



UNIVERSITÄT
LEIPZIG

Doppikeinführung und Anreizwirkung auf kommunale Investition

Elsa Egerer, M.Sc.

KOMKIS Analyse Nr. 4

KOMKIS
ANALYSE

Kompetenzzentrum für kommunale Infrastruktur Sachsen
am Institut für öffentliche Finanzen und Public Management

Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISSN 2511-7432

Erscheinungsjahr 2016

Ansprechperson: Elsa Egerer, wissenschaftliche Mitarbeiterin

T +49 341 9733-628 | F + 49 341 9733-589 | egerer@wifa.uni-leipzig.de

Inhalt

Verzeichnis der Abbildungen und Tabellen.....	2
Kurzzusammenfassung.....	3
1 Einleitung.....	4
2 Investitionsanreize und Adressaten der kommunalen Rechnungslegung.....	4
Exkurs: Verschiedene Zielgruppen kommunaler Bilanzgestaltung	5
3 Die Effekte der Doppikumstellung über den Wirkungskanal Haushaltsausgleich	7
3.1 Beispiele zur Haushaltsbelastung verschiedener Finanzierungsformen.....	9
a) Finanzierung aus dem Vermögensbestand	9
b) Fremdfinanzierung	10
c) Mietmodell / Echtes Leasing	11
3.2 Diskussion der Beispiele	11
4 Die Rahmenbedingungen in Sachsen	13
4.1 Untersuchungsgegenstand der empirischen Analyse	13
4.2 Untersuchung einer potenziellen Haushaltsmehrbelastung für sächsische Kommunen	14
4.3 Die Situation der sächsischen Kommunen im Ländervergleich	17
5 Fazit	18
Literaturverzeichnis.....	20

Verzeichnis der Abbildungen und Tabellen

- Abb. 1: Doppische Haushaltseffekte einer hohen Vermögensersterbewertung im Zeitverlauf
- Abb. 2: Adressaten der kommunalen Rechnungslegung
- Abb. 3: Haushaltsbelastung im Rahmen von Kameralistik und Doppik im Zeitverlauf bei Finanzierung aus vorhandenen Mitteln
- Abb. 4: Haushaltsbelastung im Rahmen von Kameralistik und Doppik im Zeitverlauf bei Fremdfinanzierung
- Abb. 5: Haushaltsbelastung im Rahmen von Kameralistik und Doppik im Zeitverlauf, Mietmodell
- Abb. 6: Vereinfachter Vergleich der Haushaltsbelastungen, Doppik vs. Kameralistik
- Abb. 7: Ergebnisse der empirischen Untersuchung hinsichtlich einer Haushaltsmehrbelastung, Abschreibungs- und Tilgungsdaten für Kommunen in Sachsen
- Abb. 8: Kommunale Verschuldung pro Einwohner im Ländervergleich im Jahr 2014
- Abb. 9: Sachinvestitionen der Kommunen nach Ländern in Prozent der bereinigten Ausgaben seit 2001
- Tab. 1: Übersicht Datengrundlage, Abschreibungen und Tilgungen der sächsischen Kommunen

Kurzzusammenfassung

Die vorliegende KIS Analyse untersucht die These: „Die Doppik erschwert den Haushaltsausgleich und senkt damit die kommunalen Investitionen“. Diese kann auf der Grundlage folgender Ausführungen nicht pauschal bestätigt werden.

In Kapitel 2 wird die These zunächst in einen breiteren Kontext gestellt und festgestellt, dass der Haushaltsausgleich nicht der alleinige Wirkungsmechanismus ist, über welchen die Doppik Einfluss auf kommunale Investitionen nimmt. Hierbei wird insbesondere auf die Adressatenvielfalt der kommunalen Rechnungslegung und spezifische öffentliche Haushaltsziele eingegangen. Die Argumentation gründet auf einen Exkurs zu den Möglichkeiten kommunaler Bilanzpolitik im Rahmen der Vermögensbewertung bei Erstellung der Eröffnungsbilanz.

In Kapitel 3 werden verschiedene Finanzierungsformen der Infrastrukturbeschaffung im kameralen und doppelischen Haushalt miteinander verglichen. Es zeigt sich, dass gleiche Sachverhalte in den jeweiligen Systemen unterschiedliche Haushaltsbelastungen zur Folge haben. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn im Rahmen einer Fremdfinanzierung Tilgungs- und Nutzungsdauer auseinanderfallen, oder es sich um eine Finanzierung aus vorhandenen Barwerten handelt. Bei einer umfassenden zeitlichen Betrachtung gleichen sich die Unterschiede jedoch zumeist aus.

Schließlich wird das Problem aus Sicht der Ausgangsbedingungen der sächsischen Kommunen betrachtet. Unter der Annahme aussagekräftiger Daten zeigt sich, dass die im Rahmen der Doppik haushaltswirksamen Abschreibungsbelastungen die nicht mehr haushaltsrelevanten Tilgungszahlungen für die Mehrzahl der Kommunen überschreiten. Für die sächsischen Kommunen, die im Landesvergleich gering verschuldet sind, lässt sich somit durchaus eine Erschwerung des Haushaltsausgleichs begründen, sofern dieser doppisch zu erbringen ist. Derzeit gelten in Sachsen jedoch Übergangsregelungen, sodass der Haushalt noch nicht zwingend doppisch auszugleichen ist.

1 Einleitung

Die Einführung doppischer Rechnungslegungsstandards in der öffentlichen Verwaltung bleibt weiterhin Gegenstand der Diskussion. Dabei wird der Mehrwert eines doppischen Systems zumeist einheitlich anerkannt.¹ Der Fokus auf den Ressourcenverbrauch erhöht die Transparenz und bietet somit eine bessere Entscheidungsgrundlage². Formal ist die Umsetzung auf kommunaler Ebene bundesweit bereits seit einigen Jahren Pflicht. Vor dem Hintergrund der Debatte um European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) steigt zudem auch auf Bundes- und Länderebene der Druck, sich in Richtung Ressourcenverbrauchskonzept zu bewegen³. Gleichwohl ist der Umsetzungsprozess auch auf Ebene der Kommunen noch nicht abgeschlossen. Bereits seit 2013 sind die Kommunen in Sachsen verpflichtet, doppisch zu buchen. Der Umstellungsaufwand bereitet jedoch, insbesondere kleinen Kommunen, nach wie vor größere Probleme⁴. Aber auch auf der Ebene der größeren Städte kommt es immer wieder zu großen, nachträglichen Korrekturen aufgrund der Umstellung. Zum Ende des laufenden Jahres tritt darüber hinaus die Verpflichtung zur Aufstellung einer Konzernbilanz in Kraft, die weitere Anstrengungen der Kommunen bedeutet.

Zu differenzieren ist jedoch zwischen der (ergänzenden) Einführung der Doppik als rein informative Darstellung oder als bindendes Entscheidungskriterium. So buchen die Kommunen zumeist zwar bereits doppisch, hinsichtlich des Haushaltsausgleichs werden aber häufig noch Erleichterungen, die weitestgehend den kameralen Anforderungen entsprechen, gewährt.⁵ Auch die neuen Steuerungsmöglichkeiten auf der Grundlage doppischer Kennzahlen müssen in der Praxis erst erprobt werden⁶. Welche Effekte das neue buchhalterische System für die kommunale Praxis hat, wird sich somit erst in den nächsten Jahren zeigen.

Aus der Sicht des vorherrschenden Investitionsstaus ist insbesondere die Wirkung auf die kommunalen Infrastrukturausgaben von Interesse. In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass sich die Doppikumstellung negativ auf das kommunale Investitionsverhalten auswirke. Das neue Erfordernis Abschreibungen zu erwirtschaften, so das Argument, erschwere grundsätzlich den Haushaltsausgleich.⁷ Diese These soll im Folgenden hinterfragt und eine Argumentationsgrundlage hinsichtlich des postulierten Kausalzusammenhangs zwischen Doppikeinführung und Investitionsentwicklung geschaffen werden. Dabei werden die notwendigen Annahmen, die der Argumentation zugrunde liegen, beleuchtet. Die vorliegende Analyse stellt dazu die Effekte verschiedener Finanzierungsvarianten auf den Haushaltsausgleich in den jeweiligen Systemen dar. Schließlich wird das Problem empirisch aus Sicht der Ausgangsbedingungen der sächsischen Kommunen betrachtet.

2 Investitionsanreize und Adressaten der kommunalen Rechnungslegung

Bevor im nachfolgenden Kapitel spezifischer auf die Effekte der Doppik über den Wirkungsmechanismus des Haushaltsausgleichs in Bezug auf verschiedene Finanzierungsvarianten eingegangen wird, soll

¹ Vgl. Fullada und Wöste 2008; Bertelsmann Stiftung 2008, Burth und Hilgers 2014.

² Vgl. Schramm, SSG 2016.

³ Vgl. Wüstemann und Conrath-Hargreaves 2015.

⁴ Vgl. Behörden Spiegel 2015; Weiß 2014.

⁵ § 72 (4) SächsGemO.

⁶ Vgl. SSG 2013.

⁷ Bei Befragungen gaben 60 Prozent der befragten Kommunen in Sachsen-Anhalt und über 75 Prozent der befragten Kommunen in NRW an, dass der Haushaltsausgleich durch die Doppikeinführung erschwert würde (Vgl. Steria Mummert Consulting 2006; Weiß 2014).

der Zusammenhang zwischen Investitionsanreizen und Doppikeinführung zunächst in einen breiteren Kontext gestellt werden.

Die Frage der Auswirkung der Doppikeinführung auf das kommunale Investitionsverhalten ist vielschichtig. Das Ressourcenverbrauchsprinzip erhöht die Transparenz hinsichtlich der Vermögens- und Investitionslage der Kommunen. Auf der einen Seite wird somit die Abnutzung von Infrastrukturwerten offenbar, woraus sich ein stärkeres Bewusstsein für die Notwendigkeit von Neuinvestitionen und Erhaltungsmaßnahmen ableiten lässt.⁸ Ein anderer Wirkungsmechanismus legt jedoch einen möglichen negativen Zusammenhang zwischen mehr Transparenz und Investitionsvolumen nahe. So wird in der Tendenz erwartet, dass die Einführung der Doppik zu einer schlechteren externen Bewertung der Vermögenslage einer Kommune führen könne.⁹ Auf dieser Grundlage könnte sich der Zugang zu günstigen Finanzierungskonditionen verschlechtern.

Im Gegensatz zur privatwirtschaftlichen Rechnungslegung berichtet die Kommune gegenüber einer vielfältigeren Stakeholderstruktur¹⁰. Ein Blick auf die im Rahmen der Doppik entstandenen bilanziellen Gestaltungsmöglichkeiten veranschaulicht diese Adressatenvielfalt des kommunalen Haushalts. Im Rahmen eingeräumter Wahlmöglichkeiten bei der Vermögensbewertung können sich für die Kommune dabei neue Zielkonflikte ergeben.

Exkurs: Verschiedene Zielgruppen kommunaler Bilanzgestaltung

Während der ausgaben- und einnahmenorientierten Sichtweise der Kameralistik ein durch entsprechende Belege bezifferter Zahlungsvorgang zugrunde lag, ist der ressourcenbezogene Blickwinkel im Rahmen der doppelischen Haushaltsführung auf Schätzungen zur Wertigkeit von Vermögensgütern angewiesen. Dies macht die Verwendung abstrakter Konzepte zur Wertbestimmung erforderlich, zum einen hinsichtlich der Aktivierung eines Vermögenswertes, sowie auf der anderen Seite zur Berücksichtigung des Wertverlustes im Zeitverlauf. Hinsichtlich der Aktivierung von Vermögenswerten ergeben sich entsprechende Spielräume. Je nach Adressat lassen sich jedoch unterschiedliche Zielsetzungen einer kommunalen Bilanzgestaltung begründen (Vgl. Abb. 2).

Die Höhe der turnusmäßigen Abschreibungen hat auf Grundlage der Doppik einen fortlaufenden Effekt auf den Haushalt. Die Abschreibungen belasten das Ergebnis und müssen entsprechend „erwirtschaftet“ werden, um einen ausgeglichenen Haushalt herbeizuführen. Bei der Erstbewertung im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz würde sich somit zwar auf Grundlage einer hohen Vermögensbewertung zunächst ein positiver Effekt auf die Höhe des Eigenkapitals ergeben, im Rahmen der Folgejahre ergeben sich jedoch entsprechend höhere Belastungen aufgrund der Abschreibungen, wie in Abbildung 1 dargestellt.¹¹

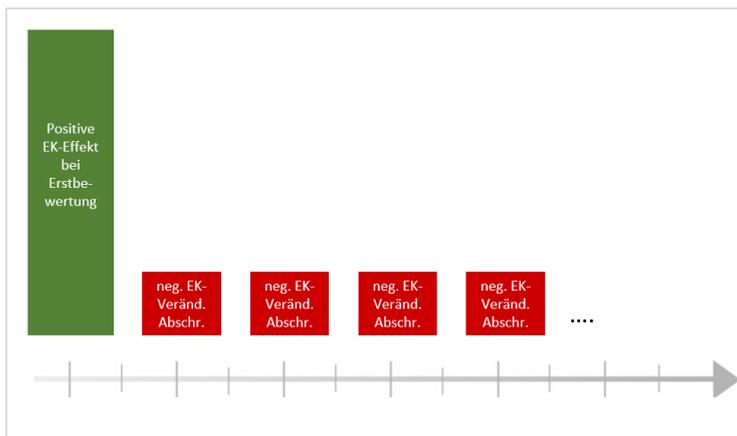
⁸ Vgl. Schramm, SSG 2016.

⁹ Vgl. PWC 2006.

¹⁰ Vgl. Birkner 2016; Mohl und Schlüter 2016,.

¹¹ Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf die Erstbewertung bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz unter der Annahme, dass eine Bewertung zu Anschaffungskosten nicht möglich ist und auf alternative Bewertungsansätze ausgewichen werden muss.

Abb. 1: Doppische Haushaltseffekte einer hohen Vermögenserstbewertung im Zeitverlauf



Quelle: Eigene Darstellung.

Die Kommune muss den Haushalt fortwährend ausgleichen. Dabei kann sie weniger flexibel agieren als die Privatwirtschaft, da aus Sicht des Haushaltsergebnisses nicht die Höhe des Eigenkapitals von Bedeutung ist, sondern als alleiniges Kriterium die Veränderung im Zeitverlauf. Relevant ist somit nicht der Vermögensbestand, sondern nur die Vermögensentwicklung als Flussvariable. Hier wirkt sich der fortlaufende Abschreibungsaufwand haushaltsbelastend aus.

Aus diesem Gesichtspunkt besteht für die Kommunen aus der langfristigen Perspektive ein Anreiz, bei der Erstbewertung einen Ansatz zu wählen, der zu einer niedrigen Bewertung des kommunalen Vermögens und in der Folge geringeren Abschreibungsbeträgen führt¹², sofern Wahlfreiheit bei der Bewertung besteht und die Aktivierung zu Anschaffungskosten nicht möglich ist.

Die empirischen Untersuchungen von LOPATTA und STEIN zur Erstbewertung kommunalen Vermögens zeigen in der Praxis jedoch eine Tendenz zur Überbewertung von Vermögensgütern. Sie weisen darauf hin, dass gerade Gemeinden, die einem Sicherungskonzept unterliegen, in der Tendenz kommunales Vermögen eher höher oder neutral bewerten. Die Beratung durch externe Anbieter wirkt sich hier in der Tendenz erhöhend auf das Bilanzvolumen aus. Dies deutet darauf hin, dass zukünftige Abschreibungen nicht alleiniger Fokus der kommunalen Bilanzpolitik zu sein scheinen. Neben den "technischen" Haushaltsrichtlinien lassen sich, LOPATTA und STEIN folgend, verschiedenste Anreize begründen, den Vermögenswert möglichst hoch auszuweisen.

Die Kreditwürdigkeit der Kommune kann von externen Kreditgebern u. a. auf Basis der vorhandenen Sicherheiten bewertet werden. Unter der Annahme, dass der Risikoaufschlag negativ mit dem Wert der vorhandenen Sicherheiten korreliert, scheint ein hoher Vermögensausweis im Interesse der Kommune, um die Zinsbelastung zu senken. Ein weiterer Aspekt, der bei einer vorausschauenden Bilanzpolitik zu berücksichtigen wäre, ist die Option des Verkaufs kommunaler Vermögensgüter. Im Gegensatz zur Kameralistik hat der Verkauf eines Vermögensgutes grundsätzlich keinen Effekt auf den Haushaltsausgleich. Dies ist jedoch nur zutreffend, insofern Vermögensgüter zum Buchwert verkauft werden. Eine Differenz zwischen Verkaufs- und Buchwert wirkt sich hingegen im Rahmen der Doppik ergebniswirksam aus. Zum einen besteht für die Kommune also ein Anreiz den Wert gering auszuweisen, um eine möglichst große Differenz zwischen Verkaufspreis und Buchwert zu erreichen. Auf der anderen Seite muss aber berücksichtigt werden, dass der Buchwert möglicherweise einen Einfluss auf die Zahlungsbereitschaft des potenziellen Käufers hat. In diesem Sinne besteht ein Anreiz den Vermögenswert tendenziell höher zu bewerten.

Hinsichtlich des Adressaten „Kommunalaufsicht“ scheint es eindeutig im Interesse der Kommune, den Haushalt fortwährend auszugleichen, da Haushaltskonsolidierungsmaßnahmen eine Einschränkung

¹² Vgl. Mühlenkamp und Glöckner 2010; Lopatta und Stein 2014; Innenministerium NRW 2006.

Abb. 2: Adressaten der komm. Rechnungslegung



Quelle: Eigene Darstellung.

der kommunalen Entscheidungsfreiheit bedeuten. In diesem Sinne scheint die Vermeidung einer wiederkehrenden Haushaltsbelastung zentraler als der Ausweis eines hohen Vermögenswertes im Rahmen der Erstbewertung (vgl. Abb. 1).

Vor dem Hintergrund potenzieller Transferzahlungen, lässt sich gegenüber Bund und Ländern hingegen neben dem Ziel des Haushaltsausgleichs auch ein möglicher Anreiz zum Ausweis einer höheren Haushaltsbelastung begründen.

Auch aus Sicht der Wählerstimmenmaximierung ergibt sich keine eindeutige Zielstellung hinsichtlich der Vermögensbewertung.

Es bleibt fraglich, inwiefern Gestaltungsspielräume bei der Vermögensbewertung in der kommunalen Praxis tatsächlich erfasst und im politischen Kontext genutzt werden (können). Der vorgenommene Exkurs hinsichtlich der Vermögensbewertung verfolgt hier vordergründig das Ziel, die komplexere Adressatenfrage der kommunalen Rechnungslegung zu verdeutlichen. So ist das fortlaufende Haushaltsergebnis nicht von alleinigem Interesse für die kommunale Berichterstattung. Damit wirkt auch die Doppik nicht nur über das Haushaltsergebnis auf das kommunale Investitionsverhalten.

Von einer einfachen Schlussfolgerung von der auszuweisenden Haushaltsbelastung auf das Investitionsverhalten der Kommunen soll daher Abstand genommen werden. Vor dem Hintergrund dieser allgemeinen Einschränkung wird im Folgenden nun der Frage nachgegangen, *ob* die Doppikeinführung tatsächlich zu einer Mehrbelastung im Haushalt führt. Induktiv kann auch diese Frage nicht befriedigend beantwortet werden, da sich verschiedene Wirkungsmechanismen ergeben, die eine situative Einzelfallbetrachtung erforderlich machen. Der nachfolgende Abschnitt greift den Wirkungsmechanismus über die unterschiedliche Behandlung von Wertverlust und Tilgungszahlung im Rahmen verschiedener Finanzierungsmodelle auf.

Unabhängig vom Haushaltsausgleich bleibt zudem das Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit wichtiges Kriterium für die Beurteilung der Investitionsfähigkeit einer Kommune.¹³

3 Die Effekte der Doppikumstellung über den Wirkungskanal Haushaltsausgleich

Ein Kernstück der Umstellung von der Kameralistik auf die doppelte Buchhaltung stellt die Umdefinition des Haushaltssaldos dar.¹⁴ Während die klassische Interpretation, der Kameralistik folgend, auf den Unterschied zwischen Einnahmen und Ausgaben abstellt (§ 7 SächsKomHVO 2002), ermittelt die doppelte Buchhaltung über Erträge und Aufwände Veränderungen im Eigenkapital. Erstere stellt ein zahlungsflussbezogenes Kriterium – ähnlich dem kaufmännischen Cashflow – dar. Beim Eigenkapital handelt es sich hingegen um eine Größe, die neben Geldvermögen auch nichtmonetäre Ressourcen

¹³ Vgl. Jänchen 2015.

¹⁴ In der Praxis folgt aus der Umstellung des Buchungssystems jedoch nicht zwangsläufig eine entsprechende Anpassung des Haushaltsausgleichs. Die folgenden Ausführungen beruhen auf der Annahme, dass der Haushaltsausgleich tatsächlich doppelt erfolgt.

miteinbezieht. Folglich wird die doppische Betrachtung auch als Ressourcenverbrauchskonzept umschrieben. Dies ist jedoch eine einseitige Interpretation, da neben dem Verbrauch auch die Anschaffung und Erstellung von Vermögenswerten in der Bilanz abzubilden ist.

Die Kameralistik als einfache Liquiditätsrechnung zu beschreiben, greift ebenfalls zu kurz. So wird der Haushalt im kameralen System in Verwaltungshaushalt, Vermögenshaushalt sowie Rücklagen untergliedert, die über ein länderspezifisch komplexes Regelwerk aufeinander einwirken. Hierbei gilt der Haushalt in der weiten (maßgeblichen) Interpretation als ausgeglichen, wenn die Zuführungen vom Verwaltungs- an den Vermögenshaushalt mindestens der Höhe der planmäßigen Tilgungsleistungen entsprechen.¹⁵ Die frühere Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung vermerkt: „Diese [Pflicht]zuführung muss mindestens so hoch sein, dass damit die Kreditbeschaffungskosten, die Belastungen aus im Vermögenshaushalt veranschlagten kreditähnlichen Rechtsgeschäften und die ordentliche Tilgung von Krediten gedeckt werden können“ (§ 22 SächsKomHVO 2002). Grundsätzlich umfassen die Vorschriften zum Haushaltsausgleich folglich neben dem Verwaltungshaushalt auch den Vermögenshaushalt. Wird im Folgenden auf den kameralen Haushaltsausgleich Bezug genommen, so ist jedoch die in der Literatur vorherrschende Interpretation des ausgeglichenen Verwaltungshaushalts (inklusive Pflichtzuführungen, exklusive Zuführungen aus dem Vermögenshaushalt) gemeint.

Im Rahmen der Doppik bezieht sich der Haushaltsausgleich auf den *Ergebnishaushalt*. Dieser ist in Sachsen „in ordentlichen Erträgen und ordentlichen Aufwendungen unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen und Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses aus Vorjahren auszugleichen“ (§ 72 (3) SächsGemO). Erträge und Aufwände beinhalten, wie bereits erläutert, hierbei in Abgrenzung zu Ein- und Auszahlungen auch nicht zahlungswirksame Vorgänge. In Sachsen dürfen außerordentliche Erträge nicht mit ordentlichen Aufwänden verrechnet werden.¹⁶ In einigen Bundesländern erfordert der Haushaltsausgleich zudem, dass im Rahmen des Finanzhaushalts der Saldo zwischen ordentlichen Ein- und Auszahlungen ausreicht, um die planmäßigen Tilgung zu decken.¹⁷ Dies entspricht einer Integration der kameralen Anforderung an den Haushaltsausgleich in das doppische System.¹⁸ Die folgende Analyse beschränkt sich auf die sächsische Perspektive und nimmt dabei an, dass § 72 (3) SächsGemO 2014 maßgeblich ist. Tatsächlich ist Absatz 3 derzeit jedoch nicht bindend, da das beschriebene Erfordernis im folgenden Absatz 4 eingeschränkt wird.¹⁹

¹⁵ Vgl. Schwarting 2006.

¹⁶ Dies verhindert beispielsweise die Möglichkeit, Haushaltslöcher durch Vermögensverkäufe zu stopfen.

¹⁷ Vgl. z. B. § 18 (1) 2 RP GemO.

¹⁸ Damit ist hier, unabhängig von der Haushaltssituation, die Möglichkeit einer Erleichterung des Haushaltsausgleichs durch die Doppikumstellung im Grundsatz ausgeschlossen, da die kameralen Erfordernis um den doppischen Haushaltsausgleich *erweitert* (und nicht ersetzt) wird.

¹⁹ Ein Haushaltsstrukturkonzept ist demnach erst dann aufzustellen, sofern die ordentlichen Tilgungen nicht gedeckt sind § 72 (4) SächsGemO 2014. Dies entspricht dem kameralen Erfordernis, die Pflichtzuführungen zu decken. Somit bleibt der kameraler Ausgleich das faktisch relevante Kriterium. Absatz 4 gilt derzeit bis Ende 2016 (SächsGVBl, 18.10.2016). Laut Auskunft der Kommunalaufsicht scheint eine einjährige Verlängerung der Erleichterungsregelung jedoch wahrscheinlich. Des Weiteren wird derzeit darüber beraten, ob der Haushaltsausgleich auch darüber hinaus vereinfacht wird, indem Abschreibungen für in vorangegangenen Jahren durchgeführte Investitionen nicht haushaltsbelastend zu berücksichtigen sind. Diese Regelung wird in dem hier vorliegenden Text jedoch nicht betrachtet.

Aufgrund der beschriebenen Einschränkungen entfernt sich das regulatorisch relevante Haushaltsergebnis demnach vom doppischen Buchergebnis, welches alle Abschreibungsbelastungen beinhaltet.

3.1 Beispiele zur Haushaltsbelastung verschiedener Finanzierungsformen

Die kamerale Haushaltsrechnung bildet Investitionsvorgänge nicht finanzierungsneutral ab. Ein Blick auf unterschiedliche Finanzierungsarten öffentlicher Infrastruktur eignet sich daher, um die wichtigsten Unterschiede zwischen Kameralistik und Doppik herauszuarbeiten. Im Folgenden wird zunächst zwischen den zwei klassischen Finanzierungsarten - aus dem eigenen Vermögensbestand (Kassenmitteln) und Fremdmitteln - unterschieden. Des Weiteren wird dargestellt, wie die komplette Auslagerung einer Infrastrukturmaßnahme abzubilden ist. Dabei werden die Auswirkungen der Investition auf den Haushalt im jeweiligen System dargestellt. Außerdem wird abgebildet, wie die Investition buchhalterisch im Vermögens- und Verwaltungshaushalt der Kameralistik auf der einen Seite und in der doppelten Bilanz auf der anderen Seite berücksichtigt wird.

Exemplarisch soll der Erwerb eines Vermögensgegenstands beschrieben werden. Folgende Annahmen werden vereinfachend zugrunde gelegt:

- Anschaffungskosten: 1 Mio. Euro
- Finanzierung über Kapitalmarkt mit einem Kredit über 10 Jahre Laufzeit, wobei sich die Zinskosten auf insgesamt 200 000 Euro belaufen²⁰
- Lineare Abschreibung über 10 Jahre

a) Finanzierung aus dem Vermögensbestand

In der häufig verwendeten Umschreibung „Finanzierung aus eigenen Mitteln“ zeigt sich die zahlungsorientierte Perspektive der Kameralistik. Im Ergebnishaushalt der Doppik reduziert eine Finanzierung aus eigenen Vermögenstiteln (z. B. Kassenbestand) jedoch *nicht* das Eigenkapital. Im Folgenden soll daher die neutralere Formulierung „Finanzierung aus dem Vermögensbestand“ verwendet werden. Konkret wird im Folgenden die Finanzierung aus vorhandenen Kassenmitteln erläutert.

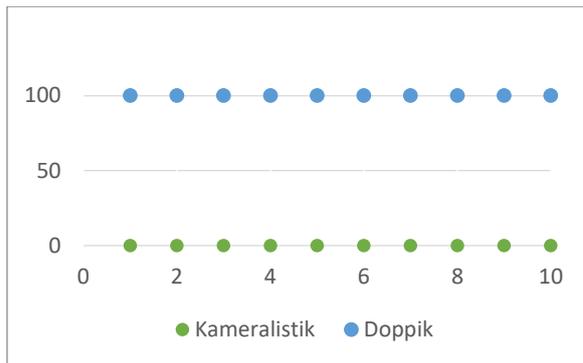
Im Rahmen der Kameralistik sind Ausgaben für Investitionen dem Vermögenshaushalt zuzuordnen. Fortlaufende Belastungen des Verwaltungshaushalts entstehen bei der Finanzierung über den Kassenbestand nicht.²¹ Folglich ist auch der Haushaltsausgleich im engeren Sinne nicht von der Investition berührt.

Im Rahmen der Doppik wird im Zeitpunkt des Erwerbs bilanziell ein Aktivtausch beschrieben. Da sich somit nur die Vermögensstruktur, nicht jedoch die Vermögenshöhe ändert, ist dieser nicht ergebniswirksam und führt dementsprechend zu keiner Haushaltsbelastung. Da die Immobilie über 10 Jahre linear abgeschrieben wird, muss in den Jahren t_1 - t_{10} jedoch jeweils ein Wertverlust von 100 000 Euro ergebniswirksam berücksichtigt werden, der die Vermögenshöhe mindert. Das heißt, der Haushaltsausgleich wird jährlich mit jeweils 100 000 Euro belastet.

²⁰ Aus Gründen der Vereinfachung werden Zinseffekte aufgrund verschiedener Zahlungsvarianten, sowie Änderungen im Preisniveau nicht berücksichtigt.

²¹ Betrachtung ab t_0 . Vgl. Erläuterungen unter 3.2.

Abb. 3: Haushaltsbelastung im Rahmen von Kameralistik und Doppik im Zeitverlauf bei Finanzierung aus vorhandenen Mitteln²²



Buchung Kameralistik			
Vermögenshaushalt t_0			
		Ausgaben bzw. Reduktion Rücklage	1 Mio.
Buchung Doppik			
Bilanzveränderung t_0			
Immobilien	+1 Mio.		
Kasse	-1 Mio.		
Bilanzveränderung t_n			
Immobilien	-100 T	EK (Abschr.)	-100 T

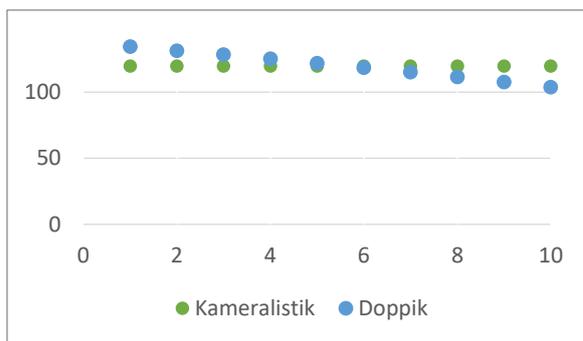
Quelle: Eigene Darstellung.

b) Fremdfinanzierung

Im Rahmen der Kameralistik gleichen sich die Auszahlungen für die Investition und die Kreditaufnahme als Zu- und Abgänge in t_0 im Vermögenshaushalt aus. In den Folgejahren belasten die Fremdkapitalzinsen sowie die Tilgungsraten (über die Pflichtzuführungen) den Verwaltungshaushalt. Es wird eine Annuitätenzahlung²³ unterstellt. Somit werden die laufenden Ausgaben und damit der Haushalt jährlich mit 120 000 Euro belastet.

Im Rahmen der Doppik entsteht im Zeitpunkt des Erwerbs ebenfalls keine Haushaltsbelastung. Es kommt zu einer Bilanzverlängerung, da die erworbene Immobilie als Vermögenswert aktiviert und gleichzeitig die eingegangenen Rückzahlungsverpflichtungen als Verbindlichkeit passiviert werden. In den Folgejahren wird der Haushalt durch die ergebniswirksamen Abschreibungen sowie den Zinsaufwand belastet. Die Tilgung des Kredits ist hingegen nicht ergebniswirksam und führt lediglich zu einer Bilanzverkürzung. Diese muss im Rahmen der Doppik in den ergebnisneutralen Tilgungs- und den ergebniswirksamen Zinsanteil aufgebrochen werden. Hieraus ergibt sich zunächst eine höhere Haushaltsbelastung, da der Zinsanteil im Zeitverlauf sinkt, bzw. der Tilgungsanteil steigt.

Abb. 4: Haushaltsbelastung im Rahmen von Kameralistik und Doppik im Zeitverlauf bei Fremdfinanzierung



Buchung Kameralistik			
Vermögenshaushalt t_0			
Einnahmen	1 Mio (Kreditaufn.)	Ausgaben	1 Mio (Immobilienkauf)
Verwaltungshaushalt t_n			
Einnahmen		Ausgaben	Zinsaufwand und Pflichtzuführungen i. H. v. 120 000 €
Buchung Doppik			
Bilanzveränderung t_0			
Immobilien	+1Mio	VBK	+1Mio
Kasse	-1 Mio		
Bilanzveränderung t_n			
Immobilien	-100 T	VBK	-100 T
Kasse	∅ -120 T	EK (Abschr.)	-100 T
		EK (Zinsaufw..)	∅ -20 T

Quelle: Eigene Darstellung.

²² Die Betrachtung beschränkt sich auf den Zeitraum ab dem Vermögenserwerb. Im Vorhinein müssen jedoch aus dem Verwaltungshaushalt Mittel an den Vermögenshaushalt zugeflossen sein, um die Investitionen zu tätigen. Es handelt sich dabei jedoch nicht notwendigerweise um für den Haushaltsausgleich relevante Pflichtzuführungen.

²³ Darlehen mit konstanten Rückzahlungsbeträgen.

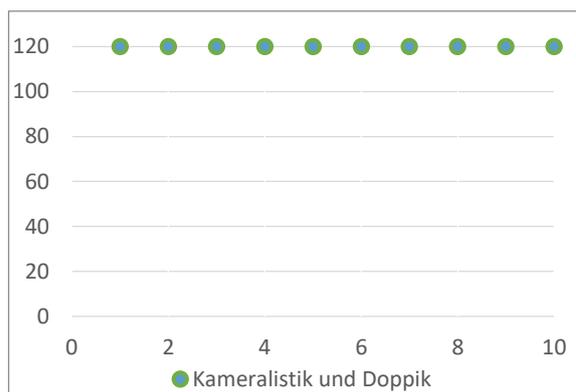
Bleibt der Tilgungsanteil, wie beispielsweise beim „KFW IKK – Investitionskredit Kommunen“, hingegen gleich, so ist auch die Haushaltsbelastung im Rahmen von Kameralistik und Doppik gleich hoch, da die linear gleichbleibenden Tilgungen den linear gleichbleibenden Abschreibungen entsprechen, wenn, wie im Beispiel unterstellt, die Nutzungsdauer der Infrastruktur der Kreditlaufzeit entspricht.

Bei der Fremdfinanzierung sind die Unterschiede in der Haushaltsbelastung demnach auch abhängig von den Kreditkonditionen. Je nach Terminierung von Tilgung und Zinsen können sich unterschiedliche Haushaltsbelastungen ergeben. Sind Tilgungen endfällig zu erbringen, hängt die Haushaltsbelastung im Rahmen der Kameralistik davon ab, ob entsprechende Rücklagen gebildet wurden²⁴, bzw. ob die vorangegangenen Zuführungen an den Verwaltungshaushalt den Pflichtzuführungen zuzurechnen sind.

c) Mietmodell / Echtes Leasing

Es wird unterstellt, dass für die Kommune alternativ die Möglichkeit besteht, den Vermögenswert anzumieten bzw. über ein „echtes Leasingmodell“ bereitzustellen. In diesem Fall tätigt die Kommune keine Investition, sondern bezahlt die Leistung direkt aus laufenden Mitteln. Das Vermögen der Kommune bleibt somit unverändert, während der Mietaufwand sowohl im Rahmen von Kameralistik als auch Doppik den laufenden Haushaltsausgleich direkt belastet. Bei einer vollständigen Auslagerung ergibt sich somit eine buchhalterische Gleichbehandlung.

Abb. 5: Haushaltsbelastung im Rahmen von Kameralistik und Doppik im Zeitverlauf, Mietmodell



Buchung Kameralistik			
Verwaltungshaushalt t_n			
	Ausgaben	Miete	120 T
Buchung Doppik			
Bilanzveränderung t_n			
	EK (Mietaufw.)		-120 T

Quelle: Eigene Darstellung.

3.2 Diskussion der Beispiele

Die Beispiele zeigen, dass verschiedene Finanzierungsformen zu unterschiedlichen Belastungen des kameralen bzw. doppischen Haushalts führen können. Hier wird der Kontrast zwischen dem Liquiditätsfokus der Kameralistik und dem Ressourcenverbrauchsprinzip der Doppik deutlich. Während Tilgungen Zahlungsflüsse zugrunde liegen, wobei der Vermögenswert unberührt bleibt, beschreiben Abschreibungen den nicht zahlungswirksamen Wertverlust aus der Perspektive des Ressourcenverbrauchs und stellen somit die Vermögensveränderung korrekter dar.

Im Rahmen der Kameralistik belasten ordentliche Tilgungszahlungen als Pflichtzuführungen den Verwaltungshaushalt und dementsprechend den kameralen Haushaltsausgleich. In der Doppik führt die Rückzahlung von Krediten hingegen lediglich zu einer ergebnisneutralen Bilanzverkürzung, da sich

²⁴ Vgl. § 22(1) KHVO 2002.

auch die Verbindlichkeiten entsprechend reduzieren. Auf der anderen Seite führen Investitionen, die aus vorhandenen Aktiva (z. B. Kassenvermögen) finanziert werden, in der Doppik in den Folgejahren zu Haushaltsbelastungen, da der Wertverlust ergebniswirksam abzuschreiben ist. Diese werden im kameralen System hingegen nicht berücksichtigt, da kein Zahlungsvorgang zugrunde liegt.

Verkürzt betrachtet „bestraft“ die Kameralistik somit im Hinblick auf die Haushaltseffekte die Fremdfinanzierung, während das doppelte System finanzierungsneutrale Anreize setzt. Wird der zeitliche Rahmen jedoch weiter gefasst, müssen auch im kameralen System bei einer Eigenfinanzierung dem Vermögenshaushalt zunächst Mittel aus dem Verwaltungshaushalt zufließen. Diese belasten aber nicht notwendigerweise, sondern nur im Rahmen von Pflichtzuführungen, den Haushalt. Auch die Doppik bleibt im Hinblick auf die im Rahmen des Haushalts gesetzten Anreize nicht vollständig finanzierungsneutral, da die Opportunitätskosten einer Finanzierung aus eigenen Mitteln im Haushaltsausgleich nicht berücksichtigt werden.

Entspricht die Nutzungsdauer des Infrastrukturvermögens der Kreditlaufzeit im Rahmen einer linearen Tilgung und wird die Investition komplett fremdfinanziert, so ist die Haushaltsbelastung in beiden Systemen gleich hoch.²⁵ Aus der kameralen Perspektive ist die Kreditlaufzeit entscheidend, während für den doppelten Haushaltsausgleich die Nutzungsdauer relevant wird. Liegt die Kreditlaufzeit unter der Nutzungsdauer bewirkt die Doppik eine Entzerrung der Haushaltsbelastung, indem die Haushaltsbelastung über mehr Jahre verteilt wird. Umgekehrt führt eine lange Kreditlaufzeit in Kombination mit einer kurzen Nutzungsdauer zu einer konzentrierteren Belastung im Rahmen der Doppik.

In der vorangestellten Analyse wurden Rahmenbedingungen unterstellt, die für die Fremdfinanzierung für beide Systeme eine ähnliche Haushaltsbelastung zur Folge haben. Ein Zusammenfallen von Kreditlaufzeit und Abschreibungsdauer ist in der Realität jedoch nicht zwangsläufig gegeben. Im Beispiel wurde unterstellt, dass der erworbene Vermögenswert innerhalb von 10 Jahren abzuschreiben ist. Der rechtlich vorgegebene Abschreibungszeitraum variiert je nach abzuschreibendem Vermögenswert jedoch stark. Während in Sachsen beispielsweise immaterielle Vermögensgüter innerhalb von 3-5 Jahren abzuschreiben sind, beläuft sich der Zeitraum für Betonbrücken auf 60-100 Jahre (Anlage 1 Sächs-KomHVO-Doppik 2013).

Die Frage, welches buchhalterische System zu einer geringen Haushaltsbelastung führt, ist folglich einzelfallspezifisch zu beantworten. Zu berücksichtigen sind u. a.:²⁶

- der Fremdfinanzierungsanteil,
- ggf. die Höhe der Tilgungsraten (bzw. der Rückstellungen im Falle eines endfälligen Darlehens),
- ggf. die Kreditlaufzeit,
- die Abschreibungsdauer sowie
- die Abschreibungsrate, welche sich aus Abschreibungsdauer und bilanzierten Vermögenswerten errechnet.

In den beschriebenen Beispielen wurde des Weiteren unterstellt, dass sich die Frage nach Fremdfinanzierungscharakter sowie Vermögensaufbau einfach und eindeutig beantworten lässt. Im Rahmen der Doppik müssen Leistungsansprüche und – unabhängig von der vertraglichen Eigentumszuordnung – auch wirtschaftliches Eigentum aktiviert werden. Ebenso müssen Entgelte, die Schuldcharakter aufweisen, entsprechend passiviert werden. Inwiefern eine Infrastrukturbeschaffung zur Bildung von

²⁵ Vgl. Bauer und Maier 2004.

²⁶ Vgl. Schwarting 2006.

kommunalem Vermögen führt bzw. die verbundene Finanzierungsform Schuldcharakter aufweist, ist im Bereich der alternativen Finanzierungsformen jedoch keine triviale Frage.

Die Beispiele beschreiben verschiedene Effekte im Rahmen der Infrastrukturfinanzierung. Unabhängig von der Finanzierungsform gibt es weitere Umstellungseffekte, die sich auf das Investitionsverhalten von Kommunen auswirken können, wie in Kapitel 2 beschrieben. Neben direkten investitionspezifischen Effekten sind hier auch weitere Wirkungen zu nennen, die den Haushaltsausgleich in seiner Gesamtheit be- oder entlasten. So wirkt sich die Erfassung interner Leistungserstellung positiv auf den Haushaltsausgleich der Doppik aus. Weitere Effekte ergeben sich im Bereich der Rückstellungen. Beispielsweise sind im Rahmen der Doppik Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen zu bilden. Im Gegensatz zur Kameralistik wirkt sich eine Unterlassung von Instandhaltungsmaßnahmen somit direkt haushaltsbelastend aus. Letzterer Effekt ist aus Sicht der Erhaltung der kommunalen Infrastruktur positiv zu bewerten, da der Anreiz vermieden wird, die Haushaltsbelastung durch das Aufschieben notwendiger Instandhaltungen zu reduzieren.

4 Die Rahmenbedingungen in Sachsen

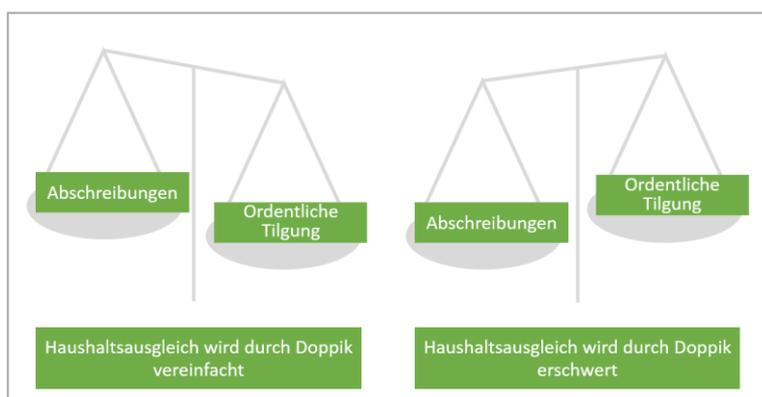
Die Frage, ob die Umstellung auf die doppische Buchhaltung den Haushaltsausgleich erschwert, ist abhängig von der individuellen Haushaltsstruktur der jeweiligen Gebietskörperschaft. Zudem sind die gesetzlichen Rahmenbedingungen und Verordnungen im Detail zu berücksichtigen. So folgt aus der doppischen Buchführung nicht zwingendermaßen der doppische Haushaltsausgleich. Für die sächsischen Kommunen gelten entsprechende Übergangsregelungen. Unter der Annahme, dass der doppische Haushaltsausgleich gemäß § 72 (3) SächsGemO bindend eingeführt würde, werden im Folgenden die für die sächsischen Kommunen entstehenden Belastungen näher beleuchtet.

4.1 Untersuchungsgegenstand der empirischen Analyse

Wird der kamerale mit dem doppischen Haushaltsausgleich hinsichtlich der Frage, ob selbiger erschwert wird, verglichen, so ist laut SCHWARTING vereinfachend auf folgende Formel zurückzugreifen: Sind die Tilgungsbeträge und Pensionsauszahlungen höher als die Abschreibungen und Pensionsrückstellungen, ergibt sich eine Minderbelastung im Rahmen der Doppik.²⁷ Im Folgenden werden Rückstellungen für Verpflichtungen gegenüber (ehemaligen) Beschäftigten nicht berücksichtigt, da in Sachsen die Verpflichtung,

Pensionsrückstellung zu bilden, 2012 aus § 41 SächsKomHVO-Doppik gestrichen wurde. Für Altersteilzeitbelastungen müssen jedoch weiterhin Rückstellungen gebildet werden. Weitere Rückstellungsbelastungen, z. B. für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen (vgl. 3.2), werden aus Gründen der Vereinfachung im Folgenden nicht betrachtet.

Abb. 6: Vereinfachter Vergleich der Haushaltsbelastungen, Doppik vs. Kameralistik



Quelle: Eigene Darstellung.

²⁷ Vgl. Schwarting 2006.

Unter den gegebenen Einschränkungen führt eine Umstellung von Kameralistik auf Doppik folglich zu einer Mehrbelastung, wenn die ordentlichen Abschreibungen die ordentlichen Tilgungen überschreiben (Vgl. Abb. 6). Die folgende empirische Untersuchung prüft, ob diese Bedingung für die sächsischen Kommunen gegeben ist. Abschließend wird die Situation in Sachsen mit anderen Bundesländern verglichen.

4.2 Untersuchung einer potenziellen Haushaltsmehrbelastung für sächsische Kommunen

Die Untersuchung basiert auf der kameralen Jahresrechnungsstatistik des Statistischen Landesamtes Sachsen, welche Abschreibungen im Rahmen der kalkulatorischen Kosten erfasst. Aufgrund der Umstellung des Rechnungslegungssystems ergeben sich jedoch Probleme hinsichtlich der Datenqualität, die zunächst etwas ausführlicher erläutert werden.

Vorbemerkungen zur Datenlage

Ab 2008 wurde in Sachsen schrittweise die Doppik eingeführt, sodass vermutlich weniger Kommunen (kameraler) Angaben zu kalkulatorischen Abschreibungen gemacht haben. „Leere“ Datenangaben existieren in der Jahresrechnungsstatistik jedoch nicht, sodass fehlende Angaben vermutlich weiterhin mit dem Wert „0“ erfasst werden. Es ist daher zu vermuten, dass die kameralen Angaben zu kalkulatorischen Abschreibungen nach 2007 fehlerhaft sind. Doppische Daten zu Abschreibungen werden derzeit jedoch nicht vom statistischen Landesamt erfasst. Aufgrund der lückenhaften Datenlage wurden daher zwei Berechnungen angestellt.

In Variante a werden Kommunen, die in der Jahresrechnungsstatistik mit einem Abschreibungswert von „0“ erfasst sind, ignoriert.²⁸ Hieraus ergibt sich eine geringere Beobachtungsanzahl, wie Tabelle 1 zu entnehmen ist. Eine Verzerrung mit dem Effekt einer zu hohen Bewertung der Abschreibungen ist für Variante a nicht auszuschließen, da die Angabe „0“ ignoriert wurde. Der Vergleich für das Jahr 2007 zeigt jedoch, dass eine mögliche Verzerrung relativ gering ausfallen sollte. Dieser Rückschluss basiert auf der Annahme, dass nicht davon auszugehen ist, dass seit 2007 die Anzahl der Kommunen, die keine Abschreibungen verzeichnen, systematisch gesunken ist.²⁹ Die Stichprobe der Variante a, welche über alle Jahre mindestens 225 Beobachtungen umfasst, gibt folglich vermutlich eine gute Approximation für die Grundgesamtheit aller Kommunen.³⁰

In Variante b werden Kommunen, die in der Jahresrechnungsstatistik mit einem Abschreibungswert von „0“ erfasst sind, in der Berechnung berücksichtigt.³¹ Für Variante b sind zumindest für die näher

²⁸ In Tabelle 1 ist Variante a gelb hervorgehoben.

²⁹ Grundsätzlich ist kritisch zu hinterfragen, ob überhaupt Kommunen existieren, die keine Abschreibungen zu verzeichnen haben.

³⁰ Eine weitere potenzielle Verzerrung ergibt sich aus der Zusammenfassung der Datenstelle 680 „Abschreibungen“ und der Summe aus den Datenstellen 681 „Abschreibungen für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte“ sowie 682 „Abschreibungen für bewegliche Sachen“. Hier besteht für die Kommunen ein Wahlrecht entweder 680 oder 681 und 682 auszufüllen. Einige Kommunen haben jedoch beide Felder ausgefüllt, wobei in wenigen Fällen die Angaben nicht deckungsgleich sind. In diesen Fällen wurde der maximale Wert aus beiden Angaben gewählt, was vermutlich eine geringe Überschätzung der Höhe der Abschreibungen zur Folge hat.

³¹ Variante b ist in Tabelle 1 blau hervorgehoben.

zurückliegenden Jahre mit großer Wahrscheinlichkeit falsche Angaben zu Abschreibungswerten erfasst.³² In der Tendenz kommt es daher zu einer Unterschätzung der Abschreibungshöhe und damit zu einer Verzerrung der Ergebnisse.

Für die kürzer zurückliegenden Beobachtungszeiträume bietet Variante a daher eine solidere Interpretationsgrundlage. Für 2007 ist die Erfassung der Abschreibungen vermutlich relativ vollständig, was die geringe Abweichung zwischen Variante a und b verdeutlicht. Für das Jahr 2013 fallen die Angaben zu Abschreibungen zu lückenhaft aus, um empirisch valide Aussagen treffen zu können.

Tabelle 1 gibt eine Übersicht über Beobachtungsanzahl, Mittelwerte und Streuung der Daten für beide Varianten. Die Tilgungsdaten sind für beide Varianten gleich, hier wurden Nullwerte jeweils erfasst.

Tab. 1: Übersicht Datengrundlage, Abschreibungen und Tilgungen der sächsischen Kommunen

Jahr	Variante	Variable	Anzahl Beobachtungen	Arithm. Mittel	Standardabw.	Minimum	Maximum	Median
2007	a	Abschreibungen. (exkl. 0)	353	233.550	394.274	200	2.609.627	
2007	a	Abschr. (exkl. 0) – Tilgungen	353	32.200	779.672	-12.200.000	2.248.818	46.547
2007	b	Abschreibungen (inkl. 0)	468	176.161	356.796	0	2.609.627	
2007	b	Abschr. (inkl. 0) – Tilgungen	468	-2.833	738.783	-12.200.000	2.248.818	12.040
2007		Tilgungen	468	178.994	800.056	0	14.500.000	
2010	a	Abschreibungen (exkl. 0)	342	241.123	510.248	200	6.637.551	
2010	a	Abschr. (exkl. 0) – Tilgungen	342	60.437	917.123	-14.500.000	4.371.321	49.954
2010	b	Abschreibungen (inkl. 0)	468	176.206	448.967	0	6.637.651	
2010	b	Abschr. (inkl. 0) – Tilgungen	468	-37.615	1.003.391	-14.500.000	4.371.321	15.870
2010		Tilgungen	468	213.820	1.057.015	0	17.600.000	
2012	a	Abschreibungen (exkl. 0)	225	221.781	431.086	578	4.276.505	
2012	a	Abschr. (exkl. 0) – Tilgungen	225	73.144	663.436	-6.693.135	4.182.883	45.728
2012	b	Abschreibungen (inkl. 0)	440	113.411	327.324	0	4.276.505	
2012	b	Abschr. (inkl. 0) – Tilgungen	440	-523.099	5.581.132	-110.000.000	4.182.883	0
2012		Tilgungen	440	636.538	5.563.136	0	110.000.000	

In beiden Varianten werden aufgrund der Datenunschärfe ordentliche und vermutlich außerordentliche Abschreibungen mit ordentlichen Tilgungszahlungen verglichen werden. In der Tendenz könnte sich so eine Überschätzung der Mehrbelastung ergeben. Auf der anderen Seite hat sich vermutlich für viele Kommunen aufgrund der Doppikeinführung die Berechnungsgrundlage³³ für Abschreibungen erhöht, da erstmals eine detaillierte Vermögensbewertung erforderlich ist. Unter diesem Gesichtspunkt ist die Vollständigkeit der Daten nicht gesichert,³⁴ was vermutlich auf eine zu geringe Darstellung der Abschreibungsbelastung schließen lässt. Zudem bestehen weitere haushaltsrelevante Effekte, die

³² Beispielsweise werden im Jahr 2012 für Leipzig Abschreibungen in Höhe von „0“ erfasst, was den Angaben im Haushaltsplan widerspricht.

³³ Vermutlich bestehen auch zwischen den Kommunen Unterschiede bei der Erfassung der Bemessungsgrundlage. Beispielsweise können unterschiedliche betriebswirtschaftliche Bewertungsverfahren (vgl. Kapitel 2) eingesetzt werden. Aber auch im Bereich der technischen Erfassung von Bestandswerten stehen z. B. im Rahmen der Straßenerfassung unterschiedliche Methoden zur Auswahl (vgl. Großmann et al. 2012).

³⁴ Die Angaben zu kalkulatorischen Abschreibungen beschränken sich ggf. auf im Rahmen der Gebührenkalkulation erfasste Abschreibungen.

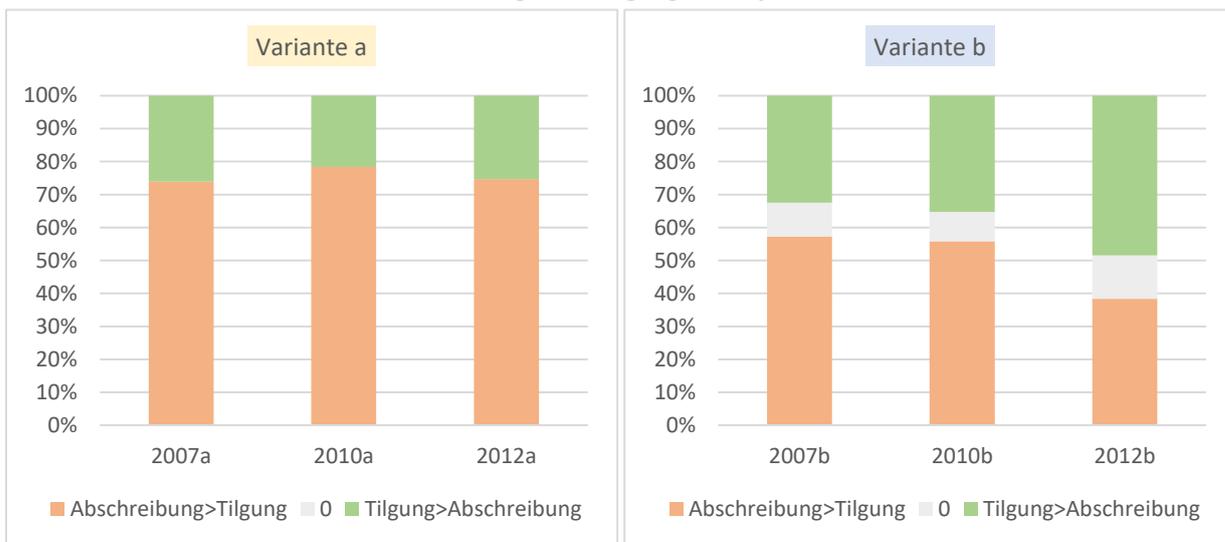
nicht berücksichtigt werden. Diese ergeben sich beispielsweise aus der ergebnisrelevanten Erfassung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen im Rahmen der Doppik.

Untersuchungsergebnisse

Unter Vorbehalt der vorangehend beschriebenen Einschränkungen hinsichtlich der Datenqualität lassen sich folgende Beobachtungen machen. Der Vergleich der Angaben der sächsischen Kommunen und Landkreise zu jährlichen Abschreibungen und ordentlichen Tilgungen zeigt für die Mehrheit der Kommunen eine Mehrbelastung im Rahmen des doppischen Haushaltsausgleichs. Abbildung 7 stellt die relative Anzahl der Kommunen dar, für welche die kalkulatorischen Abschreibungen die ordentlichen Tilgungen überschreiten (roter Balken). Die Differenz zwischen Abschreibungen und Tilgungszahlungen ist über alle Datenreihen hinweg für mehr als die Hälfte der Kommunen positiv.

Auf Grundlage von Variante a fallen für alle Jahre mehr als 70 Prozent der Kommunen in den Bereich der Mehrbelastung. Auch unter der Annahme, dass die Abschreibungshöhe in geringem Maße überschätzt wurde, ergibt sich somit eindeutig eine Mehrbelastung für die Mehrzahl der Kommunen. Hinsichtlich der Effekte, die sich aus der unterschiedlichen Bewertung von Finanzierungsvarianten ergeben, ist der doppische Haushaltsausgleich gegenüber dem kameraleen somit für das Gros der sächsischen Kommunen erschwert.

Abb. 7: Ergebnisse der empirischen Untersuchung hinsichtlich einer Haushaltsmehrbelastung, Abschreibungs- und Tilgungsdaten für Kommunen in Sachsen



Quelle: Eigene Darstellung, Daten: Statistisches Landesamt Sachsen, (kamerale) Jahresrechnungsstatistik.

Dies deckt sich mit den empirischen Untersuchungen von JÄNCHEN³⁵, welche basierend auf der Analyse von Haushaltsplandaten für das Jahr 2014 für 77% der sächsischen Kommunen einen negativen Ergebnishaushalt feststellt. In Ihrer Untersuchung weist JÄNCHEN zudem darauf hin, dass die Mehrheit der Kommunen mit negativem Ergebnishaushalt auch einen negativen Finanzhaushalt vorweisen.

³⁵ Vgl. Jänchen 2014.

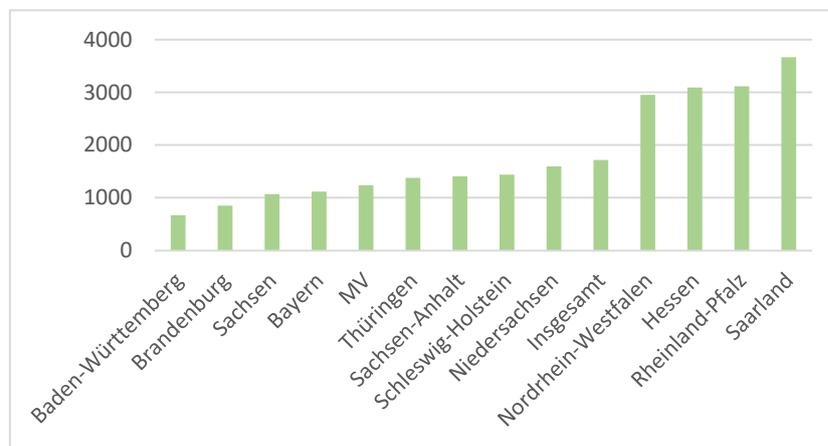
4.3 Die Situation der sächsischen Kommunen im Ländervergleich

Die vorangehende Ausgangssituation der Kommunen in Sachsen soll im Folgenden relativ zu anderen Bundesländern betrachtet werden. Im Ländervergleich deuten einige Aspekte darauf hin, dass die sächsischen Kommunen stärker von einer Mehrbelastung betroffen sind als die Kommunen anderer Bundesländer.

Die sächsischen Kommunen weisen einen relativ geringen Schuldenstand pro Kopf aus. Dies könnte darauf schließen lassen, dass auch die Tilgungszahlungen relativ gesehen einen geringen Anteil am kommunalen Haushalt ausmachen. Vernachlässigt werden bei dieser Betrachtung Unterschiede in der Refinanzierungsfrequenz.

Der Sächsische Rechnungshof erwähnt in 2008: „Durch Zins- und Tilgungszahlungen sind die sächsischen Kommunen in ihren Kernhaushalten gegenwärtig ähnlich gering belastet wie zuvor nur in der ersten Hälfte der Neunzigerjahre“.

Abb. 8: Kommunale Verschuldung pro Einwohner im Ländervergleich im Jahr 2014³⁶

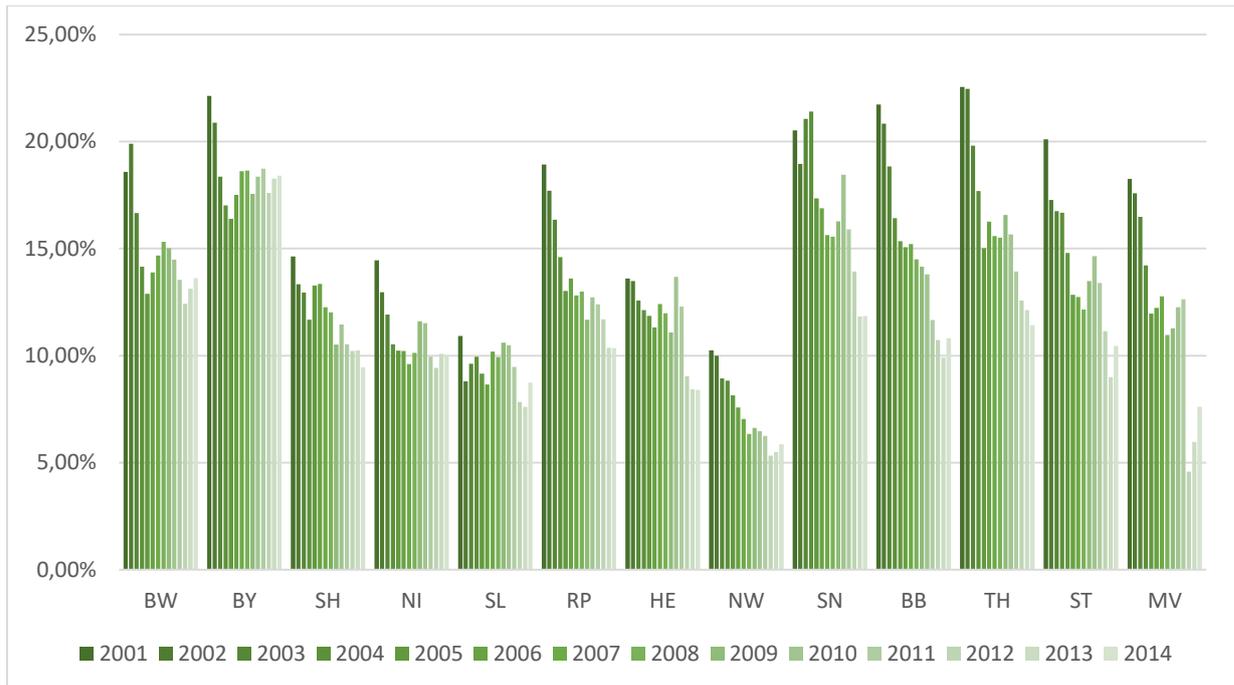


Quelle: Eigene Darstellung, Daten: Statistisches Bundesamt.

Aufgrund fehlender Daten ist im Folgenden kein Vergleich der kommunalen Abschreibungsbelastungen auf Länderebene möglich. Es soll jedoch versucht werden, aus vorliegenden Daten zu Investitionen der letzten 15 Jahre Rückschlüsse auf die Vermögenssituation in Sachsen relativ zu anderen Bundesländern zu ziehen (vgl. Abb. 9).

³⁶ Die Darstellung bezieht sich auf kommunale Kernhaushalte.

Abb. 9: Sachinvestitionen der Kommunen nach Ländern in Prozent der bereinigten Ausgaben seit 2001



Quelle: Eigene Darstellung, Daten: Statistisches Bundesamt.

Die sächsischen Kommunen weisen für die vergangenen 15 Jahre relativ hohe Sachinvestitionen auf. Nach der Wiedervereinigung wurden in den neuen Bundesländern zunächst hohe Investitionen getätigt. Dies erklärt auch die in Abbildung 9 dargestellten höheren Rückgänge der Investitionsquoten in den ostdeutschen Ländern, welche auf die abschmelzenden Mittel aus dem Solidarpakt II zurückzuführen sind. Auch im Vergleich mit den anderen ostdeutschen Bundesländern fallen die Sachinvestitionen in Sachsen relativ hoch aus. Da getätigte Bauinvestitionen über mehrere Jahrzehnte abzuschreiben sind, ergeben sich entsprechend fortlaufende Abschreibungsbelastungen. Auch hier zeichnet sich für die sächsischen Kommunen im Ländervergleich somit tendenziell eine höhere Belastung ab.

5 Fazit

Die pauschale Aussage, die Doppik führe grundsätzlich zu einer höheren Haushaltsbelastung, und die folgende allgemeine Ableitung, die Umstellung auf das ressourcenverbrauchsbasierte Buchhaltungssystem führe zu negativen Investitionsanreizen, lässt sich nicht bestätigen.

Zum einen hat die Doppik nicht nur über den Wirkungskanal des Haushaltsausgleichs Effekte auf die kommunalen Investitionen. Die vorangehende These lässt dies außer Acht. Des Weiteren verdeutlichen die derzeitigen Übergangsregelungen, dass aus der Einführung der Doppik in der Praxis nicht zwangsläufig ein doppischer Haushaltsausgleich resultiert. Tatsächlich muss der Haushaltsausgleich auf Ebene der sächsischen Kommunen derzeit nicht doppisch ausgeglichen werden. Aber auch wenn der Haushaltsausgleich doppisch erbracht werden muss, ist die Haushaltsbelastung nicht in jedem Fall höher, wie auf Basis der beschriebenen Beispiele verdeutlicht wurde. Die unterschiedlichen Haushaltsbelastungen im Rahmen von Doppik und Kameralistik beruhen demnach vorwiegend auf einer abweichenden Bewertung der Finanzierungsstruktur. Der doppische Haushaltsausgleich führt damit nicht per se zu einer höheren Haushaltsbelastung. In der Tendenz gleichen sich Unterschiede bei einer umfassenden zeitlichen Betrachtung aus. So relativiert sich beispielsweise auch die haushaltsrechtliche

Begünstigung der Eigenfinanzierung im Rahmen der Kameralistik, wenn Zahlungsflüsse in den Vorjahren der Investition in der Betrachtung berücksichtigt werden, sofern diese den Pflichtzuführungen zuzuordnen sind.

Kapitel 4 stellt einen empirischen Vergleich hinsichtlich einer potenziellen Mehrbelastung für sächsische Kommunen im Rahmen einer Doppikeinführung mit doppischem Haushaltsausgleich an. Es zeigt sich, dass die ordentlichen Tilgungen die Abschreibungen in der Mehrheit der Fälle überschreiten. Für 20-30 Prozent der Kommunen übersteigen die Tilgungen die Abschreibungen, was der These einer allgemeinen Haushalterschwerung durch die Doppik widerspricht. Auf der Datengrundlage ist für die meisten Kommunen jedoch tatsächlich auf eine Erschwerung des Haushaltsausgleichs zu schließen. Einschränkungen ergeben sich jedoch aufgrund der begrenzten Datenverfügbarkeit.

Im Ländervergleich zeigt sich, dass die sächsischen Kommunen insbesondere aufgrund der geringen Schuldenquote vermutlich häufiger eine Haushaltsmehrbelastung zu tragen hätten, sodass die Doppikeinführung in Sachsen besondere Brisanz hat. Bemerkenswert ist, dass der Haushaltsgleich gerade für jene Kommunen erschwert ist, die einen Schuldenabbau erreichen konnten und das kommunale Vermögen durch Investitionen erhalten haben³⁷.

Abschließend soll jedoch nochmals auf die Gründe für die Doppikeinführung hingewiesen werden. *„Bedeutsamer als die fruchtlose Frage danach, ob der doppische Haushaltsausgleich schwieriger als der kamerale zu erreichen sei, ist der erzielbare Informationsgewinn.“*³⁸ Die doppische Buchhaltung bietet mehr Transparenz, ist einfacher nachvollziehbar und sorgt für mehr Generationengerechtigkeit.³⁹ In diesem Zusammenhang ist auch die „Verwässerung“ der Doppik im Sinne einer Entkopplung des Buchungssystems von den Ausgleichskriterien kritisch zu bewerten. Zudem erschwert das Nebeneinander verschiedener Regelungen die interkommunale Vergleichbarkeit. Derzeit steht es den sächsischen Kommunen offen, den Haushalt nach § 72 (3) SächsGEMO doppisch auszugleichen, oder die Übergangsregelung nach Absatz 4 in Anspruch zu nehmen und weiter die kamerale Ausgleichskriterien anzuwenden.

³⁷ Vgl. Fullada, Wöste 2008.

³⁸ Krengel 2008, S. 217.

³⁹ Vgl. Nowak et al. 2014b.

Literaturverzeichnis

Bauer, Ludwig; Maier, Michael (2004): Doppischer Haushaltsausgleich für Kommunen - ein kritischer Ländervergleich. In: der gemeindehaushalt.

Behörden Spiegel (2015): Mehr als nur Statistik. Eine deutsche Position zu EPSAS finden. Heft 06/2015.

Bertelsmann Stiftung; KGST (2008): Zukunftsfähiges Wirtschaften in einem demokratischen Gemeinwesen auf der Basis vergleichbarer doppischer Haushalte. Gütersloh, Köln.

Birkner, Thomas (2016): Informationsbedürfnisse der Entscheidungsträger öffentlicher Haushalte und deren Deckung durch das neue öffentliche Rechnungswesen. Springer Fachmedien. Wiesbaden.

Burth, Andreas; Hilgers, Dennis (2014): Ergebnisse zweier Studien zum Mehrwert der kommunalen Doppik. Andreas Burth. Online verfügbar unter <http://www.doppik-studie.de/>.

Fullada, Mark; Wöste, Christian (2008): Doppik schlägt Kameralistik. Fragen und Antworten zum doppischen Haushalts- und Rechnungswesen. 5., überarbeitete und ergänzte Auflage, 2008.

Großmann, Andreas; Thormann, Wiebke; Kugele, Wolfgang (2012): Erhaltungsmanagement für kommunale Straßen. Leitfaden für die Praxis. Hrsg.: ADAC.

Innenministerium NRW (2006): Kommunalpolitik und NKF - Basisinformationen für Rats- und Kreistagsmitglieder zum nordrhein-westfälischen Neuen Kommunalen Finanzmanagement.

Jänchen, Isabelle (2014): Wie viele Investitionen können sich Kommunen leisten? – Eine empirische Untersuchung sächsischer Kommunen mit doppischer Haushaltssatzung 2014. In: Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2015, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 232. Hrsg.: Martin Junkerheinrich; Stefan, Koriath; Thomas Lenk; Heinrich Scheller; Matthias Woisin.

Krengel, Felix (2008): Zwischenstand beim Neuen Kommunalen Haushaltsrecht. In: Verwaltung und Management 14. Jahrgang.

Lopatta, Kerstin; Stein, Patrick (2014): Die Nutzung von Bewertungsspielräumen im Rahmen der Erstellung kommunaler Eröffnungsbilanzen – Eine empirische Analyse. In: der moderne staat 7. Jg., Heft 2/2014, S. 479-504.

Mohl, Ariane; Schlüter, Katharina (2016): Zielgruppenspezifische Kommunikation? In: Der Neue Kämmerer Ausgabe 1, März 2016.

Mühlenkamp, Holger; Glöckner, Andreas (2010): Rechtsvergleich kommunale Doppik. Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer. Speyerer Forschungsberichte, 260.

Nowak, Karsten; Ranscht-Ostwald, Anja; Schmitz, Stefanie (2014): Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung. München. B 990. Juli 2014.

Nowak, Karsten; Banspach, Dirk; Schmitz, Jana (2014b): Doppik als überlegener Rechenstil im öffentlichen Bereich. In: *Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa - European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Wiesbaden 2014. S.21-41.*

PWC (2006): Basel II und kommunales Rating – Wissen, Erwartungen und Vorbereitungen von Kommunen und Banken.

Sächsischer Rechnungshof (2008): Ursachen, Stand und Auswirkungen der kommunalen Verschuldung in Sachsen. In: Jahresbericht 2008.

Sächsischer Städte- und Gemeindetag (2013): Sächsische Kommunen schaffen den Kraftakt der Umstellung auf die Doppik. Pressemitteilung.

Schramm, Christian, Sächsischer Städte- und Gemeindetag (2016): Städte und Gemeinden rechnen bald wie Unternehmen. Pressemitteilung.

Schwarting, Gunnar (2006): Den kommunalen Haushaltsplan – kameral und doppisch – richtig lesen und verstehen. Leitfaden für Rat und Verwaltung. Schmidt. Berlin.

Steria Mummert Consulting AG (2006): Ergebnisse der Umfrage zu NKF bei den Kommunen NRW 2006.

Weiß, Jens (Hrsg.) (2014): Evaluation der DOPPIK-Einführung in den Kommunen des Landes Sachsen-Anhalt. Schriftenreihe Local Government Transformation des Fachbereichs Verwaltungswissenschaften Hochschule Harz. Wernigerode.

Wüstemann, Sonja; Conrath-Hargreaves, Annemarie (2015): Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU – Eignen sich IPSAS als Ausgangsbasis für die Gestaltung von europäischen Standards (EPSAS)? In: BFuP 67 (2015), Heft 6.

Das **Kompetenzzentrum für kommunale Infrastruktur Sachsen (KOMKIS)** stellt eine kostenfreie Informations- und Beratungsplattform für die kommunale Ebene in Sachsen dar. Im Schnittstellenbereich zwischen Verwaltung, Wissenschaft und Politik agiert das KOMKIS als kompetenter Informationsgeber, neutralen Vermittler und inhaltlicher Ansprechpartner zu Themen der kommunalen Infrastrukturbeschaffung, -erhaltung und -bewirtschaftung.

Weitere Veröffentlichungsformate abrufbar unter www.uni-leipzig.de/komkis:

KOMKIS Dialog

KOMKIS Position

KONKIS Praxis

KOMKIS Report



UNIVERSITÄT
LEIPZIG



Kompetenzzentrum für kommunale Infrastruktur Sachsen
am Institut für Öffentliche Finanzen und Public Management