2008 zu § 49 21
VV 2008 zu § 59 39
VV 2008 zu § 59 ... 9, 13, 15, 17, 19, 21, 23, 27, 28, 30, 36
Gesamtabschluss 5, 9, 21, 22, 24, 50, 51, 102
Gesamtergebnisrechnung 21
Gesamtfinanzhaushalt 74
Gesamtfinanzrechnung 21
Gesetz über kommunale Abgaben
§ 11 32
Gewerbesteuer 55, 63
Gewinn- und Verlustrechnung .. 21, 42, 99
Gewinnausschüttung 103
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 35, 39
Grundvermögen 10, 13, 42
Haftungsrisiken 116, 117
Handelsgesetzbuch 36
§ 249 ..... 36, 37
§ 271 24
Handelsrecht 5, 51
Haushaltsausgleich 3, 5
Haushaltsgrundsätzegesetz
§ 53 120
§ 54 119
§ 7a 7, 50
Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz 50
Haushaltslage 58
Haushaltssicherungskonzept... 67, 68, 69
Haushaltsstabilität 54, 59
Herstellungskosten 5, 9, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23, 41, 42, 45
HessAFWoG
§ 1 31
§ 12 31
Hessische Bauordnung
§ 44 28
Hessische Gemeindeordnung
§ 105 82
§ 108 ....6, 9, 12, 13, 17, 23, 25, 35, 36, 39, 43, 46
§ 114b 47
§ 114h 71
§ 114o 9, 12
§ 114s 9, 22, 24, 35, 43, 46
§ 115 29
§ 121 100
§ 123 119
§ 123a 115
§ 70 72
§ 92 6
§ 93 86
§ 98 70
Hessische Landkreisordnung
§ 52 23
Hessisches Competence Center 31
Hessisches Sparkassengesetz 23
§ 1 24
§ 16 23
Holdings 107
IDW RS HFA 10 ..... 21, 46
IDW Standard S 1 46
Infrastrukturquote 44, 45
interne Leistungsverrechnung 46
Investitionszuschuss 12, 32, 44
Investmentfonds 89
Jahresabschluss 5, 9, 23, 27, 43, 51, 104
Kassel 2, 8, 12, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 24, 25, 27, 28, 32, 33, 35, 39, 41, 42, 43, 45, 46, 47, 50, 53, 55, 56, 57, 59, 60, 68, 70, 73, 75, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 91, 93, 95, 96, 99, 101, 103, 104, 105, 106, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 116, 117, 118, 119
Kassenkredit 66, 82
Konsortialverträge 117
Liquidität 81, 83, 84
Liquiditätsmanagement 81
Liquiditätsplanung 3, 57, 83, 84
Marktpreis 23, 24
Modellfamilie 75, 76
Nettoverschuldung 80
NKRS-Pilotkommunen 8
normiertes Defizit 57
normiertes Ergebnis 56
normiertes Haushaltsergebnis ... 56, 57, 58
Nutzungsdauer ... 5, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 30, 31, 32, 41, 42
Offenbach am Main.... 2, 3, 8, 12, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 24, 25, 27, 29,

32, 33, 35, 39, 45, 53, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 68, 70, 75, 77, 81, 86, 88, 89, 90, 91, 93, 95, 96, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 116, 117
ordentliches Ergebnis 56, 58
Patronatserklärung 117
Produkte 71, 73
Prüfungsrechte 119
Regierungspräsidium Kassel 8, 14
Ressourcenverbrauch 5, 72
Rückindizierung .. 13, 16, 17, 18, 19, 20
Rücklagen 28, 30, 46
Rückstellungen 34, 36, 38, 39
Altersteilzeit 35, 36
Beihilfe 35, 36
Pensionen 33, 34, 35, 36, 38, 42
Pflichtrückstellungen 39
Rechnungszins 33, 34, 35
Wahlrückstellungen 39
Sachanlagevermögen 13, 17, 42
Schulden 59, 60, 66, 80
Sicherungszusammenhang 94, 97
Sonderposten 10, 23, 24, 26, 28, 30, 31, 32, 39, 41, 44, 46, 50, 75
Sonderregelungen zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz für Gemeinden und Gemeindeverbände in Hessen 6, 8
Sonderrücklage 29, 30
Sparkasse 5, 22, 23, 24, 25, 27, 40, 41, 47, 99, 103
Sparkassen-Zweckverband . 22, 23, 24, 103
Spekulationsgeschäft 3
Spekulationsverbot 78, 94, 95, 97
Spezialfonds 81, 88, 89, 90, 91
Staatliche Doppik 5, 50
Straßen-Infrastrukturvermögen 17, 19, 20, 39, 41
Stuttgarter Verfahren 21
Substanzwertermittlung 21, 47
Teilhaushalt 71, 72, 74
Vereinfachte Durchschnittswertmethode 19
Vereinfachte Ertragswertermittlung . 21
Verlustübernahmen 103
Vermögensrechnung 23, 24, 27, 30, 35, 43, 46, 47
Wertansatz 14, 25
Wertberichtigung 22, 27, 28
Wertberichtigungen 28
Wertindikation 21
Wesentlichkeit 19
Wiesbaden 2, 8, 12, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 24, 25, 28, 29, 30, 32, 33, 34, 35, 39, 41, 42, 44, 46, 50, 53, 56, 57, 59, 60, 61, 68, 70, 71, 73, 75, 81, 83, 84, 85, 86, 91, 92, 93, 95, 97, 99, 101, 103, 104, 105, 107, 108, 109, 110, 111, 114, 115, 116, 118
Zielvereinbarungen 114
Zinsänderungsrisiko 92, 93, 96, 97
Zinsbindungsfristen 92
Zinssatz-Swap 95, 96
Zusatzversorgungskassen 33, 124
Zuschussquote 44, 45

8. Gesetz zur Regelung der überörtlichen Prüfung kommunaler Körperschaften in Hessen (ÜPKKG)[1]

§ 1 Zuständige Behörde [1]Die überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften wird dem Präsidenten des Hessischen Rechnungshofes übertragen. [2]Seine Rechtsstellung und seine Vertretung richten sich nach § 5 Absatz 1 und § 6 Absatz 2 des Gesetzes über den Hessischen Rechnungshof.

§ 2 Personal [1]Die dem Präsidenten zur Wahrnehmung seiner Aufgaben nach § 1 besonders zugeordneten Beamten, Angestellten und Arbeiter sind Bedienstete des Rechnungshofes. [2]Er kann weitere Bedienstete des Rechnungshofes heranziehen, wenn dies erforderlich ist.

§ 3 Inhalt der Prüfungen (1) [1]Die überörtliche Prüfung hat festzustellen, ob die Verwaltung rechtmäßig, sachgerecht und wirtschaftlich geführt wird. [2]Dabei ist grundsätzlich auf vergleichenden Grundlagen zu prüfen, ob insbesondere

1. die Grundsätze der Einnahmebeschaffung (§ 93 HGO) beachtet werden,
2. die personelle Organisation zweckmäßig und die Bewertung der Stellen angemessen ist,
3. bei Investitionen die Grenzen der Leistungsfähigkeit eingehalten, der voraussichtliche Bedarf berücksichtigt sowie die Planung und Ausführung sparsam und wirtschaftlich durchgeführt werden,
4. Einrichtungen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und in Erfüllung ihrer öffentlichen Zweckbestimmung betrieben werden,
5. Kredite und Geldanlagen regelmäßig sich ändernden Marktbedingungen angepasst werden,
6. der Umfang freiwilliger Leistungen der Leistungsfähigkeit entspricht und nicht auf Dauer zur Beeinträchtigung gesetzlicher und vertraglicher Verpflichtungen führt,
7. Aufgaben nicht kostengünstiger in Betrieben anderer Rechtsform erbracht oder durch Dritte erfüllt werden können,
8. die allgemeine Finanzkraft und der Stand der Schulden Anlass für Empfehlungen zur Änderung der künftigen Haushaltswirtschaft geben.

[3]Die Betätigung bei Gesellschaften in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen die nach § 4 zu Prüfenden unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, und die Sondervermögen werden mitgeprüft.[2]

(2) [1]Die Prüfung hat sich auch auf Verfahren zu erstrecken, die bei Einsatz automatischer Datenverarbeitungsanlagen im Finanzwesen angewendet werden. [2]Wenden mehrere der nach § 4 zu Prüfenden dasselbe Verfahren an, genügt eine Prüfung, wenn es von ihnen unverändert übernommen und eingesetzt wird. [3]Wird ein bereits geprüftes Verfahren geändert, ist die Änderung ebenfalls zu prüfen.

§ 4 Gegenstand (1) Überörtlich geprüft werden

1. die kreisfreien Städte,
2. die kreisangehörigen Städte und Gemeinden,
3. die Landkreise,
4. der Landeswohlfahrtsverband Hessen,
5. der Planungsverband Ballungsraum Frankfurt/Rhein-Main,
6. der Zweckverband „Raum Kassel",
7. die Pflichtverbände nach § 6 des Gesetzes zur Stärkung der kommunalen Zusammenarbeit im Ballungsraum Frankfurt/Rhein-Main,
8. die Kommunalen Gebietsrechenzentren,
9. Zweckverbände, Wasser- und Bodenverbände sowie Zusammenschlüsse solcher Verbände, wenn das Volumen im Verwaltungshaushalt im Durchschnitt der letzten drei Jahre den Betrag von dreihunderttausend Euro übersteigt; die anderen Zweckverbände und ihre Zusammenschlüsse können in die überörtliche Prüfung ihrer Verbandsmitglieder einbezogen werden,
10. Versorgungskassen für Beamte kommunaler Körperschaften
11. Zusatzversorgungskassen für Angestellte und Arbeiter kommunaler Körperschaften und
12. Anstalten des öffentlichen Rechts, die durch oder mit Beteiligung kommunaler Körperschaften errichtet worden sind, mit Ausnahme der Sparkassen.

(2) [1]Prüfungsrechte des Hessischen Rechnungshofes nach anderen gesetzlichen Bestimmungen bleiben unberührt. [2]Prüfungen nach § 91 Landeshaushaltsordnung (LHO) können mit der Prüfung nach Absatz 1 verbunden werden.

§ 5 Prüfungsverfahren, Auskunftspflicht (1) [1]Jede der in § 4 Absatz 1 Nr. 1, 3, 4 und 5 aufgeführten kommunalen Körperschaften soll in einem Zeitraum von fünf Jahren mindestens einmal

---

1 Gesetz vom 22. Dezember 1993, GVBl. I S. 708, zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Dezember 2006, GVBl. I, Seite 666 ff.

2 siehe hierzu § 123 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 HGO

überörtlich geprüft werden. [2]Zeit, Art und Umfang der Prüfung bestimmt der Präsident in eigener Verantwortung. [3]Er kann die Prüfung beschränken und Schwerpunkte bilden; dabei sind Erkenntnisse aus den Berichten nach § 6 Absatz 3 zu berücksichtigen. [4]Mit der Wahrnehmung der Prüfungen kann er öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, andere geeignete Dritte oder Bedienstete nach § 2 beauftragen.

(2) [1]Die zu prüfende Stelle hat dem Präsidenten und den beauftragten Prüfern innerhalb einer zu bestimmenden Frist alle erbetenen Auskünfte zu geben, Einsicht in Bücher und Belege, Akten und Schriftstücke zu gewähren, sie auf Verlangen zu übersenden sowie Erhebungen an Ort und Stelle zu dulden. [2]Im Übrigen hat sie den Präsidenten und die beauftragten Prüfer bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben zu unterstützen.

(3) [1]Lässt eine der im § 4 aufgeführten kommunalen Körperschaften Verwaltungsaufgaben mit Unterstützung der automatischen Datenverarbeitung oder in anderer Weise durch Dritte wahrnehmen, können die beauftragten Prüfer dort die erforderlichen Erhebungen anstellen; Absatz 2 gilt entsprechend. [2]Beruht das Rechtsverhältnis auf Vereinbarung, ist dieses Recht in die Vereinbarung aufzunehmen.

(4) Absatz 3 gilt entsprechend, wenn die kommunale Körperschaft sonstigen Stellen Zuwendungen gewährt oder von diesen kommunale Mittel oder kommunale Vermögensgegenstände verwalten lässt.

(5) [1]Die Prüfung soll auf den Ergebnissen der örtlichen Rechnungsprüfung aufbauen. [2]Doppelprüfungen sind zu vermeiden, soweit sie nach Einschätzung der Prüfer nicht erforderlich sind.

§ 6 Prüfungsergebnis (1) [1]Der Präsident teilt der kommunalen Körperschaft die Prüfungsfeststellungen mit und gibt ihr Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen. [2]Er kann auch Schlussbesprechungen durchführen. [3]Das Ergebnis der Prüfung wird in einem Schlussbericht zusammengefasst. [4]Der Bericht ist der geprüften Körperschaft und der Aufsichtsbehörde zu übersenden. [5]Er ist dem Beschlussorgan (Gemeindevertretung, Kreistag usw.) bekannt zu geben; mindestens eine Ausfertigung ist jeder Fraktion auszuhändigen.

(2) Die Aufsichtsbehörden entscheiden bei Verstößen, die sich nach den Prüfungsfeststellungen ergeben, im Rahmen ihrer Befugnisse nach den für die Kommunalaufsicht geltenden Vorschriften.

(3) [1]Der Präsident legt nach Abschluss eines jeden Jahres dem Landtag und der Landesregierung einen zusammenfassenden Bericht über die Feststellungen von allgemeiner Bedeutung bei der überörtlichen kommunalen Prüfung vor. [2]Der Bericht ist gleichzeitig den Vereinigungen der Gemeinden und Gemeindeverbände nach § 147 HGO bekannt zu geben.

§ 7 Unterrichtung und Anhörung Der Hessische Rechnungshof ist vor Erlass von Rechts- und Verwaltungsvorschriften des Landes über die Haushalts-, Kassen- und Rechnungsführung kommunaler Körperschaften zu hören.

§ 8 Kostenpflicht [1]Wird gegen die Pflichten des § 5 Absatz 2 bis 4 verstoßen oder sind die vorgelegten Unterlagen nicht prüfungsfähig und tritt dadurch eine unangemessene Verlängerung der Zeitdauer der überörtlichen Prüfung ein, wird die Prüfung ab einem vom Präsidenten zu bestimmenden Zeitpunkt kostenpflichtig nach dem Zeitaufwand fortgesetzt. [2]Das Hessische Verwaltungskostengesetz (HVwKostG) sowie die Allgemeine Verwaltungskostenordnung (AllgVwKostO) in ihren jeweiligen Fassungen finden entsprechend Anwendung; Prüfer nach § 5 Absatz 1 Satz 4 stehen Beamten des höheren Dienstes gleich.

§ 9 Inkrafttreten Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 1994 in Kraft.

9. Abteilung Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften

Der Präsident des Hessischen Rechnungshofs
• Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften •
Eschollbrücker Straße 27
64295 Darmstadt
Telefax: (0 61 51) 381 255
E-Mail: uepkk@rechnungshof.hessen.de

Bernhard Hilpert
Direktor beim Hessischen Rechnungshof
Abteilungsleiter
Telefon: (0 61 51) 381 250

Dr. Dieter Bolkenius
Forstdirektor
Stellvertretender Abteilungsleiter
Projektleiter
Telefon: (0 61 51) 381 252

Peter Meyer
Regierungsoberrat
Projektleiter
Telefon: (0 61 51) 381 253

Willi Petri
Regierungsdirektor
Projektleiter
Telefon: (0 61 51) 381 256

Martina Geis
Regierungsoberrätin
Projektleiterin
Telefon: (0 61 51) 381 257

Martin Westermann
Regierungsrat
Projektleiter
Telefon: (0 61 51) 381 258

Dr. Hava Erdem
Regierungsrätin
Projektleiterin
Telefon: (0 61 51) 381 259

Isolde Schatz-Görisch
Verwaltungsangestellte
Telefon: (0 61 51) 381 251

Natascha Schmidt
Verwaltungsangestellte
Telefon: (0 61 51) 381 254