

P r ü f v e r m e r k

**Prüfung der Eröffnungsbilanz der Stadt Rheine zum 1. Januar 2006
nach § 92 Abs. 4 und 5 GO
hier: Prüfung des Ergebnisses und der Unterlagen
zu Pos. 1.3 der Passiv-Seite – Ausgleichsrücklage =
26.412.766,69 €**

Schreiben des Stadtkämmerers vom 01.09.2006 (Eingang 22.09.2006)

Vorbemerkung:

Die Eröffnungsbilanz und der Anhang sind gemäß § 92 Abs. 4 GO dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vermitteln.

Umfang und Inhalt der Prüfung der Eröffnungsbilanz erstrecken sich grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften. Die Prüfung der Eröffnungsbilanz hat aber auch eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion (vgl. § 322 HGB) und findet ihre spätere Fortsetzung in der Prüfung der Bilanz, die Bestandteil des Jahresabschlusses ist.

Der Stadtkämmerer hat zur Durchführung der zuvor beschriebenen Prüfung mit o.g. Schreiben der Örtlichen Rechnungsprüfung Unterlagen für eine erste „Teilprüfung“ der Bilanz, und zwar der Position 1.3 der Bilanz (Ausgleichsrücklage) vorgelegt.

Durchführung der Prüfung:

a) Gesetzliche Prüfungsanforderung:

§ 75 Abs 3 GO:

„Die Ausgleichsrücklage ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Sie kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals gebildet werden, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen

Zuweisungen. Die Höhe der Einnahmen nach Satz 2 bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei Haushaltsjahre, die dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangehen. Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Abs. 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Betrag erreicht hat.

Erläuterung:

Die Vorschrift bestimmt die Ausgleichsrücklage und regelt deren Bemessung. Die Ausgleichsrücklage ist eine Rücklage eigener Art und muss als Bestandteil des Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz als gesonderter Posten angesetzt werden. Sie ist somit nicht Teil der allgemeinen Rücklage, die ebenfalls auf der Passivseite der Bilanz, gesondert als „Restposten“, im Bereich „Eigenkapital“ auszuweisen ist.

Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbedarf im Ergebnisplan oder einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung zu decken, um den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich zu erreichen. Sie ist am Ende der Erprobungsphase des „NKF-Modellprojekts“ gemeinsam von den Modellkommunen und den Aufsichtsbehörden entwickelt worden. Die Ausgleichsrücklage soll den Gemeinden den erforderlichen Spielraum gewähren, eigenverantwortlich den Haushaltsausgleich zu erreichen. Dies erfordert, sie so zu bemessen, dass die Gemeinde auch nach ihrer vollständigen Inanspruchnahme noch die stetige Aufgabenerfüllung gewährleisten kann und dies ohne nähere Prüfung der Aufsichtsbehörde erkennbar ist. Dabei ist berücksichtigt worden, dass eine dauernde Verringerung des in der Eröffnungsbilanz erstmalig ausgewiesenen Eigenkapitals letztlich zur Überschuldung der Gemeinde führt.

Diese Erwägungen haben bei der Erarbeitung der o.a. Konzeption dazu geführt, die Ausgleichsrücklage nach dem in Satz 2 benannten Anteil am Eigenkapital zu bemessen. Um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die wesentlichen Einnahmequellen (Steuern, Zuwendungen) der Gemeinde deren Ertragskraft maßgeblich bestimmen und sich Eigenkapital bildend auswirken, ist die Höhe der Ausgleichsrücklage auf ein Drittel der durchschnittlichen (Netto-)Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen von insgesamt drei Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag begrenzt worden. Unter dem Begriff „Netto“ wird dabei entsprechend dem kameralen Rechnungswesen verstanden, dass jahresbezogen nur die tatsächlich **kassenwirksam** gewordenen Einnahmen der Betragsermittlung zu Grunde gelegt werden können. Nur diese realen Kassendaten sichern die erforderliche Objektivität. Die Berechnung des Anteils führt dazu, dass Gemeinden mit hohem Eigenkapital höhere Fehlbeträge abdecken können, hingegen denjenigen mit niedrigem Eigenkapital ein geringerer Betrag zur Deckung zur Verfügung steht. Dies verhindert die unkontrollierte Verringerung des Eigenkapitals, die bei einer anderen Konzeption durch einen der Höhe nach unbegrenzten Verlustvortrag möglich wäre.

Die Bemessung der Ausgleichsrücklage darf von der Gemeinde nur einmal bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz vorgenommen werden. Bei dieser Festlegung ist davon ausgegangen worden, dass Verwerfungen, die durch atypische Ertrags-situationen entstehen könnten, durch eine Berechnungsgrundlage auf der Basis eines dreijährigen Zeitraumes vermieden werden. Ob die Grundlagen, die zur Gestaltung und Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage durch die Gemeinden

geführt haben, richtig eingeschätzt worden sind, wird sich bei der gesetzlichen vorgesehenen Überprüfung der Auswirkungen der Reform des Haushaltsrechts in den Gemeinden des Landes herausstellen. Gerade diese Regelung erfordert es, nach einem angemessenen Erfahrungszeitraum eine Beurteilung darüber vorzunehmen. Nur die realen Daten der Gemeinden verhelfen zu einer breiten Erkenntnisgrundlage, auf der dann die zukünftige Gestaltung der Ausgleichsrücklage aufgebaut werden kann.

b) Prüfung und Ergebnis

Die vom Stadtkämmerer im Zuge der zulässigen Höchstbegrenzung vorgenommene Ermittlung der Ausgleichsrücklage über 26.412.766,69 € **-siehe Anlage -** wurde an Hand der o.g. rechtlichen Kriterien sowie der Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit geprüft.

Alle angegebenen Einnahmearten sind mit ihren in den Jahresrechnungen der Jahre 2003, 2004 und 2005 ausgewiesenen Werten der kassenmäßigen Ist-Einnahmen aufgelistet.

Daneben ist festzustellen, ob

1. die übrigen in der Auflistung enthaltenen, nicht als „Steuereinnahmen“ zu qualifizierenden Einnahmen als „allgemeine Zuwendungen“ anzusehen sind und
2. etvl. andere, nicht in der Auflistung enthaltene Zuweisungen den Charakter als „allgemeine Zuweisung“ erfüllen.

Gemeinhin werden unter allgemeinen Zuweisungen solche Zuweisungen des Bundes, des Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes angesehen, die der Gemeinde ohne Bindung an einen bestimmten Verwendungszweck zufließen und über deren Verwendung die Kommune auch selbst entscheiden kann (vgl. Bernhardt, Mutschler, Stockel-Veltmann, Kommunales Finanzmanagement NRW, 4. Auflage, S. 227 f.), also deren Verwendung in das Ermessen der Kommune gestellt ist.

Zu 1.

Es stellt sich somit die Frage, ob es sich bei den in der Aufstellung aufgeführten letzten 4 Posten (Schlüsselzuweisungen, Investitionspauschale, Schulpauschale und Sportpauschale) sowie um die „Kompensationsleistung nach dem Familienleistungsgesetz“ auch um hier aufzuführende „allgemeine Zuweisungen“ handelt.

Für die Gewährung dieser vorgenannten Zuwendungen bilden die jeweils gültigen Gesetze zur Regelung der Zuweisungen des Landes Nordrhein-Westfalen an die Gemeinden und Gemeindeverbände im Haushaltsjahr ... - Gemeindefinanzierungsgesetz (GFG ...) - die gesetzliche Grundlage, nämlich

- für das Haushaltsjahr 2003 das GFG 2003 vom 18. Dezember 2002, zuletzt geändert durch Gesetz vom 8. Juli 2003,
- für die Haushaltsjahre 2004 und 2005 das GFG 2004/2005) vom 3. Februar 2004, geändert durch Gesetz vom 21. Juli 2004.

Nach den jeweiligen Regelungen in § 1 Absatz 2 des jeweiligen GFG erhielten die Gemeinden und Gemeindeverbände vom Land im Wege des Finanz- und Lasten-

ausgleichs zur Ergänzung ihrer eigenen Einnahmen allgemeine und zweckgebundene Zuweisungen für die Erfüllung ihrer Aufgaben.

Jede Zuweisung wird sich also ihrem Charakter nach entweder als „allgemeine“ oder in „zweckgebundene“ zuordnen lassen müssen mit der Folge, ob ihre Werte in den Jahren 2003 bis 2005 bei der Ermittlung der Ausgleichsrücklage nach § 75 Absatz 3 GO zu berücksichtigen sind oder nicht.

Der Gesetzgeber hat selbst eine entsprechende Aufteilung vorgenommen, indem er im GFG 2003 innerhalb des Zweiten Teiles (Allgemeiner Steuerverbund) in dessen ersten Abschnitt mit dem Titel „Allgemeine Zuweisungen“ die „Schlüsselzuweisungen“, „Pauschale Zuweisungen für kommunale Investitionsmaßnahmen und zur Unterstützung kommunaler Aufwendungen im Schulbereich“, und besondere Zuweisungen außerhalb des Schlüsselzuweisungssystems“ im Klammerzusatz zum Titel nennt. Er unterteilt die genannten Ersten Abschnitt ein in die Teilgebiete

- A. Schlüsselzuweisungen,
- B. Pauschale Zuweisungen für kommunale Investitionsmaßnahmen und zur Unterstützung kommunaler Aufwendungen im Schulbereich,
- C. Besondere Zuweisungen außerhalb des Schlüsselzuweisungssystems.

Damit dürften die Posten der Auflistung „Schlüsselzuweisung“, „Investitionspauschale“ und „Schulpauschale“ hinsichtlich des Haushaltsjahres 2003 zweifelsfrei als „allgemeine Zuweisungen“ zu qualifizieren sein, ihre Berücksichtigung bei der Ermittlung der Ausgleichsrücklage ist daher in vollem Umfange geboten.

Der Aufbau des GFG 2004/2005 wurde dahingehend geändert, dass der Zweite Teil mit „Steuerverbund“ betitelt wurde und der Klammerzusatz bei der Überschrift des Ersten Abschnittes entfiel, sodass sie nur noch „Allgemeine Zuweisungen“ lautete; die Aufteilung dieses Abschnittes wurde wie folgt modifiziert:

- A. Schlüsselzuweisungen,
- B. Pauschale Zuweisungen für kommunale Investitionsmaßnahmen,
- C. Sonderpauschalzuweisungen mit den § 18 (betitelt: Pauschale Zuweisungen zur Unterstützung kommunaler Aufwendungen im Schulbereich) und § 19 (betitelt: Pauschale Zuweisungen an Gemeinden zur Unterstützung kommunaler Aufwendungen im Sportbereich)
- D. Besondere Zuweisungen außerhalb des Schlüsselzuweisungssystems.

Damit dürften die Posten der Auflistung **„Schlüsselzuweisung“**, **„Investitionspauschale“**, **„Schulpauschale“** und **„Sportpauschale“** hinsichtlich der Haushaltsjahre 2004 und 2005 zweifelsfrei als „allgemeine Zuweisungen“ zu qualifizieren sein, ihre Berücksichtigung bei der Ermittlung der Ausgleichsrücklage ist daher ebenfalls in vollem Umfange geboten.

Die in der Auflistung genannte **„Kompensationsleistung nach dem Familienleistungsgesetz“** ist in § 36 GFG 2003 bzw. in § 32 des GFG 2004/2005 geregelt. Diese in beiden Gesetzen inhaltlich stark angenäherten Regelungen (lediglich die finanztechnische Durchführung war geändert) sind im Dritten Teil mit dem Titel „Zuweisungen außerhalb des allgemeinen Steuerverbundes“ jeweils im Ersten Abschnitt „Leistungen nach näherer Bestimmung dieses Gesetzes“ mit der jeweiligen Paragraphenüberschrift „Kompensationsleistungen an die Gemeinden für Verluste durch die Neuregelung des Familienleistungsausgleichs“ enthalten.

Diese Leistungen stellen ebenfalls „allgemeine Zuweisungen“ dar: In Absatz 1 der o.a. Regelungen wird nämlich bestimmt, dass den Gemeinden „zum Ausgleich ihrer zusätzlichen Belastungen aus der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs ein Anteil von 26 v.H. des Mehraufkommens der Umsatzsteuer zugewiesen“ wird, das dem Land nach den bundesrechtlichen Finanzausgleich zusteht. Die Verteilung der auf die Gemeinden entfallenden Anteile wird nach demselben Schlüssel vorgenommen, der auch für die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer für das jeweilige Haushaltsjahr festgesetzt ist (vgl. Absatz 2 der jeweiligen Vorschrift). Dieser Schlüssel hat mit der jeweiligen Größe der „zusätzlichen Belastungen aus der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs“ nichts zu tun, sondern orientiert sich vielmehr an der Einkommensteuerkraft der Kommunen des Landes untereinander. Auch wird keine Begrenzung auf einen bestimmten kommunalen Zweck vorgenommen und keinerlei Dokumentation einer zweckentsprechenden Verwendung erwartet, wie das allgemein bei zweckgebundenen Zuweisungen die Regel ist.

Daneben regelten die verbindlichen Zuordnungsvorschriften zum kommunalen Haushaltsplan, dass die Ausgleichsleistungen der Gruppierungsnummer 091 zuzuordnen waren. Die Gruppierungsnummer 091 gehörte zu der Hauptgruppe 0, die mit „STEUERN, ALLGEMEINE ZUWEISUNGEN“ überschrieben war.

Zu 2.

Es stellt sich weiterhin die Frage, ob der Stadt Rheine in den Jahren noch weitere Einnahmen zugeflossen sind, die als „allgemeine Zuweisungen“ zu bewerten waren.

Die Örtliche Rechnungsprüfung hat daher die Jahresrechnungen 2003 bis 2005 dahingehend ausgewertet, ob noch andere Einnahmen der Hauptgruppe 0 in diesem Zeitraum der Stadt Rheine zugeflossen sind. Dabei ergibt sich die Feststellung, dass im Haushaltsjahr 2003 bei der Haushaltsstelle 9000.0517 – Förderung Projekte zur Entwicklungszusammenarbeit (je Einwohner 2003: 0,208 €) ein Betrag von 15.792,40 € bei der Stadtkasse eingegangen ist, der in der vorgelegten Auflisten nicht aufgeführt ist.

Für die Haushaltsjahre 2004 und 2005 wurde über entsprechende Zuweisungen auf Antrag entschieden, die Bescheide haben aber eindeutig den Charakter von Zweckzuweisungsentscheidungen.

Zusammenfassung:

Der Ansatz der Ausgleichsrücklage (Posten 1.3 der Eröffnungsbilanz der Stadt Rheine) mit

26.412.766,69 €

ist durch § 75 Absatz 3 GO unter der Voraussetzung gedeckt, dass alle Posten des Eigenkapitals (Allgemeine Rücklage, Sonderrücklagen und Ausgleichsrücklage) mindestens mit 79.238.300,08 € in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen sind.

Als Höchstbetrag hätte ein Betrag von bis zu

26.414.521,41 €

gemäß § 75 Absatz 3 GO angesetzt werden können, wenn alle Posten des Eigenkapitals mit mindestens 79.243.564,22 € in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen sind.

Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk nach § 92 Absätze 4 und 5 GO i.V.m. § 101 Absatz 8 GO wird hinsichtlich der Ausweisung von 26.412.766,69 € in der Position 1.3 der Passivseite der Eröffnungsbilanz der Stadt Rheine in Aussicht gestellt, wenn genannte Mindesthöhe des gesamten Eigenkapitals ausgewiesen und geprüft worden ist. Die jetzt durchgeführte Prüfung hat zu keinen Beanstandungen geführt, der Ansatz entspricht im Übrigen den gesetzlichen Bestimmungen.

Örtliche Rechnungsprüfung der Stadt Rheine