

Heft 1

Meißner Hochschulschriften



FACHHOCHSCHULE
DER SÄCHSISCHEN
VERWALTUNG



Freistaat
SACHSEN

Heft 1

Meißner Hochschulschriften

Inhalt

Umsatzbesteuerung der Kommunen - Rechtliche Rahmenbedingungen in der EU und im nationalen Recht sowie aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung 8

Dr. Pierré Frotscher

1	Einleitung	8
2	Nationale Rechtslage ohne Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben	9
2.1	Vorliegen einer Einrichtung	10
2.2	Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft	10
2.3	Wirtschaftliches Herausheben aus Gesamtbetätigung	11
2.4	Keine Vermögensverwaltung	11
2.5	Keine hoheitliche Tätigkeit	11
2.6	Ergebnis	13
3	Unionsrechtliche Vorgaben entsprechend der Auslegung des EuGH	13
4	Gegenüberstellung der nationalen Rechtslage und der unionsrechtlichen Vorgaben	16
5	Verhältnis des nationalen Umsatzsteuerrechts zum Unionsrecht	17
6	Rechtsprechung des BFH in diesem Kontext	19
6.1	BFH-Urteil vom 15.4.2010 zur Unternehmereigenschaft einer Hochschule bei Nutzungsüberlassungen	19
6.2	BFH-Urteil vom 17.3.2010 zur Unternehmereigenschaft einer Gemeinde bzgl. Fahrzeug mit Werbeaufdrucken	20
6.3	BFH-Urteil vom 3.3.2011 zur unternehmerischen Tätigkeit einer Gemeinde bei Überlassung von Standplätzen auf einem Wochenmarkt	21
6.4	BFH-Urteil vom 10.11.2011 zur unternehmerischen Tätigkeit einer Gemeinde beim Betrieb einer Sport- und Freizeithalle	21
6.5	BFH-Urteil vom 1.12.2011 zur Umsatzsteuerpflicht bei der Überlassung von PKW-Tiefgaragenstellplätzen durch eine Gemeinde	23
7	Auffassung der Finanzverwaltung	24
8	Bewertung und Ausblick	25
9	Literatur	27

Kommunaler Haushaltsausgleich der sächsischen Kommunen oder

Was will uns die doppische Haushaltssatzung sagen?29

Prof. Dr. Isabelle Jänchen

1	Einleitung	29
2	Die doppische Haushaltssatzung der sächsischen Kommunen	30
2.1	Ergebnishaushalt	30
2.2	Finanzhaushalt	31
2.3	Zusammenhang aus Ergebnis- und Finanzhaushalt	31
2.3.1	Veranschlagtes Ergebnis	31
2.3.2	Abschreibung und Investition	32
2.4	Transparenz in der doppischen Haushaltssatzung	33
3	Regelungen für den Haushaltsausgleich	34
3.1	„Strenger Haushaltsausgleich“	34
3.2	Stufenregelung im Haushaltsausgleich	35
3.3	Übergangsregelungen bis 2016	35
4	Empirische Überprüfung der gesetzlichen Regelungen	37
4.1	Ziel der Untersuchung	37
4.2	Vorgehensweise bei der empirischen Untersuchung	37
4.3	Ergebnisse der empirischen Untersuchung	38
4.3.1	Haushaltsausgleich	38
4.3.2	Ergebnisanteil	39
4.3.3	Finanzhaushalt	40
4.3.4	Inanspruchnahme der Übergangsregelung	42
5	Schlussfolgerungen und Handlungsempfehlungen	43
6	Literatur	45

Kritische Würdigung der drei Ordnungssysteme

Aufgabengliederungsplan, Produktplan und Prozessstruktur46

Dr. Agnes Schausberger

Dr. Anke Wolfert

1	Vorbemerkung	46
2	Definition und Einsatzzweck der drei Instrumente bisher	47
2.1	Aufgabe und Aufgabengliederung	47
2.2	Produkte und Produktplan	49
2.3	Prozess und Prozessgliederung	50
3	Praktische Probleme der Abgrenzung	51
3.1	Historische Entwicklung der drei Ordnungssysteme	51
3.2	Zusammenhänge und Widersprüche der drei Ordnungssysteme	51
3.3	Beispiele aus der kommunalen Praxis	55
3.3.1	Fachaufgabe Wahlen	55
3.3.2	Fachaufgabe Bibliotheken	55
3.3.3	Fachaufgabe Meldeangelegenheiten	56
3.3.4	Querschnittsaufgabe Zentrale Serviceleistungen	57
3.4	Zwischenfazit	58
4	Ein neuer Ansatz zur Verknüpfung der drei Ordnungssysteme	59
4.1	Überblick	59
4.2	Beispiel	61
4.3	Handlungsempfehlungen	63
4.4	Der Nutzen des neuen Ansatzes	64
5	Literatur	65

Vorwort Meißner Hochschulschriften



Dr. Frank Nolden

Rektor

Foto: Foto Kahle

Sehr geehrte Damen und Herren,
liebe Leserinnen und Leser,

ich freue mich, Ihnen die erste Ausgabe der Meißener Hochschulschriften vorlegen zu können. Sie ist das Ergebnis der anwendungsorientierten Forschung von haupt-, aber auch nebenamtlichen Lehrkräften unserer Einrichtung. Forschung an Fachhochschulen zu leisten, stellt die Professorinnen und Professoren sowie die Dozentinnen und Dozenten in mehrererlei Hinsicht vor Herausforderungen. Einerseits fehlt in Fachhochschulen ein akademischer Unterbau, der für Universitäten völlig selbstverständlich ist. Dadurch sind alle Arbeiten gewissermaßen „höchstpersönlicher“ Art – und von den wissenschaftlichen Hauptleistern zu erbringen. Andererseits besteht ein erheblicher Arbeitsdruck durch die Lehrverpflichtung, die ebenfalls weit über jene der meisten Hochschulen hinausgeht. Die nebenamtlichen Dozenten haben zudem ihre normale Arbeit in den Behörden und Einrichtungen des Freistaates zu verrichten. Insofern gebührt ihnen Respekt und Dank für die geleistete Arbeit.

Die Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen beabsichtigt, jährlich zwei Hochschulschriften herauszubringen. Die Bandbreite der Artikel kann dabei inhaltlich ausgesprochen weitreichend sein, leistet die Hochschule doch wissenschaftliche Ausbildung und anwendungsorientierte Forschung in der gesamten Breite der Aufgaben der Sozialversicherung, Steuer- und Kommunalverwaltungen sowie der Rechtspflege, die nicht auf den Richter fokussiert ist.

Ich wünsche Ihnen eine interessante Lektüre,

Ihr Frank Nolden

Meißen im Dezember 2013

Umsatzbesteuerung der Kommunen – Rechtliche Rahmenbedingungen in der EU und im nationalen Recht sowie aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung



Dr. Pierré Frotscher
Dozent für
Umsatzsteuer
und Privatrecht

1 Einleitung

Die Umsatzbesteuerung der Kommunen und anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts ist seit Jahrzehnten umstritten und wirft immer wieder Zweifelsfragen auf. Dies ist zum einen darauf zurückzuführen, dass deren Tätigkeiten häufig nicht ohne weiteres eindeutig zwischen hoheitlichem und wirtschaftlichem Bereich abzugrenzen sind, zumal diese häufig ineinandergreifen. Zum anderen wird die umsatzsteuerliche Würdigung dadurch erschwert, dass nationales Recht und europäische Vorgaben nicht aufeinander angepasst sind, von verschiedenen Ansätzen ausgehen und unterschiedliche Prämissen zu Grunde legen. Selbst der Bundesrechnungshof (BRH) kritisierte bereits 2004 die unzureichende Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben und empfahl eine entsprechende Anpassung der nationalen Regelungen¹. Von der Politik wurde die Problematik zwar ebenfalls erkannt², aber bisher nicht in Angriff genommen.

In jüngerer Zeit hat der Bundesfinanzhof³ (BFH) mehrere maßgebliche Entscheidungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand gefällt – wobei zwei Entscheidungen auch sächsische Fälle zu

- 1 BRH, Bericht gemäß § 99 BHO vom 2.11.2004, abrufbar unter: <http://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/sonderberichte>.
- 2 So enthält der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009 durchaus das Ziel, Wettbewerbsgleichheit zwischen kommunalen und privaten Anbietern, insbesondere bei der Umsatzsteuer zu schaffen, vgl. <http://www.cdu.de/sites/default/files/media/dokumente/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf>, dort S. 14.
- 3 Vgl. BFH v. 03.03.2011, Az.: V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74; BFH v. 15.4.2010, Az.: V R 10/09, UR 2010, S. 646; BFH v. 17.3.2010, Az.: XI R 17/08, UR 2010, S. 943; BFH v. 10.11.2011, Az.: V R 41/10, DStR 2012, S. 348 und v. 1.12.2011, Az.: V R 1/11, DStR 2012, S. 352.

Gründe lagen⁴ –, die insofern klare Aussagen treffen und die scheinbar unendliche Geschichte der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand einem vorläufigen Abschluss zuführen. Im Ergebnis setzte sich dabei – um es vorwegzunehmen und nicht überraschend – eine den unionsrechtlichen Vorgaben konforme Lösung durch. Im Folgenden soll zunächst die nationale Rechtslage ohne Berücksichtigung des Unionsrechts dargestellt und dann den unionsrechtlichen Vorgaben gegenüber gestellt werden. Vor diesem Hintergrund soll dann weiter die Rechtsprechung des BFH konkret erörtert und die Thematik schließlich einer Bewertung zugeführt werden.

2 Nationale Rechtslage ohne Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben

Anknüpfungspunkt des Umsatzsteuerrechts ist der Unternehmer. Nur wer Unternehmer ist, kann steuerbare Umsätze tätigen, Steuerschuldner werden und den Vorsteuerabzug geltend machen⁵. Unternehmer ist dabei gem. § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG jeder, der eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt⁶.

Für juristische Personen des öffentlichen Rechts⁷ schränkt § 2 Abs. 3 S. 1 UStG dies insofern ein, als diese nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe Unternehmer sind⁸.

Hinsichtlich des Vorliegens eines Betriebs gewerblicher Art verweist das UStG auf die Ausführungen in § 4 KStG.⁹ Dieser gibt für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art in seinem Abs. 1 S. 1 folgende Tatbestandsmerkmale an:

- Vorliegen einer Einrichtung,
- die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und
- sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person heraushebt.

4 Der Entscheidung des BFH v. 03.03.2011, Az.: V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74 lag die Entscheidung des Sächsischen FG v. 2.6.2010, Az.: 6 K 519/06, DStRE 2011, S. 448 und der Entscheidung des BFH v. 10.11.2011, Az.: V R 41/10, DStR 2012, S. 348 lag die Entscheidung des Sächsischen FG v. 15.7.2009, Az.: 5 K 1593/04, ZKF 2011, S. 119 zu Grunde, das nach Zurückverweisung des BFH zwischenzeitlich auch in der Sache mit Urteil v. 07.03.2013, Az.: 6 K 221/12, ZKF 2013, 187 entschieden hat.

5 Ausnahmen bestehen beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge, wo § 1b UStG auf den Erwerber abstellt oder bei Fahrzeuglieferungen im Sinne des § 2a UStG.

6 Vgl. hierzu allgemein *Lippross*, Umsatzsteuer, S. 384 ff. sowie im Hinblick auf die Unternehmereigenschaft interkommunaler Kooperationen *Englisch*, UR 2013, S. 570 f.

7 Dies sind vor allem die Gebietskörperschaften, d. h. Bund, Länder, Gemeinden, Gebietskörperschaften – vgl. hierzu auch R 6 Abs. 1 KStR.

8 Darüber hinaus sind auch bestimmte in § 2 Abs. 3 S. 2 UStG aufgeführte Sondertätigkeiten zwingend dem unternehmerischen Bereich zugeordnet worden.

9 Dies ist schon unglücklich, da Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer nicht das gleiche Besteuerungsziel verfolgen – vgl. *Jakob*, Umsatzsteuer, Rdn. 156.

Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), sind nach § 4 Abs. 5 KStG von den Betrieben gewerblicher Art ausgenommen.

Bestimmte Versorgungsbetriebe und deren Verpachtung werden allerdings hiervon wieder ausgenommen und nach § 4 Abs. 3 und 4 KStG zwingend den Betrieben gewerblicher Art zuordnet, ohne dass es auf die Einschränkung des § 4 Abs. 5 KStG ankommt. Nicht erfasst vom körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art ist schließlich nach h. M. die bloße Vermögensverwaltung¹⁰. Konkret ist zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen auszuführen:

2.1 Vorliegen einer Einrichtung

Als Einrichtung wird jede Betätigung der öffentlichen Hand verstanden, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet ist, dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängt und eine funktionelle Einheit bildet¹¹. Eigene Arbeitsmittel oder eigenes Personal sind hierfür nicht erforderlich. Es bedarf lediglich einer gewissen organisatorischen Verselbstständigung. Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Einrichtung sind z. B. eine besondere Geschäftsleitung, eine getrennte Buchführung oder ein gesondert geführter Haushalt¹². Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird bei Jahresumsätzen ab 130.000 EUR eine Einrichtung auch ohne das Vorliegen organisatorischer Merkmale als gegeben unterstellt¹³.

2.2 Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft

Das Erfordernis der nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entspricht den allgemeinen Anforderungen einer unternehmerischen Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG. Hierfür reicht jede auf Wiederholung angelegte Tätigkeit. Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr sind gem. § 4 Abs. 1 S. 2 KStG nicht erforderlich.

Der Ausschluss der Land- und Forstwirtschaft aus der körperschaftlichen Definition des Betriebs gewerblicher Art ist durch die explizite Anführung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in § 2 Abs. 3 S. 1 UStG im Ergebnis für die Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ohne Bedeutung.

10 Vgl. Heger in Gosch, KStG, § 4 Rdn. 50 ff. m. w. N.; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rz. 30.

11 Vgl. Lippross, Umsatzsteuer, S. 438.

12 Vgl. Lippross, Umsatzsteuer, S. 438.

13 Vgl. R 6 Abs. 5 KStR; Finanzministerium Hessen, Erlass v. 13.12.2006, Az.: S 7106 A - 096 - II 51, UR 2007, S. 661.

2.3 Wirtschaftliches Herausheben aus Gesamtbetätigung

Nach Auffassung der Verwaltung in R 6 Abs. 5 KStR ist grundsätzlich erst ab nachhaltigen Jahresumsätzen über 30.678 EUR – die Finanzverwaltung stellt gewöhnlich auf den Durchschnitt der letzten drei Jahre ab – ein wichtiger Anhaltspunkt für eine wirtschaftlich herausgehobene Betätigung gegeben. Auf das Verhältnis der Einnahmen zu den Gesamteinnahmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts kommt es nicht an. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass bei Nichterreichen dieser Umsatzgrenze grundsätzlich kein Betrieb gewerblicher Art vorliegt.

2.4 Keine Vermögensverwaltung

Nach § 4 Abs. 4 KStG gilt als Betrieb gewerblicher Art auch dessen Verpachtung. Daraus lässt sich ableiten, dass die Vermietung und Verpachtung von Verwaltungsvermögen keinen Betrieb gewerblicher Art begründet, wenn dieses Verwaltungsvermögen selbst keinen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Die reine Vermögensverwaltung, insbesondere die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, begründet demnach keinen Betrieb gewerblicher Art und gehört demnach zum nichtunternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts¹⁴.

2.5 Keine hoheitliche Tätigkeit

Zur Bestimmung, ob eine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, ist Ansatzpunkt, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Einrichtung Aufgaben erfüllt, die ihr als Träger öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind¹⁵. Kennzeichnend hierfür ist die Erfüllung spezifisch öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist¹⁶. Insofern indiziert vor allem die Zuweisung einer Aufgabe durch Gesetz, Verordnung oder Gewohnheitsrecht auf die juristische Person des öffentlichen Rechts oder ein besonderer rechtlicher Annahmepflicht die Ausübung der öffentlichen Gewalt¹⁷.

Typische Hoheitsbetriebe sind Einrichtungen der staatlichen Eingriffsverwaltung, wie z. B. die Gerichtsbarkeit, die Strafvollstreckung, Landesverteidigung, Steuerverwaltung, Polizei und Gefahrenabwehr durch Ordnungsbehörden und Feuerwehr¹⁸. Nach der alten

14 Vgl. *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 440; OFD Chemnitz v. 1.2.2005, DStR 2005, S. 333.

15 Vgl. BFH v. 30.6.1988, Az.: V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910; s. a. H 9 KStR; BMF-Schreiben v. 11.12.2009, Az.: IV B 7 –S2706/07/10006, BStBl. I, S. 1597.

16 Vgl. *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2016.

17 Vgl. auch *Droege*, LKRZ 2013, S. 97 f.

18 Vgl. *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 438.

Rechtsprechung des BFH¹⁹ und noch Auffassung und Praxis der Finanzverwaltung²⁰ sind auch sog. Beistandsleistungen, d. h. Hilfeleistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an eine andere hoheitlich, wenn sie dem Charakter nach hoheitlich waren²¹. Beistandsleistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bei der Erfüllung von hoheitlichen Tätigkeiten für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts begründen demnach keinen Betrieb gewerblicher Art.

Die rein staatsaufgabenbezogene Abgrenzung zwischen hoheitlichem und wirtschaftlichem Bereich wird im Lichte der wettbewerbsneutralen Besteuerung weiter dahingehend ergänzt, dass die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht mehr „eigentümlich und vorbehalten“ ist, wenn sie Aufgaben übernimmt, die auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden können, und sie daher mit der Tätigkeit in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt. Eine Ausübung öffentlicher Gewalt ist dementsprechend ausgeschlossen, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich von der Tätigkeit eines privaten Unternehmens inhaltlich nicht wesentlich unterscheidet²². Bloße Zwangs- oder Monopolrechte reichen gem. § 4 Abs. 5 S. 2 KStG demnach auch nicht aus, um einen Hoheitsbetrieb anzunehmen und Versorgungsbetriebe zählen gemäß § 4 Abs. 3 KStG zu den Betrieben gewerblicher Art und nicht zu den Hoheitsbetrieben, auch wenn das Leistungsverhältnis öffentlich-rechtlich ausgestaltet wäre. Soweit die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Tätigkeit in Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt, liegt also auch nach nationalem Recht ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art vor. Dies gilt selbst dann, wenn eine öffentliche Aufgabe mittels öffentlich-rechtlicher Handlungsformen erfüllt wird, etwa Beiträge oder Gebühren aufgrund einer Satzung erhoben werden²³. In Bezug auf die Wettbewerbsrelevanz wurde dabei auch schon nach nationalem Recht sowohl auf die tatsächliche als auch die sog. potentielle Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen abgestellt. Auch nach Ansicht des BFH war zu prüfen, ob für die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts ein wettbewerbsrelevanter Markt besteht und der Marktzutritt Dritter durch die Steuerfreiheit der juristischen Person des öffentlichen Rechts behindert oder erschwert wurde²⁴. Allerdings stellte der BFH bei seiner Bewertung nur auf den lokalen Markt ab²⁵.

19 Vgl. BFH v. 12.12.1968, Az.: V 213/65, BStBl. II 1969, S. 280 (Übernahme v. Abwässern einer Gemeinde) und BFH v. 11.1.1979, Az.: V R 26/74, BStBl. II 1979, S. 746 (Überlassung einer Schwimmhalle an eine Nachbargemeinde).

20 Vgl. OFD Frankfurt/M v. 15.8.2011, Az.: S 7106 A 119 St 110, juris; FinMin Sachsen (06/2010), Steuerinfos für Gemeinden und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts, S. 27f.; OFD Rostock v. 21.11.2002, Az.: S 2706 04/01 St 242, UR 2003, S. 303.

21 Vgl. ausf. *Leippe/Baldauf*, DStZ 2012, S. 283, 292 f. sowie *Droege*, LKRZ 2013, S. 96 ff.; *Strahl*, UR 2012, S. 381 ff.

22 Vgl. *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2016.

23 Vgl. *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2016.

24 Vgl. BFH v. 27.2.2003, Az.: V R 78/01, BStBl. II 2004, S. 431, 434.

25 Vgl. BFH v. 30.3.2000, Az.: V R 30/99, BStBl. II 2000, S. 705; v. 27.2.2003, Az.: V R 78/01, BStBl. II 2004, S. 431, 434.

2.6 Ergebnis

Zusammengefasst sind demnach juristische Personen des öffentlichen Rechts nach der nationalen Rechtslage ohne Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben nur dann Unternehmer und unterliegen dem Umsatzsteuerrecht, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. selbständige, nachhaltige, wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen,
2. im Rahmen einer Einrichtung,
3. Überschreitung der Umsatzgrenze von 30.678 EUR,
4. keine bloße Vermögensverwaltung und
5. keine hoheitliche Tätigkeit, insbesondere kein Wettbewerb zur privaten Wirtschaft.

3 Unionsrechtliche Vorgaben entsprechend der Auslegung des EuGH

Anknüpfungspunkt für die Umsatzbesteuerung ist nach den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL der „Steuerpflichtige“, der aber ähnlich dem deutschen Recht als derjenige umschrieben wird, der eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Eine wirtschaftliche Tätigkeit hat der EuGH z. B. bei der Zuteilung von Sendefrequenzen für den Mobilfunk durch staatliche Regulierungsbehörden verneint²⁶, bei einer staatlichen Milchverkaufsquoten-Verkaufsstelle dagegen angenommen²⁷, sofern sie nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht handelt. In Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL ist zudem explizit aufgenommen, dass die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen als wirtschaftliche Tätigkeit gilt.

Für juristische Personen des öffentlichen Rechts bestimmt Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL, dass diese nicht als Steuerpflichtige gelten, „soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt um solche, die die öffentlichen Einrichtungen nach den eigens für sie geltenden Regeln des öffentlichen Rechts und nicht nach den für private Wirtschaftsteilnehmer geltenden Vorschriften des Zivilrechts bewirken²⁸. Entscheidend ist insofern zunächst nur die reine Form der Tätigkeit. Unionsrechtlich unzulässig ist es demnach, eine in privatrechtlicher Form (durch privatrechtlichen Vertrag) ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit als nicht steuerbar zu behandeln.

26 Vgl. EuGH v. 26.6.2007, Az.: C-284/04 – T-Mobile Austria, UR 2007, S. 607.

27 Vgl. EuGH v. 13.12.2007, Az.: V 408/06 – Franz Götz, UR 2008, S. 296.

28 Vgl. EuGH v. 15.5.1990, Az.: V-4/89, Slg. 1990, S. 1869; EuGH v. 12.9.2000, Kommission/Verinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, Az.: C-359/97, UR 2000, S. 518; EuGH v. 14.12.2000, Fazenda Publica, Az.: C-446/98, UR 2001, S. 108.

Eine in öffentlich-rechtlicher Form (z. B. aufgrund Gesetzes, Satzung, Verwaltungsakt oder öffentlich-rechtlichen Vertrages) ausgeübte Tätigkeit begründet dagegen zunächst grundsätzlich keine Steuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Soweit wirtschaftliche Tätigkeiten in öffentlich-rechtlicher Form ausgeübt werden, gelten die juristischen Personen des öffentlichen Rechts allerdings nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL dann als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Durch diese Einschränkung wird der Möglichkeit der öffentlichen Hand, sich durch öffentlich-rechtliche Organisationsformen der Umsatzbesteuerung zu entziehen, enge Grenzen gesetzt²⁹.

Darüber hinaus gelten juristischen Personen des öffentlichen Rechts unabhängig von der Form gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL als Steuerpflichtige, wenn sie die in Anhang I der MwStSystRL aufgeführten Tätigkeiten (z. B. Lieferungen von Gas, Wasser, Elektrizität, thermische Energie) ausüben, sofern deren Umfang nicht unbedeutend ist³⁰.

Die den Mitgliedstaaten in Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL eingeräumte Befugnis, bestimmte steuerfreie Tätigkeiten der öffentlichen Hand als Tätigkeiten zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, bedarf einer expliziten gesetzlichen Regelung, an der es in Deutschland bislang fehlt³¹. Daraus folgt allerdings, dass es dem Gesetzgeber durchaus möglich wäre, die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG grundsätzlich steuerfreie Vermietung von Grundstücken mittels einer expliziten Regelung dem hoheitlichen Bereich der juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuordnen.

Entsprechend der unionsrechtlichen Vorgaben ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts demnach Steuerpflichtige, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. wirtschaftliche Tätigkeit
2. in privatrechtlicher Form oder
3. in öffentlich-rechtlicher Form mit größeren Wettbewerbsverzerrungen.

Soweit demnach die juristische Person des öffentlichen Rechts auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig ist, kommt es mithin entscheidend darauf an, ob diese Tätigkeit

29 Vgl. *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 427.

30 Diese unionsrechtliche Bestimmung soll sicherstellen, dass bestimmte Arten von wirtschaftlichen Tätigkeiten, deren Bedeutung sich aus ihrem Gegenstand ergibt, nicht deshalb von der Mehrwertsteuer befreit werden, weil sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden (vgl. EuGH v. 3.4.2008, Rs. C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Slg. 2008, I-1817; vgl. auch BFH v. 2.3.2011, Az.: XI R 65/07, DStRE 2011, S. 959).

31 Vgl. EuGH v. 4.6.2009, Az.: C-102/08 – *Salix*, UR 2009, S. 484; nachgehend BFH v. 20.8.2009, Az.: V R 70/05, DStR 2009, S. 2308, vgl. dazu auch *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2020f.; vgl. *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 429.

zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“. Insofern hat der EuGH zum einen entschieden, dass es für die Wettbewerbsbeurteilung nicht auf den lokalen Markt oder das Bestehen von aktuellen Wettbewerbern ankommt. Ausreichend ist vielmehr bereits, dass ein potenzieller Wettbewerber durch den Besteuerungsvorteil der öffentlichen Hand von einem Eintritt in den Markt abgehalten wird, wobei die Wettbewerbsverzerrungen abstrakt in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen sind, also nicht in Bezug auf den lokalen Markt zu bewerten sind³². Zum anderen hat er den Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ vor dem Hintergrund einer umfassenden Verbrauchsbesteuerung weit ausgelegt und eine Behandlung der öffentlichen Hand als Nichtsteuerpflichtige nur dann als zulässig erachtet, wenn sie lediglich zu unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde³³.

Bei der Frage, ob eine Wettbewerbssituation vorliegt, sind allerdings auch nach Unionsrecht die außersteuerlichen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Wettbewerb kann nur da entstehen, wo ein privater Unternehmer tatsächlich Zutritt zum Markt hat³⁴.

Nach Unionsrecht ist also durchaus ein Ausschluss der Umsatzsteuerpflicht für entgeltliches Handeln der öffentlichen Hand möglich, allerdings nur, wenn entweder unbedeutende Wettbewerbsverzerrungen zu befürchten sind oder soweit keine reale Möglichkeit eines Markteintritts für private Wirtschaftsteilnehmer besteht³⁵.

32 Vgl. EuGH v. 16.9.2008, Az.: C-288/07 – Isle of Wight, UR 2008, S. 816, Rz. 60-62, 64 mit Anm. Küffner, UR 2008, S. 823.

33 Vgl. EuGH v. 16.9.2008, Az.: C-288/07 – Isle of Wight, UR 2008, S. 816, Rz. 74-76 mit Anm. Küffner, UR 2008, S. 823.

34 Vgl. Lippross, Umsatzsteuer 2012, S. 428.

35 Vgl. Suck, UR 2013, S. 208.

4 Gegenüberstellung der nationalen Rechtslage und der unionsrechtlichen Vorgaben

Unternehmereigenschaft nach	
nationalem Recht	Unionsrecht
<ol style="list-style-type: none"> 1. Selbständige, nachhaltige, wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, 2. im Rahmen einer Einrichtung, 3. Überschreiten der Umsatzgrenze von 30.678 EUR, 4. keine bloße Vermögensverwaltung und 5. keine hoheitliche Tätigkeit, insbesondere kein Wettbewerb zur privaten Wirtschaft. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wirtschaftliche Tätigkeit 2. in privatrechtlicher Form oder 3. in öffentlich-rechtlicher Form mit größeren Wettbewerbsverzerrungen.

Die Gegenüberstellung der Voraussetzungen des Unternehmers nach nationalem Recht und des Steuerpflichtigen nach den Vorgaben des Unionsrechts zeigt die Inkongruenz der deutschen Regelungen mit den unionsrechtlichen Vorgaben.

Besonders augenscheinlich ist, dass es nach Unionsrecht nicht auf das Überschreiten einer bestimmten Umsatzgrenze ankommt und auch die bloße Vermögensverwaltung die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft und mithin die Umsatzsteuerpflicht begründen kann. Darüber hinaus bedarf es nach Unionsrecht keiner Einrichtung.

Sowohl das nationale Recht als auch das Unionsrecht stellen auf die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ab. Während das Wettbewerbskriterium im nationalen Recht die Abgrenzungsfrage betrifft, ob überhaupt eine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, wird es unionsrechtlich als Korrektiv verwendet, nachdem die Ausübung öffentlicher Gewalt positiv festgestellt wurde. Neben diesem tatbestandlichen Unterschied ergeben sich auch inhaltliche Unterschiede, insoweit als nach Unionsrecht allein das Handeln auf privatrechtlicher Grundlage die Umsatzsteuerpflicht einer wirtschaftlichen Tätigkeit begründet. Durch die weite Auslegung des Merkmals „größere Wettbewerbsverzerrungen“ und die Einbeziehung potentieller Wettbewerbsverhältnisse in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche, ohne dass es auf den lokalen Markt ankommt, durch den EuGH, ist eine Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts der „Normalzustand“³⁶.

³⁶ Vgl. EuGH v. 16.9.2008, Az.: C-288/07 – Isle of Wight, UR 2008, S. 816; s. a. Seer/Klemke, BB 2010, S. 2015, 2022.

5 Verhältnis des nationalen Umsatzsteuerrechts zum Unionsrecht

Nach Art. 113 AEU-Vertrag³⁷ kann die EU Bestimmungen erlassen, um u. a. die Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer innerhalb der EU zu harmonisieren, soweit dies für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Gemäß Art. 288 AEU-Vertrag können u. a. Verordnungen und Richtlinien erlassen werden. Während die Verordnung allgemeine Geltung hat, für den Bürger verbindlich ist und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gilt (vgl. Art. 288 Abs. 2 AEU-Vertrag), ist eine Richtlinie für jeden Mitgliedstaat hinsichtlich des Ziels verbindlich, überlässt jedoch diesem die konkrete Ausgestaltung (vgl. Art. 288 Abs. 3 AEU-Vertrag). Anders als Verordnungen beanspruchen Richtlinien zunächst grundsätzlich keine unmittelbare Geltung, sondern verpflichten die Mitgliedstaaten „nur“ zu deren Umsetzung in das nationale Recht.

In Ausfüllung dieser Artikel ist u. a. die für das Umsatzsteuerrecht maßgebende MwSt-SystRL³⁸ ergangen.

Weicht das nationale Recht von einer EU-Richtlinie ab, dann kann die Richtlinie grundsätzlich keine Verpflichtung für den Bürger begründen, der Bürger kann sich aber – sofern ein Mitgliedstaat seiner Umsetzungspflicht nicht oder unzureichend nachkommt – auf eine für ihn günstigere Richtlinienregelung berufen, wenn die

37 Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEU-Vertrag) geht auf den 1957 in Rom abgeschlossenen Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG-Vertrag) zurück, der zusammen mit dem EURATOM-Vertrag als Römische Verträge bekannt sind. Der EWG-Vertrag wurde seitdem u. a. durch den Fusionsvertrag 1965, die Einheitliche Europäische Akte 1986, den Vertrag von Maastricht 1992, den Vertrag von Amsterdam 1997, den Vertrag von Nizza 2001 und den Vertrag von Lissabon 2007 geändert. Mit dem Vertrag von Maastricht wurde der EWG-Vertrag in Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) umbenannt. Mit Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon am 1. Dezember 2009 wurde der EG-Vertrag in AEU-Vertrag umbenannt, da mit dem Vertrag von Lissabon die EG aufgelöst und all ihre Funktionen von der EU übernommen wurden.

38 Die MwStSystRL vom 28.11.2006 (ABl. EU Nr. L 347/11.12.2006) löste die 6. EG-Richtlinie vom 15.05.1977 (ABl. EG 1977 Nr. L 145, S. 1) ab, die durch mehrere Änderungen unübersichtlich geworden war. Vgl. zur Entwicklung der europäischen Richtlinien zur Umsatzbesteuerung ausf. *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 41 ff.

entsprechende Richtlinienbestimmung unbedingt und hinreichend klar ist³⁹. Im Fall *Salix* hat der EuGH zudem auch ausdrücklich öffentlichen Einrichtungen, also juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die Möglichkeit eingeräumt, sich auf für sie günstigere europäische Vorgaben zu berufen⁴⁰.

Darüber hinaus binden Richtlinienregelungen die Organe der Mitgliedstaaten. Der nationale Gesetzgeber hat die Verpflichtung, Richtlinien inhaltlich übereinstimmend in nationales Gesetzesrecht umzusetzen⁴¹. Gerichte⁴² und Verwaltung⁴³ haben die Gesetze richtlinienkonform auszulegen.

Entspricht das nationale Recht nicht den unionsrechtlichen Vorgaben, dann bestehen insofern also zwei Möglichkeiten⁴⁴:

1. Die nationale Regelung kann richtlinienkonform ausgelegt werden. In diesem Fall kann sich die Richtlinie auch ohne weiteres zum Nachteil des Bürgers/des Steuerpflichtigen auswirken. Die Grenze der Auslegung findet sich allerdings grundsätzlich im Wortlaut der nationalen Norm⁴⁵.
2. Die nationale Regelung kann nicht richtlinienkonform ausgelegt werden. In diesem Fall kommt es zur unmittelbaren Anwendung der Richtlinie, allerdings gegenüber dem Bürger *de facto* nur zu dessen Gunsten, da ihm ein Wahlrecht zusteht, ob er sich auf die Richtlinie beruft, was er nur machen wird, wenn diese für ihn günstiger als das nationale Recht ist. Da allerdings juristische Personen des öffentlichen

39 Vgl. *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 8 m. w. N.; ausf. auch *Halter*, Europarecht, S. 286 ff.; *Canz*, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 25 ff.; *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 41 ff.

Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien unter den genannten Voraussetzungen ist ständige Rechtsprechung des EuGH, vgl. EuGH v. 17.12.1970, Rs. C-33/70, Slg. 1970, I- 1213; v. 6.10.1970, Rs. C-9/70, Slg. 1970, I-838; v. 27.6.1989, Rs. 50/88, EuGHE 1989, S. 1925 und wird u. a. mit dem „*effet utile*“, der Nützlichkeit/Wirksamkeit des Europarechts gestützt. Gerade im Hinblick auf die Umsatzsteuer sei verwiesen auf BFH, Beschluss v. 16.7.1981, Az.: V B 51/80, Kloppenburg I, BStBl. II 1981, S. 692, wo der BFH die Auffassung vertrat, dass eine Richtlinie kein unmittelbar geltendes Recht erzeugen kann. Daraufhin bestätigte der EuGH v. 22.02.1984, Az.: C-70/83, Slg. 1984, S. 1075 die unmittelbare Anwendbarkeit von Richtlinien. Dem folgte der BFH mit Urteil v. 25.4.1985, Az.: V R 123/84, Kloppenburg II, NJW 1985, S. 2103 jedoch wiederum nicht, so dass es letztlich dem BVerfG oblag, die Rechtsprechung des EuGH zu bestätigen, Beschluss v. 8.4.1987, Az.: 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, S. 223.

40 Vgl. EuGH v. 4.6.2009, Az.: C-102/08 – *Salix*, UR 2009, S. 484; vgl. auch *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2022.

41 Vgl. BVerfG v. 12.5.1989 Az.: 2 BvR 3/89, NJW 1990, S. 974.

42 Vgl. EuGH, Az.: 14/83, von *Colson&Kamann*, Slg 1984, S. 1891; BVerfG v. 8.4.1987, Az.: 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223; BFH, BStBl. II 1989, S. 122.

43 Vgl. EuGH, Az.: C-103/88; *Fratelli Costanzo/Milano*, Celex-Nr. 61988CJ0103.

44 Vgl. *Ismer/Keyser*, UR 2011, S. 81, 82; *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 8 f.

45 Unklar ist die Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung – vgl. allg. *Halter*, Europarecht, S. 302 ff.; konkret im Hinblick auf die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, *Ismer/Keyser*, UR 2011, S. 81, 84 ff.

Rechts selbst als Teil des Staates an die Richtlinien gebunden sind⁴⁶, ist äußerst fraglich, ob ihnen in gleicher Weise wie dem Bürger ein Wahlrecht zusteht, auch wenn sie im konkreten Fall wie dieser Steuerpflichtiger sind. Vielmehr ist aufgrund der Bindung der Richtlinien für alle Organe der Mitgliedstaaten eher wahrscheinlich, dass sich juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht auf eine günstigere nationale Rechtslage berufen können⁴⁷.

6 Rechtsprechung des BFH in diesem Kontext

Wie eingangs angeführt, hat der BFH sich in diesem Kontext in mehreren Entscheidungen mit der Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts befasst. Von Bedeutung sind dabei insbesondere folgende Entscheidungen:

6.1 BFH-Urteil vom 15.4.2010⁴⁸ zur Unternehmereigenschaft einer Hochschule bei Nutzungsüberlassungen

Der BFH hatte in dieser Entscheidung darüber zu befinden, inwieweit eine Hochschule unternehmerisch tätig wurde, in dem sie

1. der Aufstellung von Automaten (Heißgetränke-, Zwischenverpflegungs- sowie Spielautomaten und Münzkopiergeräte) in ihren Gebäuden gegen Entgelt gestattete,
2. Hochschulbediensteten auf Grundlage der Hochschulnebenständigkeitsverordnung Räume, Apparate, Materialien und Personal für medizinische Nebentätigkeiten gegen Entgelt überließ,
3. zusammen mit einer Stadt ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte betrieb.

Im Ergebnis traf der BFH ein nahezu salomonisches Urteil:

Die Gestattung der Automatenaufstellung beurteilte er als unternehmerisches und damit steuerbares Handeln.

Der gemeinsame Betrieb des medizinischen Instituts stellte dagegen schon keine wirtschaftliche Tätigkeit dar, da hier der für eine steuerbare Leistung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt gefehlt habe.

Hinsichtlich der Überlassung der Personal- und Sachmittel verwies der BFH an die

46 Die Bindungswirkung greift für alle Behörden der Mitgliedstaaten, vgl. EuGH, Az.: C-103/88; Fratelli Costanzo/Milano, Celex-Nr. 61988CJ0103; vgl. auch *Hetmeier* in Lenz/Borchardt (Hrsg.), EU-Verträge Kommentar, Art. 288 Rdn. 11 f.; *Schweitzer/Hummer/Obexer*, Europarecht 2007, Rz. 304.

47 Die Problematik der unmittelbaren Geltung der MwStSystRL gegenüber den juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat der BFH in den vorliegenden Fällen durch die richtlinienkonforme Auslegung umgangen. In der Literatur wird zumeist nur auf den Steuerpflichtigen abgestellt und angeführt, dass diesem ein Wahlrecht zustünde, ohne aber auszuführen, ob dies auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige gilt – vgl. z. B. *Ismer/Keyser*, UR 2011, S. 82.

48 Vgl. BFH v. 15.4.2010, Az.: V R 10/09, UR 2010, S. 646.

Vorinstanz zurück, da es sich zwar um eine wirtschaftliche Tätigkeit handele, aber nicht klar sei, ob die Voraussetzungen der Annahme für die Ausübung öffentlicher Gewalt gegeben waren.

Der BFH stellt in seiner Entscheidung ausdrücklich fest, dass es bedeutungslos sei, ob die Tätigkeit der Hochschule als Vermögensverwaltung angesehen werden kann. Eine Einschränkung der Umsatzsteuerbesteuerung in Bezug auf deren bloße Vermögensverwaltung finde sich weder in der MwStSystRL noch im Wortlaut des deutschen Umsatzsteuergesetzes. Keine besondere Bedeutung misst der BFH zudem dem Merkmal der Einrichtung bei. Schließlich verneint er auch ausdrücklich die Maßgeblichkeit von absoluten Gewinn- oder Umsatzgrenzen, wie sie die Finanzverwaltung in den Körperschaftsteuerrichtlinien aufgestellt hat.

Im Ergebnis kommt der BFH über eine richtlinienkonforme Auslegung⁴⁹ zur Transformation der unionsrechtlichen Vorgaben ins innerstaatliche Recht und letztlich zur Übernahme der Vorgaben der MwStSystRL entsprechend der Auslegung des EuGHs. Das Kriterium der Vermögensverwaltung spielt nach dieser Entscheidung des BFH umsatzsteuerlich keine Rolle mehr⁵⁰. Auf eine Vorlage an den EuGH verzichtet der BFH und war vor diesem Hintergrund auch nicht erforderlich, da seine Rechtsprechung der des EuGH entsprach.

6.2 BFH-Urteil vom 17.3.2010 zur Unternehmereigenschaft einer Gemeinde bzgl. Fahrzeug mit Werbeaufdrucken

In der Entscheidung vom 17.3.2010⁵¹ ging es um die Unternehmereigenschaft einer Gemeinde, der ein mit Werbeaufdruck versehenes Fahrzeug geliefert worden war. Als Gegenleistung hatte sie sich in einem privatrechtlichen Vertrag dazu verpflichtet, das Fahrzeug fünf Jahre lang in der Öffentlichkeit einzusetzen. Der Lieferant des Fahrzeugs begehrte den Abzug der Vorsteuer aus dem tauschähnlichen Umsatz. Dies wurde ihm von der Finanzverwaltung mit der Begründung versagt, die Gemeinde sei nach § 2 Abs. 3 UStG keine Unternehmerin; insbesondere würden die von der Gemeinde erzielten Werbeumsätze die Umsatzgrenze von 30.678 EUR nicht erreichen und mithin kein Betrieb gewerblicher Art vorliegen.

In richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG stellte der BFH im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH allein darauf ab, dass eine juristische Person des

49 Vgl. hierzu *Ismer/Keyser*, UR 2011, S. 81, 84 f. Das vorinstanzlich befassete Finanzgericht Münster sah sich dagegen wegen des nach seinem eindeutigen Wortlaut nicht auslegungsfähigen § 2 Abs. 3 UStG an einer richtlinienkonformen Auslegung gehindert – vgl. FG Münster, Urteil v. 11.12.2008, Az.: K 6658/03, EFG 2009, S. 1060 m. Anm. *Meyer*.

50 So auch *Widmann*, BB 2010, S. 2092, 2093.

51 Vgl. BFH v. 17.3.2010, Az.: XI R 17/08, UR 2010, S. 943.

öffentlichen Rechts Unternehmer ist, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage entgeltliche Leistungen erbringt. Explizit führte der BFH aus, dass das Vorhandensein einer eigenständigen Einrichtung als auch die Umsatzgrenze von 30.678 EUR verzichtbar sei. Vor diesem Hintergrund kam es auf die Verwendung der Fahrzeuge im Rahmen der hoheitlichen Tätigkeit der Gemeinde nicht mehr an.

6.3 BFH-Urteil vom 3.3.2011 zur unternehmerischen Tätigkeit einer Gemeinde bei Überlassung von Standplätzen auf einem Wochenmarkt

Gegenstand der Entscheidung vom 3.3.2011⁵² war der anteilige Vorsteuerabzug einer Gemeinde für Sanierungsarbeiten am Marktplatz (Neugestaltung des Platzes unter Herstellung des historischen Erscheinungsbildes, historische Beleuchtung, Pflasterung), den sie zum Teil entgeltlich auf privatrechtlicher Grundlage Händlern für deren Marktstände überließ.

Das Sächsische Finanzgericht⁵³ hatte in der 1. Instanz noch entschieden, dass die Kommune nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, da sie die Sanierungsleistungen hoheitlich als Straßenbaulastträger bezogen habe.

Dagegen bejahte der BFH einen teilweisen Vorsteuerabzug. Auch wenn die Gemeinde als Straßenbaulastträger im Rahmen ihrer Hoheitstätigkeit den Gemeingebrauch zu gewährleisten habe, verwendet sie eine öffentlich-rechtlich gewidmete Straße für eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit zur Entgelterzielung, wenn eine über den Gemeingebrauch hinausgehende Sondernutzung vorliegt und sich die Tätigkeit der Gemeinde nicht darauf beschränkt, lediglich anderen eine Sondernutzung öffentlich-rechtlich zu gestatten, sondern sie selbst, z. B. durch die Vermietung von Standflächen bei der Veranstaltung von Märkten im Rahmen einer Sondernutzung, eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit ausübt. Er führte dabei seine Rechtsprechung zur Zuordnung von Marktflächen zum unternehmerischen Bereich der Gemeinde fort⁵⁴.

6.4 BFH-Urteil vom 10.11.2011 zur unternehmerischen Tätigkeit einer Gemeinde beim Betrieb einer Sport- und Freizeithalle

Bei der Entscheidung vom 10.11.2011⁵⁵ ging es um den Vorsteuerabzug einer Gemeinde für die Errichtung einer Sport- und Freizeithalle, die zum Teil entgeltlich mehreren Sportvereinen, aber auch einer Nachbargemeinde für deren Grundschule und damit zum Schulsport überließ.

52 Vgl. BFH v. 03.03.2011, Az.: V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74.

53 Vgl. Sächsisches FG v. 2.6.2010, Az.: 6 K 519/06, DStRE 2011, S. 448.

54 Vgl. BFH v. 22.10.2009, Az.: V R 33/08, UR 2010, S. 368.

55 Vgl. BFH v. 10.11.2011, Az.: V R 41/10, DStR 2012, S. 348.

Das in erster Instanz befasste Sächsische Finanzgericht⁵⁶ vertrat die Auffassung, dass die Gemeinde mit der Freizeit- und Sporthalle keinen Betrieb gewerblicher Art unterhalte, weil die Nutzung für den Sportunterricht hoheitlich sei und sich die Überlassung an andere Nutzer nicht heraushebe. Aufgrund des Leistungsangebots und des Preisniveaus sei kein Wettbewerb zu privaten Anbietern gegeben. Es liege daher reine Vermögensverwaltung vor. Mangels steuerbarer Tätigkeit versagte das Finanzgericht daher den Vorsteuerabzug.

Demgegenüber entschied der BFH, dass die Gemeinde durch die Überlassung der Halle gegen Entgelt eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Auf bestimmte Gewinn- und Umsatzgrenzen, wie sie in den Körperschaftsteuerrichtlinien vorgesehen sind, kommt es nicht an. Soweit die Nutzungsüberlassung gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage erfolgte, sei die Gemeinde ohne weitere Voraussetzungen als Unternehmer tätig. Soweit die Nutzungsüberlassung gegen Entgelt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgte, sei die Gemeinde gleichfalls Unternehmer, da sie insoweit im Wettbewerb zu privaten Konkurrenten tätig war. Für die Wettbewerbsbeurteilung sei entsprechend der Rechtsprechung des EuGH⁵⁷ nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potentielle Wettbewerb zu berücksichtigen, wobei insofern die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen ist, ohne dass es bei der Beurteilung auf den jeweiligen lokalen Markt ankommt. Danach erfolgt die Überlassung von Räumlichkeiten gegen Entgelt bereits nach der Art ihrer Tätigkeit im Wettbewerb zu privaten Anbietern. Die nach Unionsrecht möglichen Einschränkungen zum Ausschluss der Umsatzsteuerpflicht griff der BFH dabei nicht auf⁵⁸. In Abkehr zu seiner Rechtsprechung stellte er vielmehr klar, dass es mit einer richtlinienkonformen Auslegung nicht zu vereinbaren wäre, sog. Beistandsleistungen von der Umsatzbesteuerung auszunehmen, wenn diese zwar auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, dabei jedoch im Wettbewerb zu Leistungen privater Rechtsträger erbracht werden. Danach sei im Streitfall die entgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten in einer Sport- und Freizeithalle durch eine Gemeinde an eine andere Gemeinde für deren Schulunterricht ebenso steuerbar wie eine Leistungserbringung an private Rechtsträger. Mangels Steuerbefreiungsvorschrift war die Nutzungsüberlassung auch steuerpflichtig⁵⁹ und mithin die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug der Gemeinde erfüllt.

56 Vgl. Sächsisches FG v. 15.7.2009, Az.: 5 K 1593/04, ZKF 2011, S. 119.

57 Vgl. EuGH v. 16.9.2008, Az.: C-288/07 – Isle of Wight, UR 2008, S. 816.

58 Zu diesen Einschränkungen s. o. unter 3. sowie *Suck*, UR 2013, S. 208.

59 Die unentgeltliche Überlassung der Sport- und Freizeitanlage fällt insbesondere nicht unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 Buchst. a) UStG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) – vgl. BFH v. 31.5.2001, Az.: V R 97/98, BStBl. II 2001, S. 658. Soweit der EuGH in seiner Entscheidung v. 21.2.2013, Rs. C 18/12 – *Mĕsto Žamberk*, UR 2013, S. 338 entschieden hat, dass der Zugang zu einem Aquapark eine in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistung darstellt und nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m) MwStSystRL steuerfrei sein kann, ergibt sich hieraus für die vorliegende Fallkonstellation kein weiterer einschlägiger Steuerbefreiungstatbestand, denn Art. 132 Abs. 1 Buchst. m) MwStSystRL befreit nach seinem insofern klaren Wortlaut nur Dienstleistungen die unmittelbar gegenüber sportausübenden Personen erbracht werden.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang auch, dass der BFH explizit aufführt, dass sich die Frage einer Unternehmenszuordnung und der Rechtzeitigkeit einer derartigen Zuordnung nicht stellt, weil die nichtwirtschaftliche Nutzung aus der hoheitlichen Nutzung resultiert und nicht aus der privaten Nutzung⁶⁰.

6.5 BFH-Urteil vom 1.12.2011 zur Umsatzsteuerpflicht bei der Überlassung von PKW-Tiefgaragestellplätzen durch eine Gemeinde

Die Entscheidung des BFH vom 1.12.2011⁶¹ hatte die umsatzsteuerliche Behandlung von Umsätzen aus der Überlassung von Parkplätzen durch die öffentliche Hand zum Gegenstand. Bislang stellte der BFH darauf ab, ob die Parkgebühren nach Maßgabe einer Parkgebührenverordnung auf Grundlage des Straßenverkehrsgesetzes erhoben werden und ging gegebenenfalls von einer hoheitlichen Tätigkeit aus⁶². Größere Wettbewerbsverzerrungen verneinte er stets, da es keinen wettbewerbsrelevanten Markt zu privaten Parkplatzbetreibern gebe, denn diese könnten keine Parkplätze nach Maßgabe der Straßenverkehrsordnung zu Verfügung stellen.

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potentielle Wettbewerb geschützt sei, urteilte der BFH nun, dass zwar die Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgte und daher grundsätzlich von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit auszugehen sei, vorliegend jedoch die Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde und zwar deshalb, weil auch ein privater Anbieter solche Leistungen anbieten könne.

Hervorzuheben sind bei der Entscheidung des BFH folgende Aspekte:

- Der BFH kam zu seinem Ergebnis durch richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Regelungen.
- Umsatzgrenzen, wie sie von der Finanzverwaltung vorgesehen sind, sind unbeachtlich.
- Die öffentliche Widmung des Parkraums ist unerheblich, wenn nicht lediglich unbedeutende Wettbewerbsverzerrungen im Raum stehen.

60 Ausgehend von der Rechtsprechung des EuGH – vgl. Urteil v. 12.2.2009, Az.: C-515/07, VNLTO, DStR 2009, S. 369 sind 3 Sphären zu unterscheiden: 1. die unternehmerische Sphäre, 2. die nichtwirtschaftliche, aber unternehmensnahe Sphäre und 3. die unternehmensfremde Sphäre. Die hoheitliche Tätigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird dabei der 2. Sphäre zugerechnet. Erwirbt eine juristische Person des öffentlichen Rechts einen Gegenstand, den sie unternehmerisch und hoheitlich nutzen will, bedarf es anders als bei unternehmerischer und unternehmensfremder Nutzung keiner Zuordnungsentscheidung – vgl. ausf. zum Ganzen *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 459 ff. und 467 ff.; *ders.* in DStZ 2012, S. 320 ff.; *Grefe*, SteuerStud 2013, S. 458 ff.

61 Vgl. BFH v. 1.12.2011, Az.: V R 1/11, DStR 2012, S. 352.

62 Vgl. BFH v. 27.2.2003, Az.: V R 78/01, BStBl. II 2003, S. 431; BFH v. 10.12.1992, Az.: V R 3/88, BStBl. II 1993, S. 380.

- Offen gelassen hat der BFH die umsatzsteuerliche Behandlung von unselbständigen Parkplatzflächen auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen.

7 Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hält in Abschn. 2.11. Abs. 4 UStAE noch daran fest, dass der Begriff des Betriebs gewerblicher Art bei der Umsatzsteuer und bei der Körperschaftsteuer einheitlich auszulegen ist. Insbesondere erfolgte auch noch keine Veröffentlichung der dargestellten BFH-Entscheidungen im Bundessteuerblatt, was deren Verbindlichkeit für die Finanzverwaltung zur Folge hätte⁶³. Vor diesem Hintergrund kann sich eine Gemeinde noch auf die alten Grundsätze berufen und insbesondere Tätigkeiten, die die Umsatzgrenze von 30.678 EUR nicht erreichen oder die der reinen Vermögensverwaltung zuzurechnen sind, von der Umsatzbesteuerung ausnehmen.

Dieses Zugeständnis ist allerdings nicht unproblematisch. Denn sowohl die Finanzverwaltung als auch die Gemeinden sind verpflichtet, die europäischen Vorgaben umzusetzen und haben die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG richtlinienkonform auszulegen⁶⁴. Insofern besteht u. U. die Gefahr, dass die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik anstrengt. Zudem könnten auch Unternehmer, die mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Wettbewerb stehen, von der Finanzverwaltung Auskunft verlangen, ob die konkurrierende juristische Person des öffentlichen Rechts zutreffend der Umsatzbesteuerung unterworfen wird. Widrigenfalls könnte darüber hinaus mit einer Konkurrentenklage in Form einer Verpflichtungsklage erzwungen werden, dass die konkurrierende öffentliche Einrichtung zutreffend besteuert wird⁶⁵.

In diesem Kontext stellt sich auch die Frage, welche rechtlichen Möglichkeiten die Finanzverwaltung überhaupt hat, unionskonform Übergangsregelungen einzuräumen, wonach sich juristische Personen des öffentlichen Rechts noch für einen gewissen Zeitraum auf die ggf. für sie günstigere nationale Rechtslage berufen können.

Unbenommen ist es den juristischen Personen des öffentlichen Rechts, sich schon jetzt auf die neue Rechtsprechung des BFH zu berufen. Machen sie dies, so müssen sie allerdings dieses faktische Wahlrecht einheitlich ausüben, dürfen es also nicht auf

63 Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Antwort der Bundesregierung vom 7.8.2013 auf die Kleine Anfrage von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Bt-Drs. 17/14516 – abrufbar unter <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/145/1714516.pdf>, aus der hervorgeht, dass die Verwaltung bislang noch keine abschließende Entscheidung zum Umgang mit der Problematik gefunden hat.

64 So auch *Küffner*, UR 2010, S. 655; a. A. aber wohl *Bollweg*, UR 2010, S. 654.

65 Vgl. dazu *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 429 f.; siehe auch *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2022.

bestimmte Tätigkeiten und bestimmte Zeiträume beschränken⁶⁶.

8 Bewertung und Ausblick

Die umsatzsteuerliche Behandlung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist zumindest in seiner dogmatischen Einordnung einfacher geworden.

1. Handelt die juristische Person des öffentlichen Rechts auf privatrechtlicher Grundlage, ist sie stets unternehmerisch tätig.
2. Handelt die juristische Person des öffentlichen Rechts auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, ist sie grundsätzlich hoheitlich tätig, es sei denn, die Tätigkeit führt zu nicht nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen.

Unbefriedigend ist allerdings die sehr großzügige Annahme von Wettbewerbsverzerrungen durch die Rechtsprechung des BFH, gerade in Bezug auf die sog. Beistandsleistungen, die so nicht zwingend in den unionsrechtlichen Vorgaben und der EuGH-Rechtsprechung angelegt waren⁶⁷.

Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Betätigungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts mit Einnahmeerzielungsabsicht sollte zudem nicht unberücksichtigt bleiben, dass deren Umsatzbesteuerung aus gesamtstaatlicher Sicht zu einer Eigenbesteuerung der öffentlichen Hand führt, die zusätzliche Kosten sowohl bei den betroffenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts als auch bei der Finanzverwaltung zur Folge hat, die letztlich alle Steuerpflichtigen zu tragen haben.

Für die betroffenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann der mit der Umsatzbesteuerung einhergehende Vorsteuerabzug im Einzelfall zu erheblichen Liquiditäts- und Kostenvorteilen führen. Vor diesem Hintergrund kann sich die aufgeführte Rechtslage durchaus auch zugunsten von Kommunen auswirken. Nicht von ungefähr lagen einigen der aufgeführten BFH-Entscheidungen Fälle zu Grunde, in denen von Kommunen der Instanzenzug bestritten wurde, um einen entsprechenden Vorsteuerabzug zu erreichen. Diesen Vorteilen stehen allerdings ein u. U. erhöhter Beratungs- und Planungsbedarf bei Investitionen sowie aus der Steuerpflicht resultierende Folgekosten gegenüber.

66 Vgl. OFD Niedersachsen v. 26.1.2011, DStR 2011, S. 525 bzw. v. 27.07.2012, Az.: S 7106-283-St 171; juris.

67 Vgl. hierzu ausf. auch *Suck*, UR 2013, S. 205 ff., der u. a. auch bereits konkrete Vorschläge für eine Gesetzesänderung unterbreitet, um Beistandsleistungen von der Umsatzbesteuerung auszunehmen. Hinzuweisen ist auch auf *Englisch*, UR 2013, S. 570, der insbesondere deutlich macht, dass bei der Beurteilung von Beistandsleistungen die allgemeinen Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG zu beachten sind und dies in vielen Fällen zur mangelnden umsatzsteuerlichen Relevanz von interkommunalen Hilfeleistungen oder Kooperationen führt.

Angesichts der klaren Rechtsprechung des BFH und des EuGH dürfte man auf nationaler Ebene im Ergebnis nicht um eine Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben herumkommen.

Soweit die Finanzverwaltung aus durchaus naheliegenden Gründen den juristischen Personen des öffentlichen Rechts Zugeständnisse machen will, ist dies aufgrund der Bindung an die unionsrechtlichen Vorgaben nicht unproblematisch.

Einziger auf lange Sicht sinnvoller Weg scheint mir, die Bestrebungen auf europäischer Ebene⁶⁸ zur Reform der Umsatzbesteuerung offensiv und konstruktiv zu begleiten und die berechtigten Interessen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts einzubringen.

Dies erscheint mir schon deshalb angezeigt, weil bislang der Fokus vor allem bei den negativen Auswirkungen der Nichtbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand auf anderen Unternehmern liegt und die unterbreiteten Reformvorschläge allein auf die Kompensation etwaiger Nachteile der Unternehmer ausgerichtet sind.

68 Vgl. Studie im Auftrag der EU-Kommission für eine Reform des Mehrwertsteuersystems für den öffentlich-rechtlichen Sektor, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer v. 1.12.2010, KOM (1010); vgl. dazu auch *Schmitz/Erdbrügger/Liegemann*, DStR 2011, S. 1157; *Canz*, Die Umsatzsteuer der öffentlichen Hand im Wandel, S. 208 ff.

9 Literatur

Bollweg, Achim, Anm. zum BFH-Urteil vom 15.04.2010, Az.: VR 10/09, UR 2010, S. 652 ff.

Canz, Stephan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, 2013, Verlags Dr. Kovač, Hamburg.

Droege, Michael, Umsatzbesteuerung kommunaler Beistandsleistungen, LKRZ 2013, S. 96 ff.

Englisch, Joachim, Umsatzsteuerpflicht bei interkommunaler Kooperation, UR 2013, S. 570 ff.

Grefe, Cord, Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung nach Maßgabe der Verwaltungsgrundsätze. Rechtslage seit 2013, Steuer und Studium 2013, S. 458 ff.

Haltern, Ulrich, Europarecht, 2. Aufl., 2007, Verlag UTB, Stuttgart.

Ismer, Roland/Keyser, Anne-Katharina, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 2011, S. 81 ff.

Jakob, Wolfgang, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, Beck Juristischer Verlag, München.

Küffner, Thomas, Anm. zum BFH-Urteil vom 15.04.2010, Az.: VR 10/09, UR 2010, S. 654 f.

Leippe, Bernd/Baldauf, Uwe, Steuerliche Konsequenzen interkommunaler Kooperationen, DStZ 2012, S. 283 ff.

Lenz, Carl-Otto/Borchardt, Klaus-Dieter (Hrsg), EU-Verträge. Kommentar: EUV - AEUV - GRCh, 6. Aufl., 2012, Bundesanzeiger Verlag, Berlin.

Lippross, Otto-Gerd, Umsatzsteuer, 23. Aufl., 2012, Erich Fleischer Verlag, Achim.

ders., Tätigkeitsbereiche des Unternehmers: Von der Zwei-Sphären-Theorie zur Drei-Sphären-Theorie - Auswirkungen der VNLTO-Entscheidung des EuGH, DStZ 2012, S. 320 ff.

Tipke, Klaus / Lang, Joachim, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln.

Schmitz, Martin / Erdbrügger, Andreas / Liegemann, Bastian, Reform der Umsatzbesteuerung des öffentlichen und gemeinnützigen Sektors, DStR 2011, S. 1157 ff.

Schweitzer, Michael / Hummer, Waldemar / Obwexer, Walter, Europarecht, 2007, Manz'Sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien.

Seer, Roman/Klemke, Sina, Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 2010, S. 2015 ff.

Strahl, Martin, Kooperationen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, UR 2012, S. 381 ff.

Suck, Jendrik, Zukunft von Beistandsleistungen unter umsatzsteuerrechtlichen Aspekten, UR 2013, S. 203 ff.

Widmann, Werner, „Der leise Abschied vom Betrieb gewerblicher Art hat sich im Umsatzsteuerrecht vollzogen“, BB 2010, S. 2092 ff.

Kommunaler Haushaltsausgleich der sächsischen Kommunen oder

Was will uns die doppelte Haushaltssatzung sagen?

Meißen, Oktober 2013



Prof. Dr. Isabelle
Jänchen

Professur für
öffentliche
Finanzen und
Volkswirtschafts-
lehre

1 Einleitung

Die Umstellung auf die kommunale Doppik ist in den meisten Bundesländern bereits vollzogen. In Sachsen war der Umstellungstermin auf die kommunale Doppik der 01.01.2013. Anders als erwartet, haben die sächsischen Kommunen zum allergrößten Teil die Umstellungsfrist bis zum Ablauf genutzt, so dass im Umstellungsjahr 2013 der wesentliche Teil der Ressourcen darin gebunden ist, die Haushaltssatzung sowie die Eröffnungsbilanz zu erstellen und nicht, sie sinnvoll zu interpretieren. Die doppelte Haushaltssatzung zeigt durch ihre Gliederung in Ergebnis- und Finanzhaushalt den veranschlagten Ressourcenverbrauch für das kommende bzw. bei einem Doppelhaushalt die kommenden beiden Haushaltsjahre. Durch die Verankerung des Finanzhaushaltes (analog der Finanzrechnung) im Drei-Komponenten-Modell wird in der Haushaltsplanung der Kommunen ersichtlich, sowohl wie die Ergebnisentwicklung prognostiziert als auch ob für den jeweils geplanten Zeitraum eine ausreichende Zahlungsfähigkeit der Kommune sichergestellt werden kann.

Die doppelte Haushaltssatzung liefert einen großen Transparenzgewinn im Vergleich zum kameralem System, da sie durch die Verknüpfung aus Ergebnis- und Finanzhaushalt zeigt, ob die jeweilige Kommune im Rahmen ihrer Möglichkeiten nachhaltig wirtschaftet oder nicht. Leider ist dieser Transparenzgewinn, der sowohl für die Kommunalvertreter als auch für die Bürger eintritt, bisher nur einem Bruchteil der Beteiligten deutlich. Darüber hinaus treten auch für die Rechtsaufsichtsbehörden Verbesserungen ein. Sie bekommen durch die neue Gliederung der Haushaltssatzung deutlich schneller ein Bild

über die geplante Wirtschafts- und Finanzlage von Städten, Gemeinden und Landkreisen.

Der vorliegende Beitrag macht diese Transparenz im Hinblick auf den Haushaltsausgleich für die sächsischen Kommunen sichtbar. Eine Auswertung der ersten doppischen Haushaltsdaten zeigt, dass für eine Nachhaltigkeit der Kommunalfinanzen die bisherigen gesetzlichen Regelungen angepasst werden müssen. Es wird dabei vor allem auf die Abschaffung der Übergangsregelung ab 2017 hingewiesen, als auch aufgezeigt, dass für den Finanzhaushalt noch eine gesetzliche Regelung gefunden werden muss. Im ersten Teil wird dafür der Zusammenhang aus Ergebnis- und Finanzhaushalt erläutert, den es im zweiten Teil anhand einer Auswertung von bereits vorliegenden Haushaltssatzungen sächsischer Kommunen empirisch zu untersuchen galt. Die Erkenntnisse führen zu Handlungsempfehlungen im letzten Kapitel des Artikels.

2 Die doppische Haushaltssatzung der sächsischen Kommunen

2.1 Ergebnishaushalt

Nach der Regelung im neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen entfällt die Gliederung in Vermögens- und Verwaltungshaushalt¹ vollständig. Dafür wird der gesamte Ressourcenverbrauch einer Kommune über den Ergebnishaushalt² abgebildet. Die bisherigen Einnahmen und Ausgaben werden als Erträge und Aufwendungen verbucht. Darüber hinaus werden im doppischen System auch Erträge und Aufwendungen berücksichtigt, die nicht zahlungswirksam sind und damit im kameralen Buchungssystem nicht aufgeführt wurden. Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um den Umgang mit Erträgen aus aufgelösten Sonderposten und Aufwendungen durch Abschreibungen.³

Die Gliederung des Ergebnishaushalts erfolgt nach der Art der Regelmäßigkeit des Auftretens der Erträge und Aufwendungen. So werden im ersten Teil alle ordentlichen Erträge, beispielsweise Steuern oder Zuweisungen, aufsummiert und diese dann den ordentlichen Aufwendungen, z. B. Personal- oder Sachaufwendungen, gegenübergestellt. Hieraus erhält man das ordentliche Ergebnis und verrechnet mit den Fehlbeiträgen aus den Vorjahren ergibt sich das veranschlagte Ergebnis, das für die Ermittlung des Haushaltsausgleichs herangezogen wird.⁴ In der weiteren Gliederung werden auch außerordentliche Erträge und Aufwendungen berücksichtigt. Diese treten unregelmäßig und außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit auf und sind i. d. R.

1 Vgl. zu der Gliederung des Haushaltsplans im kameralen System: Schwarting, G. (2006), S. 22.

2 Zu der Gliederung und dem Aufbau des Ergebnishaushaltes vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009), S. 34–50 sowie Schwarting, G. (2010), S. 64–66.

3 Vgl. Schwarting, G. (2010), S. 67.

4 Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009), S. 49.

erst nach Eintreten in der Höhe und Zeitpunkt der Erfolgswirksamkeit bekannt. Für die Erstellung des Ergebnishaushaltes dürfen damit nur die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen veranschlagt werden, deren Höhe bereits bekannt ist und deren Erfolgswirksamkeit mit Sicherheit im geplanten Haushaltsjahr eintritt.⁵ Nach der Gegenüberstellung ergibt sich das Sonderergebnis, das mit dem veranschlagten ordentlichen Ergebnis verrechnet wird. Der Ausweis beider Ergebnisbestandteile findet sich in der doppischen Haushaltssatzung.⁶

2.2 Finanzhaushalt

Die Darstellung der zahlungswirksamen Größen findet sich im doppischen Finanzhaushalt.⁷ Für die Berücksichtigung in der Haushaltsplanung ist der voraussichtliche Zeitpunkt der Zahlung und nicht die Erfolgswirksamkeit relevant. Es gilt damit das Kassenwirksamkeitsprinzip.⁸ Die Gliederung des Finanzhaushaltes in Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit entspricht zunächst der Aufteilung in Verwaltungs- und Vermögenstätigkeit im kameralen System. Neu an dieser Stelle ist, dass zwischen der Verwaltungs- und Investitionstätigkeit durch die Abbildung des Ressourcenverbrauchs aus der Investition, d. h. der Abschreibung, eine Interdependenz entsteht, die es im kameralen System der beiden Haushalte nicht gab. Im Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit wird das geplante ordentliche Ergebnis um die nicht-zahlungswirksamen, aber erfolgswirksamen Größen aus dem Ergebnishaushalt bereinigt und die zahlungswirksamen, aber nicht erfolgswirksamen Größen berücksichtigt.⁹ Der Finanzhaushalt entspricht damit in seiner Gliederung eher der Kapitalflussrechnung privater Unternehmen¹⁰ und zeigt an, ob die Kommune für das geplante Haushaltsjahr die notwendige Liquidität bereitstellen kann, um die entstehenden Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen.

2.3 Zusammenhang aus Ergebnis- und Finanzhaushalt

2.3.1 Veranschlagtes Ergebnis

Im neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen dient der Ergebnishaushalt der Darstellung des Ressourcenverbrauchs einer Kommune. Eine nachhaltige Haushaltsplanung zielt also darauf ab, durch die Summe an ordentlichen Erträgen die ordentlichen Aufwendungen zu decken. Diese Überlegung liegt den gesetzlichen Regelungen zum kommunalen Haushaltsausgleich zu Grunde. Sie erfordern, dass die ordentlichen

5 Vgl. Doppik Hessen (2005), S. 51.

6 Vgl. § 74 SächsGemO.

7 Zu der Gliederung und dem Aufbau des Finanzhaushaltes vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009), S. 51–56 sowie Schwarting (2010), S. 64–66.

8 Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009), S. 51.

9 Vgl. Doppik Hessen (2005), S. 55.

10 Vgl. Coenenberg, A., Haller, A., Schultze, W. (2012), S. 785 ff.

Erträge mindestens so groß sind wie die ordentlichen Aufwendungen im Haushaltsjahr, gegebenenfalls verrechnet mit den Fehlbeträgen aus den Vorjahren.¹¹ Erweitert wird diese „strenge“ Regelung um die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen, wobei diese nur dann berücksichtigt werden können, wenn die Höhe und Zeitpunkte der Ergebniswirksamkeit bereits zum Zeitpunkt der Haushaltsplanung abgeschätzt werden können.¹² Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, Überschüsse aus den Vorjahren für den Ausgleich der kommunalen Haushalte heranzuziehen.¹³

Das Rechensystem der Kameralistik verbucht nach Kassen- und nicht nach Erfolgswirksamkeit. Häufig thematisiert wurde in den letzten Monaten deshalb die Frage der „zusätzlichen Belastung“ durch nicht-zahlungswirksame Aufwendungen, vor allem durch Abschreibungen und Rückstellungen. Unter der Annahme der bisher geltenden ausgeglichenen Haushalte, d. h. die Einnahmen mussten die Ausgaben genau ausgleichen, konnte im ersten Moment vielleicht davon ausgegangen werden, dass bei zusätzlichen Aufwendungen die Haushaltsausgleiche zum Zeitpunkt der Umstellung nicht sofort möglich sein würden. Es wurden daher in den Ländern zum Teil Übergangsregelungen für die Umstellungsfrist geschaffen, die Erleichterungen für den Haushaltsausgleich bringen sollen. Im Wesentlichen bestehen diese Übergangsregelungen darin, die nicht-zahlungswirksamen Größen nicht zu berücksichtigen. Dass dies aufgrund der Interdependenz von Ergebnis- und Finanzhaushalt nicht zielführend sein kann, wird im Folgenden gezeigt.

2.3.2 Abschreibung und Investition

In den bisherigen kommunalen Investitionsentscheidungen wird die Wirtschaftlichkeit von Investitionen häufig nur unzureichend berücksichtigt. Vor allem durch die Vergabe von Fördermitteln bietet sich die Durchführung von Investitionen an, wenn die dafür notwendigen finanziellen Eigenmittel vorhanden sind. Die Folgewirkungen der Investition vor allem durch den Ressourcenverbrauch sind aber, unabhängig vom Haushalts- und Rechnungswesen, unbedingt zu berücksichtigen. Dafür notwendig sind detaillierte Kenntnisse über die grundsätzliche Wirkungsweise von Investitionen. Dies wird vor allem vor dem Hintergrund der Einhaltung der Schuldenbremse der Länder auch für die Kommunen relevant.

Die absolute Höhe der Investitionen wird als Bruttoinvestition¹⁴ bezeichnet. Über sie bestimmen die Verantwortlichen in den Kommunen durch politische Entscheidungsprozesse. Grundlage für die Investitionsentscheidung sollte stets eine detaillierte

11 Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 49.

12 Vgl. § 24 Abs. 3 SächsKomHVO-Doppik.

13 Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 50.

14 Vgl. Blum, U. (2004), S. 93.

Investitionsrechnung¹⁵ sein. Die Investitionen werden entweder durch externe Dienstleister umgesetzt und führen damit vollständig zu Auszahlungen aus Investitionstätigkeit¹⁶ oder in geringerem Umfang auch von kommunal betriebenen Bauhöfen, was wiederum als aktivierte Eigenleistung¹⁷ im Ergebnishaushalt zu einer Erhöhung des ordentlichen Ergebnisses führt. Unabhängig von der Verbuchung muss an dieser Stelle die ökonomische Unterteilung der Bruttoinvestitionen als Summe von Reinvestitionen (= Abschreibungen) plus Neuinvestitionen (= Nettoinvestitionen) herangezogen werden.¹⁸ Die Höhe der Abschreibungen zeigt die jährlich notwendige Investitionstätigkeit zur Erhaltung des Kapitalstocks.¹⁹ Wird diese nicht erwirtschaftet, dann reduziert sich der gesamte Vermögensbestand einer Kommune. Abschreibungen sind damit keine zusätzlichen Lasten für die Kommunalhaushalte sondern das Mindestmaß an Investitionen für die Erhaltung des Kapitalstocks. Nun kann die demografische Entwicklung eines Landes beispielsweise so sein, dass eine Reduzierung des Kapitalstocks durchaus sinnvoll ist, d. h. die Investitionen und damit auch die Abschreibungen gehen zurück. In jedem Fall aber müssen die Abschreibungen im ordentlichen Ergebnis mindestens erwirtschaftet werden.

2.4 Transparenz in der doppischen Haushaltssatzung

Im kameralen System des Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens wurde allein die Veränderung des Geldvermögens betrachtet. Durch die Unterteilung in Verwaltungs- und Vermögenshaushalt konnte gezeigt werden, welche Einnahmen und Ausgaben in die Verwaltungstätigkeit und welche in die Vermögenstätigkeit geflossen sind. Die kommunalen Haushalte mussten auf den Cent genau in Einnahmen und Ausgaben ausgeglichen sein, um den Haushaltsausgleich zu erfüllen. Konnten im Haushaltsvollzug, d. h. während des Haushaltsjahres bestimmte Einnahmen in der geplanten Höhe nicht erzielt werden, oder waren Ausgaben höher als veranschlagt, war die Erzielung des Haushaltsausgleichs gefährdet. Reichten die Einnahmen nicht aus, um die Ausgaben zu decken, konnten Kreditmittel für die Erreichung des Haushaltsausgleichs veranschlagt werden.²⁰

Die Einbeziehung der Vermögenswerte im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen bringt eine vollständig neue Betrachtung der Haushaltssituation für die Kommunen mit sich. Für den Haushaltsausgleich relevant wird die Ergebniswirksamkeit, d. h. die Ereignisse, die eine Mehrung oder Minderung des Reinvermögens bewirken. Ausgeglichen sind die kommunalen Haushalte im doppischen System, wenn die

15 Zu den statischen Verfahren der Investitionsrechnung vgl. Bieg, H., Kußmaul, H. (2011), S. 51 ff. sowie zu den dynamischen Verfahren S. 71 ff.

16 Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 53.

17 Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 46.

18 Vgl. Blum, U. (2004), S. 93.

19 Vgl. Frenkel, M., John, K. D. (2011), S. 36.

20 Vgl. Schwarting, G. (2006), S. 93.

Erträge mindestens die Aufwendungen überdecken.²¹ Die Betrachtung der Zahlungswirksamkeit der Verwaltungsvorfälle und damit verbunden der Ausgleich des Finanzhaushaltes beim neuen Haushaltsausgleich wird in den gesetzlichen Regelungen bisher stark vernachlässigt.

Die Transparenz in den doppelischen Haushaltssatzungen zeigt sich darin, dass auf einen Blick erkennbar ist, ob eine Kommune in der Lage ist, die notwendigen finanziellen Mittel für die Investitionen zu erwirtschaften. Das veranschlagte Jahresergebnis verrechnet mit den nicht-zahlungswirksamen Größen, wie beispielsweise den Abschreibungen oder Erträgen aus aufgelösten Sonderposten, ist der Betrag, der von den Kommunen für Investitionszwecke genutzt werden kann. Die doppelischen Haushaltssatzungen zeigen also zukünftig sehr eindeutig, welche Kommunen im Rahmen ihrer finanziellen Mittel sorgsam wirtschaften. Übersteigen die Auszahlungen für Investitionen die Summe aus Zahlungsmittelsaldo aus Verwaltungstätigkeit und Einzahlungen für Investitionen, werden mögliche finanzielle Reserven aufgebraucht und die dauerhafte finanzielle Leistungsfähigkeit der Kommune kann nicht mehr gesichert werden. Wird dies über einen längeren Zeitraum praktiziert, droht die dauerhafte Zahlungsunfähigkeit der Kommune.

3 Regelungen für den Haushaltsausgleich

3.1 „Strenger Haushaltsausgleich“

Das Prinzip des „strengen Haushaltsausgleichs“ ist in der gesetzlichen Regelung zur kommunalen Doppik in Sachsen in den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen zu finden. In § 72 Abs. 3 SächsGemO wird geregelt, dass ein kommunaler Haushalt dann als ausgeglichen gilt, wenn allein der Ergebnishaushalt in Erträgen und Aufwendungen unter Berücksichtigung der Fehlbeträge und Überschüsse aus den Vorjahren ausgeglichen ist. Die Erträge müssen also mindestens die Aufwendungen decken (unter Berücksichtigung der Ergebnisse aus den Vorjahren).

In der Konsequenz heißt dieser Haushaltsausgleich, dass alle Aufwendungen, die aus der laufenden Verwaltungstätigkeit anfallen, durch die Erträge aus der laufenden Verwaltungstätigkeit mindestens gedeckt werden müssen. Für die kommunale Ergebnis- bzw. Finanzpolitik ist dieses Kriterium unbedingt einzuhalten. Durch die Möglichkeit, Überschüsse zu erwirtschaften, wurde die rechtliche Grundlage geschaffen, Rücklagen für den Ausgleich zukünftiger Defizite zu bilden.

Nun ist es allerdings kein kommunales Ziel, aus öffentlichen Erträgen eine möglichst

²¹ Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 65.

hohe Kapital- oder Umsatzrentabilität²² zu erzielen. Die sächsischen Kommunen müssen vielmehr in der Lage sein, ihre ordentlichen Aufwendungen zu decken. Durch die Umstellung auf die kommunale Doppik fallen Aufwendungen in Form von Abschreibungen an, die bisher im kameralen System nicht sichtbar waren, da die Vermögensänderungen nicht dokumentiert waren. Die Abschreibungen fallen unter die laufenden Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit, da das kommunale Vermögen für die Aufgabenerfüllung genutzt wird.

3.2 Stufenregelung im Haushaltsausgleich

Nach § 24 SächsKomHVO-Doppik tritt eine Stufenregelung zum Haushaltsausgleich in Kraft, wenn der „strenge Haushaltsausgleich“ nicht erreicht werden kann. Dieser ist in Abs. 1 geregelt und bezieht sich auf die wesentlichen Anforderungen aus § 72 Abs. 3. Die beiden ersten Stufen des Haushaltsausgleichs sind also dann erreicht, wenn die Erträge die Aufwendungen unter Berücksichtigung der Fehlbeträge aus den Vorjahren decken. Gegebenenfalls sind dafür Rücklagen aus dem ordentlichen Ergebnis aufzulösen.

Stufe drei des Haushaltsausgleichs, geregelt in § 24 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik, ermöglicht einen Haushaltsausgleich durch eine globale Minderaufwendung, wenn das Defizit nach Stufe zwei nicht größer ist als ein Prozent der Aufwendungen. Die globale Minderaufwendung wird über alle Teilhaushalte angesetzt.

Reichen diese Erleichterungen nicht aus, können auf Stufe vier, d. h. nach § 24 Abs. 3 SächsKomHVO-Doppik, gegebenenfalls vorhandene Überschüsse bzw. Rücklagen aus dem Sonderergebnis mit dem Defizit verrechnet werden. Ziel bis Stufe vier ist es, ein positives Ergebnis zu veranschlagen.

Auf den Stufen fünf bis sieben kann ein Defizit veranschlagt werden, wenn durch verschiedene Planungsrechnungen der Ausgleich des Defizits mittelfristig gezeigt werden kann. Dies kann durch die mittelfristige Finanzplanung, die Zahlungsfähigkeit bzw. ein Haushaltsstrukturkonzept nachgewiesen werden. Beim Haushaltsausgleich auf Stufe sieben kann damit ein Fehlbetrag veranschlagt werden, wenn der Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses im vierten Folgejahr nachgewiesen wird.

3.3 Übergangsregelungen bis 2016

Wie in Kapitel 2.1 bereits ausgeführt wurde, treten bei der Umstellung auf die kommunale Doppik planmäßige Aufwendungen durch Abschreibungen hinzu, die in der bisherigen Haushaltsaufstellung nicht berücksichtigt wurden. Allerdings können diesen Abschreibungen nicht zahlungswirksame Erträge in Form von Erträgen aus aufgelösten

22 Vgl. zu den Rentabilitätsbegriffen Coenenberg, A., Haller, A., Schultze, W. (2012), S. 1156-1165.

Sonderposten gegengerechnet werden, so dass nur die „Nettobelastung“ aus den eigenfinanzierten Investitionen von den Kommunen getragen werden muss. Im kameralen Haushaltsausgleich waren die Investitionen bereits im Vermögenshaushalt berücksichtigt. Die Erlangung eines doppelten Haushaltsausgleichs sollte daher für die Kommunen, die bisher verantwortlich gewirtschaftet haben, möglich sein. Nichtsdestotrotz hat der Gesetzgeber eine Übergangsregelung als Erleichterung des Haushaltsausgleichs in der Umstellungsphase bis 2016 in § 131 Abs. 6 SächsGemO übernommen.

Der Haushaltsausgleich gilt als erreicht, wenn folgende Bedingung erfüllt ist:

Finanzierungsmittelüberschuss bzw. -fehlbetrag (als Differenz aus Zahlungsmittelsaldo laufende Verwaltungstätigkeit abzüglich Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit)

+/-Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit

+ vorhandene liquide Mittel

= gesetzmäßiges Haushaltsergebnis

Der Haushaltsausgleich dient damit ausschließlich der Sicherung der Zahlungsfähigkeit und in keinsten Weise der Erwirtschaftung des Ressourcenverbrauchs. Die Übergangsregelung kann daher nur befristet gelten, da ansonsten die Umstellung auf das ressourcenverbraucherorientierte System nicht vollzogen wäre.

Zu beachten ist dabei weiterhin, dass die Ergebnisgrößen nur vordergründig nicht relevant sind, da die Ergebniswirksamkeit über den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit Eingang findet in den Finanzierungsmittelüberschuss bzw. -fehlbetrag. Es kann keine Erwirtschaftung von Ersparnissen entstehen, wenn das ordentliche Ergebnis langfristig negativ ist.²³ Die Sicherung des Haushaltsausgleichs allein über die Liquidität sichert nicht die dauerhafte Leistungsfähigkeit einer Kommune. Diese kann nur erreicht werden, wenn im ordentlichen Ergebnis Überschüsse entstehen, die für Ersparnis oder Investitionen verwendet werden.

23 Vgl. zu dem Zusammenhang aus leistungs- und finanzwirtschaftlichen Größen auch Bieg, H., Kußmaul, H. (2011), S. 1 ff.

4 Empirische Überprüfung der gesetzlichen Regelungen

4.1 Ziel der Untersuchung

Mit Hilfe der vorliegenden empirischen Untersuchung soll ein erster Erkenntnisstand über die Umstellung der sächsischen Kommunen auf die kommunale Doppik erreicht werden. Untersucht werden die Fragen, ob die sächsischen Städte und Gemeinden in der Lage sind, ihre Ergebnis- und Finanzhaushalte im doppischen System auszugleichen und ob es gegebenenfalls einer Umstellungserleichterung für die Erreichung des doppischen Haushaltsausgleichs bedarf. Diese empirische Untersuchung erfüllt noch nicht den Anspruch an Vollständigkeit, da die relevanten Haushaltsdaten erst nach und nach öffentlich zugänglich werden. Die Ergebnisse weisen aber einen ersten Trend auf, anhand dessen politische und gesetzgeberische Anpassungen vorgenommen werden können.

4.2 Vorgehensweise bei der empirischen Untersuchung

Im Freistaat Sachsen müssen 438 Städte und Gemeinden ihre Haushalte auf das Neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen umstellen.²⁴

Da der Umstellungstermin auf die Doppik der 01.01.2013 war und zum Teil der Beschluss der Haushaltssatzung noch während des Haushaltsjahres erfolgt, liegen derzeit noch keine vollumfänglichen Daten für alle sächsischen Kommunen vor. Allerdings konnte auf einen Datensatz von 45 Haushaltssatzungen derjenigen Kommunen zurückgegriffen werden, die bereits für 2012 ihre Haushaltssatzungen doppisch gegliedert hatten. Bezogen auf die Gesamtheit der Städte und Gemeinden beträgt die Stichprobe damit 10,3 %.²⁵

Die öffentlichen Haushaltssatzungen folgender sächsischer Kommunen werden in die Analyse einbezogen (die Nennung erfolgt alphabetisch): Bernsdorf, Chemnitz, Coswig, Dippoldiswalde*, Dresden, Eilenburg, Erlau, Frauenstein, Fraureuth, Freiberg, Gröditz, Großschirma*, Hainichen, Heidenau, Hohenstein-Ernstthal, Hohndorf, Ketzerbachtal, Kitzscher, Leipzig, Lichtenau, Lichtenstein*, Limbach-Oberfrohna, Löbnitz, Lugau, Lommatzsch, Neukieritzsch, Neukirchen/Erzg., Neukirchen/Pleiße, Neustadt i. Sa., Niederwiesa, Niesky, Penig, Pirna, Pulsnitz, Riesa, Rosenbach/Vogtl., Schneeberg, Schwarzenberg/Erzg.*, Sehmatal/Erzg., Sohland a. d. Spree, Steina, Stützengrün, Wachau, Wurzen,

24 Ausgenommen von der Umstellungsfrist am 01.01.2013 sind die Städte und Gemeinden, die sich in konkreten Fusionsverhandlungen befinden.

25 Zieht man die 102 Städte und Gemeinden, die zum 01.01.2012 umgestellt hatten, als Referenzgröße heran, umfasst die Stichprobe 44,1 %.

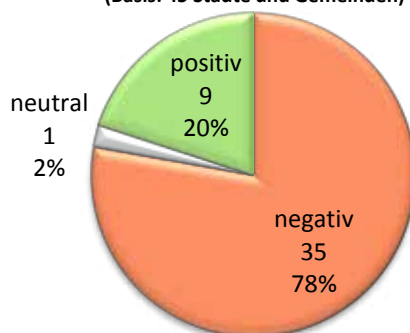
Zwickau. Die Städte und Gemeinden werden allein nach ihren jeweiligen Haushaltsergebnissen für 2012 und 2013 und nicht nach ihrer Größe, Region oder sonstigen Begebenheiten betrachtet. Für die gekennzeichneten Städte* und Gemeinden* lagen zum Zeitpunkt der Veröffentlichung die Haushaltssatzungen für 2013 nicht öffentlich vor. In 2013 umfasst die Stichprobe 41 Städte und Gemeinden und hat damit einen Anteil von etwa 9,4 % an der Gesamtzahl der sächsischen Städte und Gemeinden.

4.3 Ergebnisse der empirischen Untersuchung

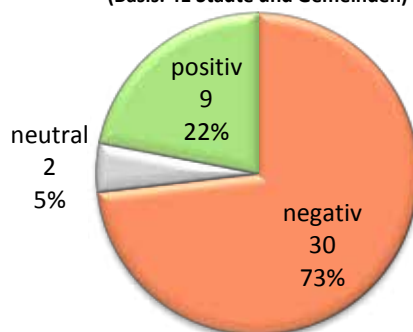
4.3.1 Haushaltsausgleich

Für das Jahr 2012 gilt: Von den untersuchten 45 Städten und Gemeinden haben 22 % (positives Ergebnis + neutrales Ergebnis) einen ausgeglichenen Ergebnishaushalt nach § 72 Abs. 3 SächsGemO, d. h. es bleiben 78 % der Städte und Gemeinden mit einem negativen ordentlichen Ergebnis, das nicht die Abschreibungen deckt. Im Jahr 2013 verändert sich diese Verteilung nicht sehr stark. Von den insgesamt 41 untersuchten Städten und Gemeinden haben 27 % einen ausgeglichenen Ergebnishaushalt und die restlichen 73 % ein Defizit im geplanten Jahresergebnis.²⁶

**Ergebnishaushalt - ordentliches Ergebnis
in den Haushalten 2012**
(Basis: 45 Städte und Gemeinden)



**Ergebnishaushalt - ordentliches Ergebnis
in den Haushalten 2013**
(Basis: 41 Städte und Gemeinden)



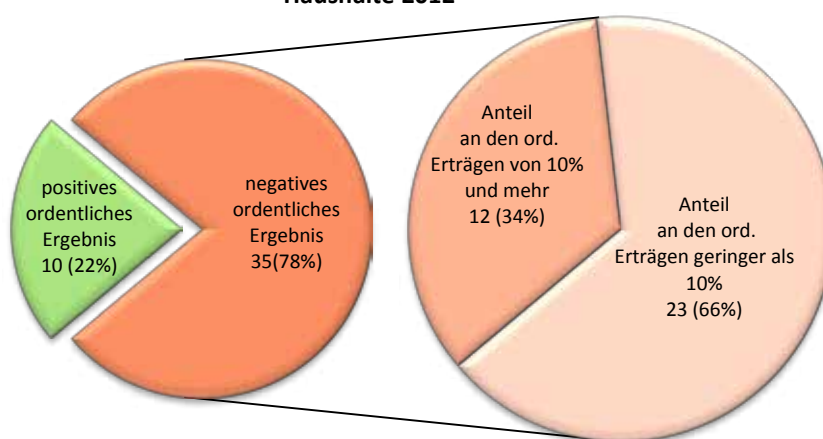
²⁶ Aufgrund der kurzen Umstellungsfrist wurde für die Auswertung auf die Veranschlagung der Fehlbeträge aus den Vorjahren verzichtet. Die relevanten Aussagen werden dadurch nicht verfälscht.

4.3.2 Ergebnisanteil

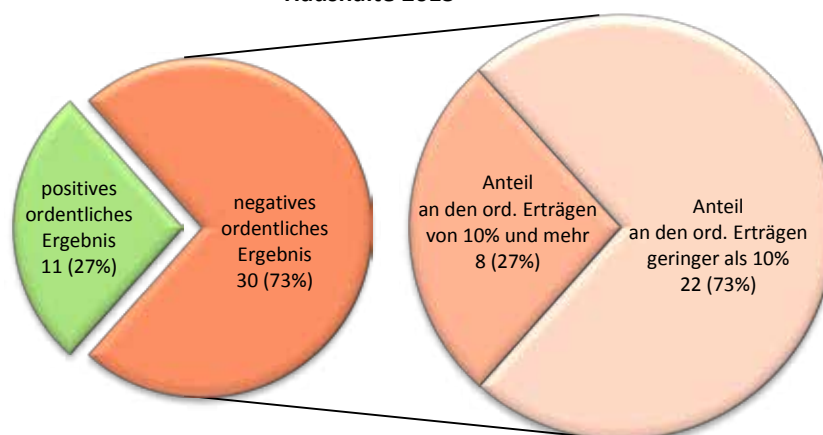
Es gilt zu untersuchen, inwieweit eine strukturelle Unterfinanzierung vorliegt. Aufgrund der kurzen Umstellungsfrist können hierzu noch keine eindeutigen Werte genannt werden. In dieser Auswertung wird der Wert für die strukturelle Unterfinanzierung auf zehn Prozent der ordentlichen Erträge festgelegt. Liegen die Defizite im ordentlichen Ergebnis bei Werten über 10 % der ordentlichen Erträge, kann von einer strukturellen Unterfinanzierung ausgegangen werden.

Für das Jahr 2012 macht bei 34 % der Städte und Gemeinden mit einem negativen ordentlichen Ergebnis das Defizit mehr als zehn Prozent der ordentlichen Erträge aus. In 2013 sinkt dieser Anteil nur geringfügig auf 27 %.

Negatives ordentliches Ergebnis und sein Anteil an den ordentlichen Erträgen Haushalte 2012



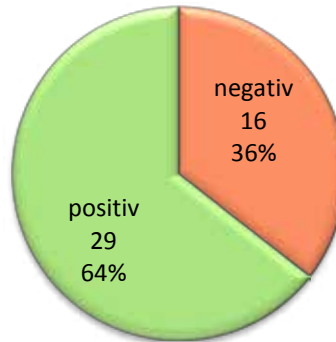
Negatives ordentliches Ergebnis und sein Anteil an den ordentlichen Erträgen Haushalte 2013



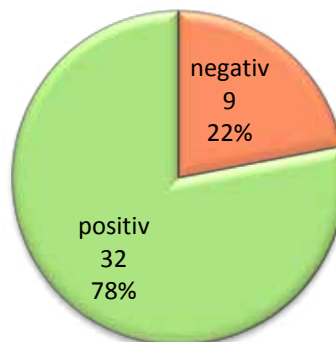
4.3.3 Finanzhaushalt

Für den Finanzhaushalt wurden die Zahlungsmittelsalden nach Verwaltungs- und Investitionstätigkeit untersucht, sowie daraus der Finanzierungsmittelfehlbetrag bzw. -überschuss abgebildet.

**Finanzhaushalt - Zahlungsmittelsaldo
aus laufender Verwaltungstätigkeit
in den Haushalten 2012**



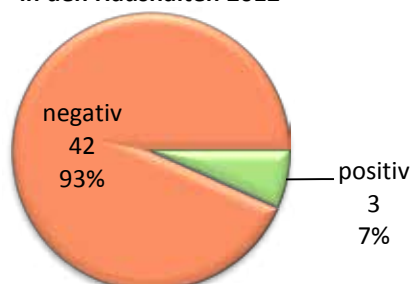
**Finanzhaushalt - Zahlungsmittelsaldo
aus laufender Verwaltungstätigkeit
in den Haushalten 2013**



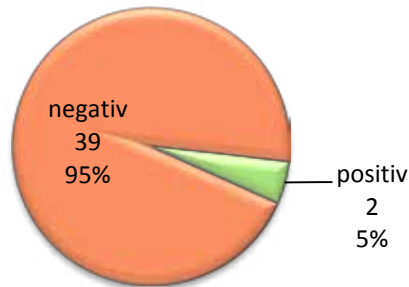
Im Jahr 2012 konnten 64 % der Städte und Gemeinden einen positiven Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit veranschlagen. Für 2013 liegt der positive Wert noch höher, d. h. bei 78 %.

Für die Zahlungsmittelsalden aus Investitionstätigkeit zeigen sich dagegen ganz andere Werte: 2012 hatten hier 93 % und 2013 95 % der Städte und Gemeinden ein Defizit.

**Finanzhaushalt - Saldo aus Investitionstätigkeit
in den Haushalten 2012**



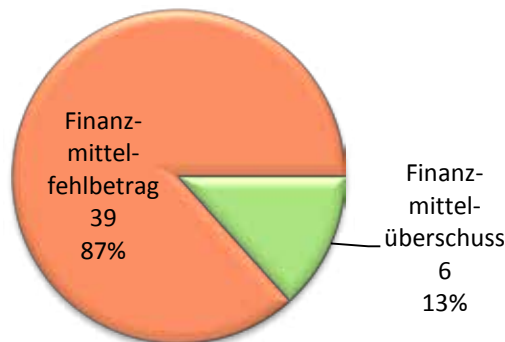
**Finanzhaushalt - Saldo aus Investitionstätigkeit
in den Haushalten 2013**



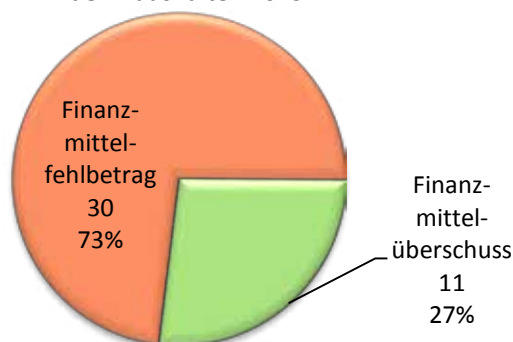
Dieses Ergebnis ist nicht überraschend, da die Investitionen aus dem Zahlungsmittel-saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit zuzüglich der Einzahlungen aus Investitions-tätigkeit finanziert werden müssen.

Die relevante Größe ist damit der Finanzierungsmittelüberschuss bzw. -fehlbetrag.

**Finanzhaushalt
Finanzierungsmittelüberschuss oder -fehlbetrag
in den Haushalten 2012**



**Finanzhaushalt
Finanzierungsmittelüberschuss oder -fehlbetrag
in den Haushalten 2013**



Im Jahr 2012 müssen 87 % der untersuchten Städte und Gemeinden hier einen Fehl-betrag ausweisen. Für das Jahr 2013 reduziert sich dieser Anteil, ist aber mit 73 % im-mer noch sehr hoch. Für alle betroffenen Städte und Gemeinden gilt, dass die Einzah-lungen aus laufender Verwaltungstätigkeit und Investitionstätigkeit nicht ausreichen, um die Auszahlungen in beiden Tätigkeitsbereichen zu decken. Es müssen also noch liquide Mittel vorhanden sein, oder Kredite aufgenommen werden.

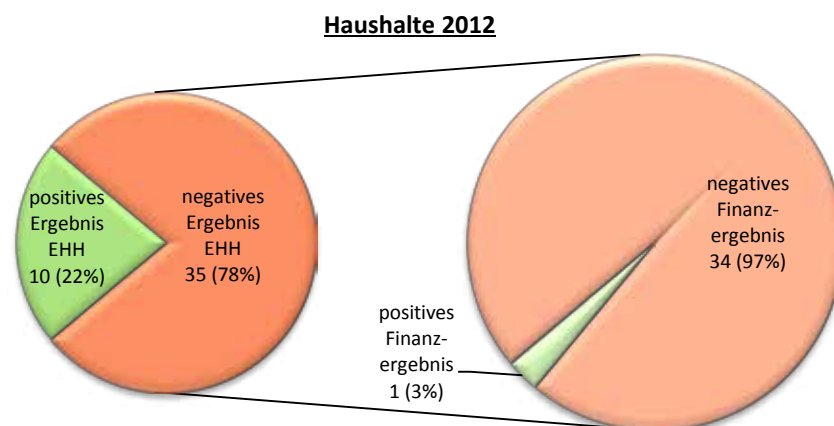
4.3.4 Inanspruchnahme der Übergangsregelung

Unter den untersuchten Städten und Gemeinden befinden sich auch einige, die bereits vor 2012 umgestellt haben. Diese könnten bei Vorhandensein von Überschüssen aus den Vorjahren den Haushaltsausgleich über die Stufenregelung und damit der Verrechnung von Überschüssen aus den Vorjahren nach § 24 SächsKomHVO-Doppik erreichen.

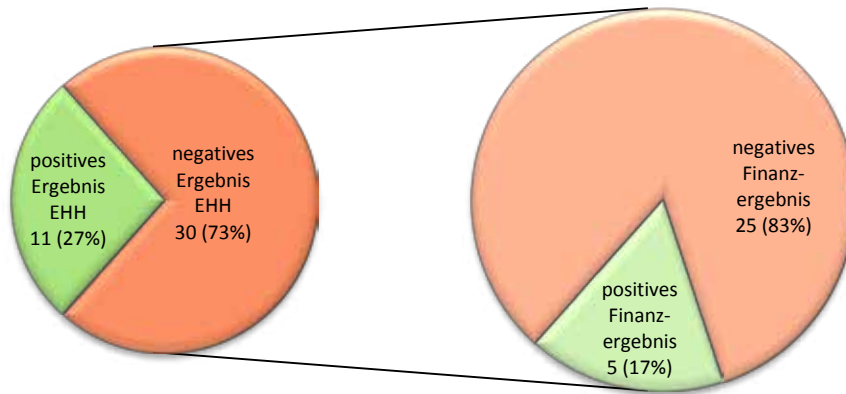
Unabhängig davon gilt auch für diese Städte und Gemeinden die Übergangsregelung aus § 131 Abs. 6 SächsGemO. Es soll deshalb an dieser Stelle überprüft werden, inwieweit diese überhaupt von den sächsischen Städten und Gemeinden in Anspruch genommen werden kann. Vor dem Hintergrund einer langfristig tragfähigen Finanzpolitik wird hierbei allerdings allein auf den Ausgleich des Finanzhaushaltes geachtet, nicht auf die Gesetzmäßigkeit des Haushalts durch das Vorhandensein liquider Mittel.

Wie in 3.3.1 dargestellt wurde, konnten 22 % der Städte und Gemeinden für 2012 und 27 % für 2013 ein positives Jahresergebnis veranschlagen. Für diese gilt die Übergangsregelung nicht, da der „strenge Haushaltsausgleich“ erfüllt ist. Unabhängig davon müsste die Liquidität weiter überwacht werden, da in 2012 bei 60 % und in 2013 bei ca. 63 % der Städte und Gemeinden mit einem ausgeglichenen Ergebnishaushalt ein Finanzierungsmittelfehlbetrag vorlag. Die noch verbleibenden liquiden Mittel und auch die Kreditfinanzierung wurden für dieses Kriterium des Ausgleichs des Finanzhaushaltes nicht herangezogen.

Für die verbleibenden 78 % der Gemeinden in 2012 und 73 % in 2013 mit einem negativen ordentlichen Ergebnis könnte die Übergangsregelung greifen, wenn entweder ein Finanzierungsmittelüberschuss vorliegt, ausreichend liquide Mittel für die Finanzierung vorhanden sind oder eine Kreditfinanzierung möglich ist. Im Jahr 2012 hatten von den 78 % der Städte und Gemeinden mit negativem ordentlichen Ergebnis knapp 94 % einen Finanzierungsmittelfehlbetrag. Gerade mal zwei Städte bzw. Gemeinden könnten die Übergangsregel in Anspruch nehmen, ohne den Bestand an liquiden Mitteln anzugreifen. Die Werte verändern sich für 2013 mit 93 % und 7 % nur geringfügig.



Haushalte 2013



Bezieht man in die Betrachtung den Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit mit ein, lässt sich das Gesamtergebnis wie folgt darstellen:

01.01. 2012	EHH +	EHH -	Summe
FHH +	4 (8,9%)	2 (4,4%)	6 (13,3%)
FHH -	6 (13,3%)	33 (73,3%)	39 (86,7%)
Summe	10 (22,2%)	35 (77,8%)	45 (100,0%)

01.01. 2013	EHH +	EHH -	Summe
FHH +	4 (9,8%)	2 (4,9%)	6 (14,6%)
FHH -	7 (17,1%)	28 (68,3%)	35 (85,4%)
Summe	11 (26,8%)	30 (73,2%)	41 (100,0%)

Auch bei Einbeziehung des Zahlungsmittelsaldos aus Finanzierungstätigkeit, verändert sich das Gesamtbild nicht wesentlich. Die Städte und Gemeinden mit nicht ausgeglichenen Ergebnishaushalten erreichen den Haushaltsausgleich auch im Finanzhaushalt zum überwiegenden Teil nicht.

Es zeigt sich, dass die 2012 beschlossene Übergangsregelung zum Haushaltsausgleich nur dann von den Städten und Gemeinden in Anspruch genommen werden kann, wenn ausreichend liquide Mittel oder weitere Kreditfinanzierungsmöglichkeiten vorhanden sind, um die Defizite im Finanzhaushalt auszugleichen. Die Übergangsregelung aus § 131 Abs. 6 SächsGemO, die einen Haushaltsausgleich durch die Erwirtschaftung eines Finanzierungsmittelüberschusses darstellbar macht, greift für 2012 nur für knapp 4 % und für 2013 nur für knapp 5 % der untersuchten Städte und Gemeinden. Die Gesetzmäßigkeit der Haushalte wird an dieser Stelle allein über den Abbau der noch vorhandenen liquiden Mittel bzw. über die Aufnahme neuer Verbindlichkeiten gesichert.

5 Schlussfolgerungen und Handlungsempfehlungen

Die Übergangsregelungen nach § 131 Abs. 6 SächsGemO, gültig bis 2016, wurden eingeführt, da zunächst damit gerechnet wurde, dass die Haushaltssalden nach dem

ordentlichen Ergebnis nicht in der kurzen Frist ausgeglichen werden können. Wie aus der Auswertung der bisher vorhandenen Daten ersichtlich wird, war diese Prognose richtig. Im Jahr 2012 gelang es nur 23 % der sächsischen Kommunen, einen strengen Haushaltsausgleich im ordentlichen Ergebnis zu erreichen. Die Übergangsregelungen sollten die erwarteten Wirkungen aus der Umstellung abschwächen, wobei es schwierig sein dürfte, allein durch eine dreijährige Aussetzung der Erwirtschaftung der nichtzahlungswirksamen Größen einen Haushaltsausgleich zu erreichen.

Es galt zu überprüfen, inwieweit diese Übergangsregelungen sinnvoll sind bzw. ob diese Regelungen für die sächsischen Städte und Gemeinden zielführend sein können. In der Auswertung konnte gezeigt werden, dass die Einführung der Übergangsregelungen beispielsweise im Jahr 2012 genau für eine Kommune (=2,3 % der Gesamtheit) derjenigen 34 Städte und Gemeinde mit einem negativen Jahresergebnis greift. Die Erreichung von langfristig ausgeglichenen Haushalten kann daher nur über ein verantwortungsvolles Maß an Investitionstätigkeit erreicht werden.

- Die Finanzhaushalte zeigen ein erhebliches Maß an Investitionsauszahlungen, die nicht durch positive Zahlungsmittelsalden aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie Investitionseinzahlungen gedeckt sind. Kurzfristig lassen sich diese Defizite aus vorhandenen liquiden Mitteln finanzieren. Sind aber die Ergebnishaushalte negativ, kann für die Folgejahre kein Ansparen von liquiden Mitteln vorgenommen werden, was zu einer strukturellen Unterdeckung führen wird. Die Übergangsregelung darf daher nicht als dauerhafte Lösung zum Haushaltsausgleich übernommen werden.
- Darüber hinaus sollte eine gesetzliche Regelung wie in anderen Bundesländern eingeführt werden, die die Liquidität der Städte, Gemeinden und Landkreise sowie langfristige Finanzierung der Investitionen sicherstellt.²⁷
- Um die Transparenz der Haushaltssatzung bezüglich des Zusammenhangs aus Ergebnis- und Finanzhaushalt und damit Erwirtschaftung des Ergebnisses und Investitionstätigkeit weiter zu gewährleisten, sollte die Gliederung der Haushaltssatzung in der ursprünglichen Form erhalten bleiben.

27 Vgl. beispielsweise die Regelung in der Gemeindeordnung für Nordrhein-Westfalen § 75 Abs. 6: „Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen.“

6 Literatur

Blum, U. (2004): Volkswirtschaftslehre, Vierte Auflage, Oldenbourg Verlag, München.

Bieg, H., Kußmaul, H. (2011): Investition, 2. Auflage, Verlag Franz Vahlen GmbH, München.

Coenenberg, A., Haller, A., Schultze, W. (2012): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 22. überarbeitete Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Doppik Hessen (2005): Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem, 1. Auflage, Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co KG, Freiburg.

Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen (SächsGemO) vom 21.04.1993 (SächsGVBl. S. 301, 445), zuletzt geändert durch Gesetz vom 28.03.2013 (SächsGVBl. S. 158).

Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666), zuletzt geändert durch Gesetz vom 9. April 2013 (GV. NRW. S. 194).

Frenkel, M., John, K. D. (2011): Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, 7. Auflage, Verlag Franz Vahlen GmbH, München.

Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009): Neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen im Freistaat Sachsen, Boorberg Verlag, Stuttgart.

Jänchen, I. (2012): Das sächsische kommunale Kennzahlensystem, Eine Empfehlung für die sächsischen Städte, Gemeinden und Landkreise, Sachsenlandkurier 4/12.

Schwarting, G. (2010): Der kommunale Haushalt, 4. völlig neue bearbeitete Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Schwarting, G. (2006): Den kommunalen Haushaltsplan – kameral und doppisch – richtig lesen und verstehen, 3. überarbeitete Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirtschaft nach den Regeln der Doppik (Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik – SächsKomHVO-Doppik) vom 08.02.2008 (SächsGVBl. S. 202), zuletzt geändert durch Verordnung vom 19.12.2012 (SächsGVBl. S. 764).

Kritische Würdigung der drei Ordnungssysteme Aufgabengliederungsplan, Produktplan und Prozessstruktur



Dr. Agnes
Schausberger

Nebenamt-
liche Dozentin
für Öffentliches
Rechnungswesen



Dr. Anke Wolfert

Teilprojektleiterin
im Projekt Doppik
bei der Stadtver-
waltung Dresden

1 Vorbemerkung

Um sicherzustellen, dass die Verwaltung ihren gesetzlichen aber auch freiwilligen, das heißt, von der Politik verordneten, Aufgaben nachkommen kann und dabei auch noch die zur Verfügung stehenden knappen Ressourcen möglichst optimal einsetzt, sind Instrumente notwendig, die das Verwaltungshandeln ordnen. Es muss - vereinfacht ausgedrückt - beschrieben werden, was von wem zu tun ist.

In den Kommunalverwaltungen wurde über Jahrzehnte hinweg der Aufgabengliederungsplan als Ordnungssystem eingesetzt. Mit der Verwaltungsmodernisierung und der Bestrebung, die Verwaltung stärker unter Berücksichtigung des Outputs zu steuern, wurden Produktpläne erstellt. Durch die Zuordnung von Verantwortlichen zu den Produkten bekamen auch sie einen starken Organisationsbezug. Es wurde zu Recht die Frage gestellt, ob es notwendig ist, Kommunalverwaltungen nach der Produktstruktur zu gliedern.¹ Als drittes Ordnungssystem wird zunehmend auf Prozesse verwiesen. Sie helfen, Abläufe zu beschreiben, was vor allem unter dem Aspekt des optimalen IT-Einsatzes wichtig ist. Auch hier ist die Festlegung von Verantwortlichen von zentraler Bedeutung. Dadurch kann auch eine systematische Zusammenstellung aller Verwaltungsprozesse zum zentralen Ordnungssystem werden.

Sowohl der Produktplan als auch der Aufgabengliederungsplan und Prozessbeschreibungen stellen sich der Aufgabe, die Verwaltungsabläufe zu ordnen. Wieso benötigt man hierfür aber drei Instrumente?

¹ Vgl. Bals, Hansjürgen, 2004, S. 11 ff.

Und welche Beziehung besteht zwischen einem Produkt, einer Aufgabe und einem Prozess? Erfahrungen aus der Verwaltungspraxis der Stadtverwaltung Dresden machen deutlich, dass bisher keine klare begriffliche Abgrenzung zwischen „Aufgabe“, „Produkt“ und „Prozess“ existiert. Die drei Systeme „Aufgabengliederungsplan“, „Produktplan“ und „Prozessgliederung“ haben jeweils ihre Berechtigung. Ihre Beziehung zueinander ist jedoch nicht klar definiert. Im Folgenden sollen daher Aufgabengliederungsplan, Produktplan und Prozessgliederung einander gegenübergestellt werden, mit dem Ziel, deren jeweilige Bedeutung für die Verwaltung darzustellen und voneinander abzugrenzen.

Bei den in diesem Artikel verwendeten Beispielen stützen wir uns auf unsere Erfahrungen in der Verwaltung der Landeshauptstadt Dresden. Wir gehen jedoch davon aus, dass die parallele Existenz von zwei Systemen (Aufgabengliederung und Produktplan) in vielen anderen Kommunen ebenso gegeben ist und auch ein Abgleich dieser beiden Systeme nicht immer erfolgt ist. Auch nehmen wir an, dass das Vorhandensein einer weiteren Gliederung, der Prozesssicht, in verschiedenen (gerade auch größeren) Kommunen anzutreffen ist. Insofern soll unser Artikel Kommunalverwaltungen dazu anregen, ihre eigenen Ordnungssysteme kritisch zu hinterfragen, untereinander abzugleichen und den vorgeschlagenen neuen Ansatz zur Verknüpfung der drei Ordnungssysteme als „Impuls“ zu verstehen, sich mit dem Thema zu befassen und durchaus eigene Wege zu beschreiten.

2 Definition und Einsatzzweck der drei Instrumente bisher

2.1 Aufgabe und Aufgabengliederung

Zunächst wollen wir uns der Definition des Begriffs „Aufgabe“ im Kontext der öffentlichen Verwaltung annähern:

Eine Aufgabe ist „...die Beschreibung einer vorgesehenen, zielgeleiteten Aktion und enthält die Aufforderung an einen Aktionsträger, eine Aktion auszuführen.“²

Das Gabler Wirtschaftslexikon definiert die Aufgabe als „... dauerhaft wirksame Aufforderung an Handlungsträger, festgelegte Handlungen wahrzunehmen.“³

Das Online-Verwaltungslexikon präzisiert und ergänzt diese Definition: „Der Begriff wird üblicherweise definiert als die dauerhafte, generalisierte Aufforderung zum Tätigwerden im Interesse der Zielerreichung, im Unterschied zum Auftrag als Aufforderung

2 Bokranz, Karsten, 2001, S. 40.

3 Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort Aufgabe, Recherche am 01.11.2012.

zum einmaligen Tätigwerden.“⁴

In diesem Artikel orientieren wir uns an der Aufgaben-Definition des Online-Verwaltungslexikons. Wichtig für die Abgrenzung einer Aufgabe ist es demnach, dass die Verwaltung mehrfach, auf lange Sicht und in gleicher Art und Weise tätig wird. Sowohl einmaliges Tätigwerden, Tätigwerden nur für kurze Zeit oder auch Projektarbeit werden nicht als Aufgaben der Verwaltung erfasst. Auch ergeht die Aufforderung an die Verwaltung so allgemein, dass die konkreten Tätigkeiten und Abläufe, die mit der Aufgabenbewältigung verbunden sind, nicht beschrieben werden.

Die Aufgaben einer Verwaltung werden in sogenannten Aufgabengliederungsplänen dokumentiert und auf einzelne Organisationseinheiten (in der Regel Geschäftsbereiche und Ämter) heruntergebrochen.

„Ziel der **Aufgabengliederung** ist die systematische und übersichtliche Dokumentation der in einem abgegrenzten Untersuchungsbereich (...) anfallenden Aufgaben.“⁵

Im Fokus der Aufgabengliederung steht zunächst die Strukturbildung (die Aufbauorganisation). Sollen mit Hilfe der Aufgabengliederung auch Stellen gebildet werden, müssen die Aufgaben entsprechend tief gegliedert werden.⁶

Das Online-Verwaltungslexikon benennt auch gleich einige Probleme, die mit dem Denken in Aufgaben verbunden sind:⁷

- Die Zielbeschreibung ist sehr allgemein.
- Der Kunde der zu erbringenden Leistung ist nicht definiert.
- Die beabsichtigte Wirkung (Outcome) des Tätigwerdens ist nicht beschrieben.

„Deshalb trägt das traditionelle Denken in Aufgaben zur klassischen Fehlsteuerung der Verwaltung bei ...“ und soll korrigiert werden, indem die zu erbringenden Leistungen als Produkte definiert werden und indem die beabsichtigte Wirkung durch Ziele und Kennzahlen präzisiert wird.⁸

Auch Vertreter einer prozessorientierten Verwaltungsmodernisierung sehen erhebliche Schwächen in nach Aufgabengliederungsplan (funktionsorientiert) strukturierten Verwaltungen: „Eine funktionsorientierte Aufgaben- und Kompetenzverteilung führt häufig zu ineffizienten Geschäftsprozessen und Arbeitsabläufen. Viele kleine Organisationseinheiten, zu viele Hierarchieebenen sowie einflussreiche Querschnittseinheiten

4 Online-Verwaltungslexikon, Stichwort Aufgabe, Recherche am 01.11.2012.

5 Handbuch für Organisationsuntersuchungen und Personalbedarfsermittlung, Internetrecherche am 02.11.2012; Kap. 6.2.1.

6 Ebd.

7 Online-Verwaltungslexikon, Stichwort Aufgabe, Recherche am 01.11.2012.

8 Ebd.

hemmen ein eigenverantwortliches Arbeiten an der Basis und damit eine prozessorientierte Abwicklung der Aufgaben.“⁹

Im Aufgabengliederungsplan der Landeshauptstadt Dresden werden Federführung, Mitwirkung und Koordination unterschieden. Damit wird zwar deutlich, dass es neben den Aufgaben mit Ergebnisverantwortung weitere Pflichten gibt, entsprechende Regelungen zur ämterübergreifenden Zusammenarbeit fehlen aber an dieser Stelle. Ob es dadurch zu Konflikten kommt, hängt in hohem Maße von den handelnden Personen ab.

2.2 Produkte und Produktplan

In § 59 Nr. 39 SächsKommHVO-Doppik wird das Produkt definiert als eine Leistung oder Gruppe von Leistungen, die für Stellen innerhalb oder außerhalb einer Verwaltungseinheit erbracht werden. Häufig wird als Synonym auch der Begriff Output gebraucht, d. h. im Sinne eines „Systemmodells“ die Ware, das Gut, die Dienstleistung, die nach außen - also über die Systemgrenze hinweg - abgegeben wird.

Die Idee, den Produktplan als kommunales Ordnungssystem einzuführen, entstand in Deutschland Anfang der 90-er Jahre im Rahmen des Neuen Steuerungsmodells.¹⁰ Dieses hatte zum Ziel, verkrustete, bürokratische Kommunalverwaltungen in zielorientierte und wirtschaftlich handelnde Organisationen umzuwandeln. Mit dem Produktplan sollte nicht nur dargestellt werden, was die Verwaltung tut, sondern auch, was das Ergebnis des Verwaltungshandelns ist. Dahinter stand der Wunsch, den Bedarf an Ressourcen (Personal und Sachmittel) am Ergebnis auszurichten. In einem produktorientierten (oder outputorientierten) Haushalt sollte letztendlich dargestellt werden, was die Leistungen der Verwaltung kosten. Um die Politik in die Lage zu versetzen, die zur Verfügung stehenden knappen Mittel nach den zu erbringenden Leistungen zu verteilen, wurde es notwendig, die gesamte Verwaltungstätigkeit aus dem Blickwinkel des Outputs zu beschreiben.

Der Produktplan fasst alle Leistungen zu einem hierarchischen System zusammen, wobei die Hierarchie nicht abbildet, welche Leistungen produktionstechnisch Vor- und Hauptleistungen darstellen. Die Hierarchie gruppiert lediglich die Vielzahl der kommunalen Arbeitsergebnisse nach sachlichen Gesichtspunkten.

Ein häufig zitiertes Beispiel sind die Denkmalschutzgenehmigungen. Sie können als eigenständige Genehmigungen abgegeben werden und sind als solche Teil des Produktes Denkmalschutz (Produktgruppe 523 Denkmalschutz und -pflege). Zum Teil gehen sie aber auch ein in die Baugenehmigung, die ein Produkt der Produktgruppe 521

9 Becker, Algermissen, 2009, S. 13.

10 Vgl. KGSt B5/1993.

Bau- und Grundstücksordnung ist. Dieser Zusammenhang wird allein aus dem Produktplan nicht deutlich. Die Konsequenz ist, dass die Kosten der Denkmalschutzgenehmigung nicht in den Kosten des Produktes Baugenehmigung enthalten sind, sofern nicht eine aufwändige Kostenverrechnung durchgeführt wird.

Der Produktplan hat den Anspruch, alle Ressourcen, die für die Erstellung einer Leistung notwendig sind, abzubilden. Auch hier stellt das Zusammenwirken mehrerer Ämter ein großes Problem dar. Dieses wird in der Kostenrechnungstheorie mit ämterübergreifender Verrechnung gelöst, in der Praxis werden dadurch aber Verwaltungsabläufe erschwert.

Die Nutzung des Produktplanes für die Strukturierung des neuen doppischen Haushaltes hat gezeigt, dass noch erhebliche konzeptionelle Schwächen bestehen. Die finanzielle Steuerung auf Grundlage der zu erbringenden Leistungen ist geeignet, die Budgets für Organisationseinheiten zu definieren, die das Endprodukt erstellen. Schwieriger hingegen ist es, die Budgets zentraler Steuerungsbereiche vom geforderten Output, d. h. von Leistungsmengen abhängig zu machen. Die Definition interner Produkte ist ein Hilfsmittel, in der praktischen Umsetzung hat sich aber gezeigt, dass der Anspruch, den Output zu definieren, daher sehr schnell aufgegeben wird. Häufig verbergen sich hinter den Produkten der zentralen Steuerung daher Organisationseinheiten (z. B. Produkt „Rechnungsprüfung“ = Organisationseinheit „Rechnungsprüfungsamt“, Produkt „Haushaltswirtschaft, Finanzsteuerung“ = Organisationseinheit „Stadtkämmerei“).

2.3 Prozess und Prozessgliederung

Beim **Prozess** (im Sinne von Geschäftsprozess) handelt es sich um "... eine zusammengehörende Abfolge von Unternehmungsverrichtungen zum Zweck einer Leistungserstellung. Ausgang und Ergebnis des Geschäftsprozesses ist eine Leistung, die von einem internen oder externen ‚Kunden‘ angefordert und abgenommen wird."¹¹

Bei der Prozessgliederung dient nicht die Aufbau- sondern die Ablauforganisation (die Prozesse) der Strukturbildung der Organisation. Die Stellenbildung erfolgt, indem zeitlich oder logisch zusammenhängende Tätigkeiten innerhalb eines Prozesses gebündelt werden. Das heißt, die Ergebnisse werden nicht durch das Zusammenspiel vieler Spezialisten sondern durch einen oder wenige Generalisten erzeugt.

„In einem Prozess werden alle Aktivitäten, die für die Erzeugung der Ergebnisse erforderlich sind, organisatorisch gebündelt.“¹²

Die Prozessgliederung einer Organisation wird häufig durch sogenannte Prozesslandkarten

11 Scheer, 2002, S. 3.

12 KGSt B7/2010, S. 17.

abgebildet und durch Prozessbeschreibungen ergänzt. Eine **Prozesslandkarte** ist eine Übersicht über alle (wesentlichen) Geschäftsprozesse einer Organisation bzw. eines Teils dieser Organisation. Darin werden die Geschäftsprozesse benannt, voneinander abgegrenzt und in Beziehung gesetzt. Die Prozesslandkarte ist häufig nach Prozessarten (z. B. Führungs-, Unterstützungs-, Kernprozesse) und/oder nach Detaillierungsstufen der Prozesse (z. B. Hauptprozess, Prozess, Prozessschritt) strukturiert.

Die Prozesslandkarte kann operatives Werkzeug für den Einstieg in eine die gesamte Verwaltung betreffende Prozessoptimierung sein. Die Prozesslandkarte kann aber auch stärker strategisch ausgerichtet sein. Dies ist immer dann der Fall, wenn nicht nur bestehende Geschäftsprozesse sondern auch bisher nicht wahrgenommene, zukünftig aber gewünschte oder erforderliche Prozesse aufgenommen werden.

3 Praktische Probleme der Abgrenzung

3.1 Historische Entwicklung der drei Ordnungssysteme

Hinsichtlich ihrer Bedeutung für die kommunale Verwaltung kann man den Aufgabengliederungsplan, den Produktplan und die Prozesslandkarte in eine zeitliche Reihenfolge bringen. Das älteste Instrument ist der Aufgabengliederungsplan, der Anfang der 80-er Jahre von der KGSt in der jetzigen Fassung einheitlich beschrieben wurde.¹³

Mit der zunehmenden Diskussion über das Neue Steuerungsmodell ist der Aufgabengliederungsplan in den Hintergrund gerückt worden. Zum Teil wurde in den Verwaltungen versucht, ihn durch den Produktplan abzulösen, was aber nicht gelang. Auch in der Stadtverwaltung Dresden wurde der Versuch, den Aufgabengliederungsplan und den Produktplan verschmelzen zu lassen, bald aufgegeben. Während der Aufgabengliederungsplan weiterhin genutzt wird, um Ämtern Verantwortung zu übertragen, ist der Produktplan zum Instrument der Finanzverwaltung geworden. Das „Denken in Prozessen“ beginnt sich erst langsam in der Verwaltung zu etablieren. Die Umsetzung der Europäischen Dienstleistungsrichtlinie hat diesen Ansatz zwar befördert, es gibt aber nach wie vor nur sehr wenige Kommunen, die den Anspruch haben, Prozesse über die gesetzlichen Anforderungen hinaus zu definieren.

3.2 Zusammenhänge und Widersprüche der drei Ordnungssysteme

Mit der Entwicklung des Produktplanes und der Abbildung der Verwaltungstätigkeit in Form von Prozessen ist immer auch die Frage verbunden gewesen, ob der ursprüngliche Aufgabengliederungsplan dadurch abgelöst werden kann (oder soll).

13 KGSt, Onlinerecherche in www.kgst.de am 20.02.2013.

	Wer	Was	Wofür	Wie	Womit
Aufabengliederungsplan	x	x			
Prozessbeschreibungen (-landkarte)	x	x	(x)	x	x
Produktplan	x	x	x		x

Abbildung 1: Welche Fragen beantworten die drei Ordnungssysteme?
(Quelle: eigene Darstellung)

In Abbildung 1 sind Antworten der drei Ordnungssysteme auf die Frage „Wer macht was wofür wie und womit?“ zusammenfassend dargestellt: Die Frage „Wer“ (Frage nach der Verantwortung für eine Tätigkeit, einen Prozess, eine Aufgabe) und die Frage „Was“ (Welche Tätigkeit, welche Aufgabe?) beantworten alle drei Ordnungssysteme – wenn auch mit leicht unterschiedlicher Zielrichtung, wie aus den Definitionen hervorgegangen ist. Die Frage „Wofür“ (Frage nach dem Ergebnis, also welches Produkt, welche Leistung und Frage nach dem Ziel bzw. Zweck) beantworten Produktplan und Prozessgliederung, wobei sie in der Prozesslandkarte nicht im Vordergrund stehen. Die Frage „Wie“ (Wie laufen die Prozesse zur Herstellung der Produkte bzw. zur Erbringung der Leistungen ab?) wird nur von der Prozessgliederung beantwortet. Die Frage der für die Leistungserstellung notwendigen Ressourcen („Womit“) beantworten Prozessgliederung und Produktplan – allerdings in unterschiedlicher Ausprägung. Während die Prozessgliederung vorwiegend auf die Art der Ressource abstellt, betrachtet der Produktplan, solange er das strukturgebende Instrument im Haushalt ist, den Wert der Ressource.

Nachfolgend wollen wir versuchen, den theoretischen Zusammenhang der drei Ordnungssysteme Produkt-, Prozess- und Aufgabengliederung auch auf struktureller Ebene näher zu betrachten, um dann auf die konkreten Gegebenheiten in einer Kommune einzugehen.

Zum Zusammenhang von **Aufgabe und Produkt** äußert sich die KGSt bereits 1994: Danach sind die öffentlichen Aufgaben und die mit ihnen verfolgten Ziele Grundlage für die Produktbildung. „Die Aufgabe ist damit ein gesetzlicher oder politischer Auftrag an die Verwaltung, die zur Erfüllung der Aufgabe und zur Erreichung der damit angestrebten Ziele erforderlichen Produkte bereit zu stellen.“¹⁴

Wie bereits in Abschnitt 2.1 ausgeführt, werden gerade in der Aufgabengliederung die mit den Aufgaben verbundenen Zielen häufig nur unzureichend gewürdigt. Bezüglich der Strukturierung lässt sich feststellen, dass Aufgabe und Produkt theoretisch auf ähnlich hoher Abstraktionsstufe definiert sind und oftmals eine 1:1-Beziehung aufweisen (siehe Abbildung 2).

¹⁴ KGSt B8/1994, S. 10.

Mit dem Zusammenhang von **Produkt und Prozess** hat sich die KGSt ebenfalls befasst und führt dazu aus: „Eine 1:1-Beziehung von Prozess und Produkt ist aufgrund der unterschiedlichen Aggregationsebenen in der Regel nicht möglich. Vielmehr dient ein Prozess regelmäßig der Erzeugung eines Outputs bzw. Ergebnisses für einen internen oder externen Abnehmer. Dieses Ergebnis befindet sich auf einer anderen Detaillierungsebene, als die im Sinne des Neuen Haushalts- und Rechnungswesens gebildeten Produkte. Damit muss aufseiten der Produkte im Regelfall auf die Leistungsebene zurückgegriffen werden.“¹⁵

Bei Überlagerung der Ergebnisse beider Berichte lässt sich auch eine Beziehung von **Prozess und Aufgabe** herstellen. Daraus resultiert in der Theorie eine Zuordnung von Aufgabe, Produkt und Prozess, wie sie die KGSt in einer Graphik (siehe Abbildung 2) darstellt. Das heißt, die Aufgabe findet sich auf einer Ebene mit Produkt und Prozessbündel wieder.

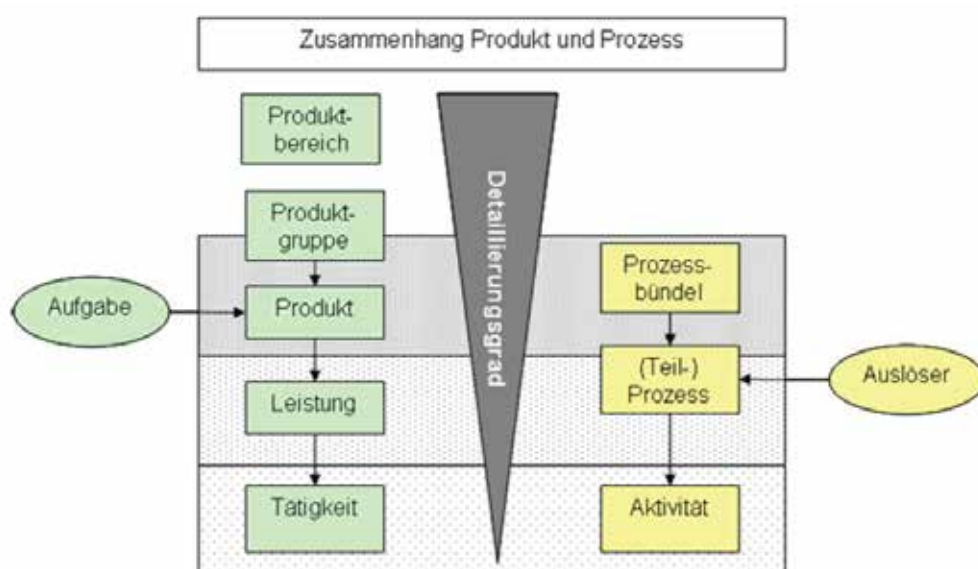


Abbildung 2: Zusammenhang Produkt und Prozess
(Quelle: KGSt B7/2010; S. 17)

Die Realität sieht häufig anders aus und unterscheidet sich insbesondere beim Zusammenhang von Produkt und Aufgabe (s. Abbildung 2).

15 KGSt B7/2010, S. 16.

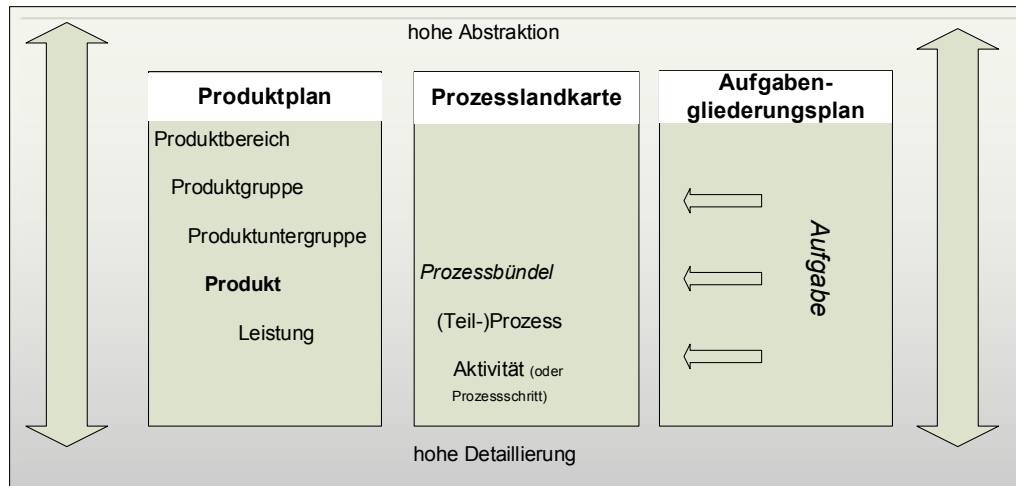


Abbildung 3: Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe
(Quelle: eigene Darstellung der Gegebenheiten in der Landeshauptstadt Dresden)

Auch in der Landeshauptstadt Dresden lassen sich **Prozess und Produkt** einander nicht eindeutig zuordnen. Es gibt kein Kriterium, welches festlegt, auf welcher Detaillierungsebene das Produkt definiert wird. Dementsprechend inhomogen sind in der Praxis die Produktpläne. Maßgeblich für die Produktbildung sind die Informationsansprüche des Haushaltes. Ein Produkt ist noch am ehesten als Ergebnis eines Hauptgeschäftsprozesses (also eines „Prozessbündels“, einer Aggregation von Prozessen) zu interpretieren. Ein Prozess hingegen wird definiert, wenn es ein auslösendes Ereignis und ein „messbares“ Ergebnis gibt. Maßgeblich für die Strukturierung der Prozesse ist vor allem die Anforderung, einen Prozess als durchgängigen Ablauf zu beschreiben. Das Ergebnis eines Prozesses befindet sich meist auf einer tieferen Detaillierungsebene und entspricht häufig einer Leistung in der Produkthierarchie. Hinzu kommt, dass das Ergebnis eines Prozesses in mehrere Produkte eingehen kann. Umgekehrt können mehrere Prozesse notwendig sein, um als Ergebnis ein Produkt zu erhalten.

Auch **Aufgabe und Prozess** weisen in der Regel eine m:n-Beziehung auf. Das heißt, eine einzelne Aufgabe kann durch mehrere Prozesse realisiert werden, andererseits kann ein Prozess in mehreren Aufgaben vorkommen. Auf hoher Abstraktionsebene der Prozesshierarchie (also z. B. auf Ebene des Hauptgeschäftsprozesses) sind Aufgabe und Prozess jedoch nur sehr schwer voneinander abzugrenzen, da auslösendes Ereignis und Ergebnis des Prozesses auf dieser Ebene kaum noch zu benennen sind.

In der kommunalen Praxis sind die Aufgaben häufig unterschiedlich tief in Teilaufgaben gegliedert, sodass aufgrund des Fehlens einer hierarchischen Aufgabengliederung eine 1:1-Beziehung zwischen **Produkt und Aufgabe** nicht gegeben ist. Vielmehr lassen sich die Aufgaben je nach Beschreibungstiefe unterschiedlichen Ebenen der Produkthierarchie zuordnen. Auch im Aufgabengliederungsplan der Landeshauptstadt Dresden kommt die Zielbeschreibung häufig zu kurz, wohingegen im Produktplan zu jedem Produkt Ziele definiert wurden.

3.3 Beispiele aus der kommunalen Praxis

Die nachfolgenden Beispiele dienen dazu, den Zusammenhang zwischen Produkt-, Prozess- und Aufgabengliederung zu verdeutlichen. Sie stammen aus dem Produktplan und dem Aufgabengliederungsplan der Landeshauptstadt Dresden. Eine dokumentierte Prozessgliederung gibt es ansatzweise, jedoch keine Prozesslandkarte. Daher wurde von den Autorinnen selbst der Versuch unternommen, Prozesse zu benennen und zuzuordnen.

3.3.1 Fachaufgabe Wahlen

Beim Produkt „Wahlen“ kommt die Strukturierung in Produkte, Prozesse und Aufgaben dem Ideal einer eindeutigen Zuordnung sehr nahe (siehe Abbildung 4). Aufgabe und Produkt sind identisch. Die Leistungen können Prozessen mit einem eindeutigen auslösenden Ereignis und einem definierten Ergebnis zugeordnet werden. Die Prozesse können zu einem Hauptgeschäftsprozess (oder Prozessbündel) zusammengefasst werden, der in seinem Zuschnitt dem Produkt und der Aufgabe entspricht.

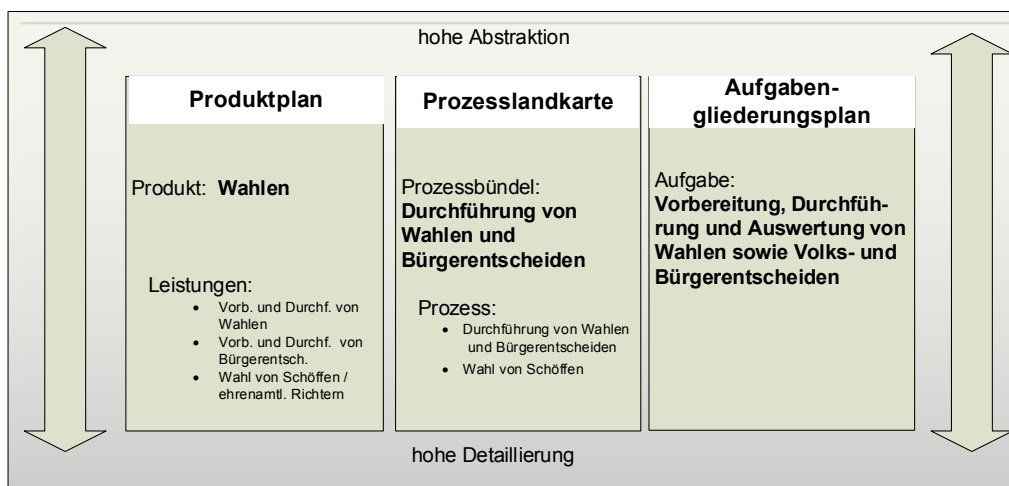


Abbildung 4: Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe am Beispiel der Wahlen (Quelle: eigene Darstellung)

Geht man davon aus, dass eine Kommune einen vollständigen Produktplan und einen Aufgabengliederungsplan hat und nun auch noch versucht, das gesamte Verwaltungshandeln in Form einer Prozesslandkarte abzubilden, so kämen die Wahlen in drei Ordnungssystemen vor. Es stellt sich die Frage, welchen Zweck diese Mehrgleisigkeit hat.

3.3.2 Fachaufgabe Bibliotheken

Die Strukturierung in Produkte und Leistungen (siehe Abbildung 5) folgt in diesem Beispiel einem eher kostenstellenorientierten Ansatz, d. h. die Produktgliederung dient

hier der Beantwortung der Frage: Wo sind die Kosten entstanden? Damit wird belegt, dass sich die Produktstruktur sehr stark an den haushaltswirtschaftlichen Informationsbedürfnissen orientiert. Weder Produkt noch Leistungen benennen das Ergebnis von Geschäftsprozessen.

Die Aufgaben weisen sehr unterschiedliche Detaillierungsgrade auf und reichen von der abstrakt formulierten Aufgabe „Allgemeine und zielgruppenspezifische Leseförderung“ bis hin zu sehr konkreten Aufgaben wie z. B. „Medienausleihen“. Letztgenannte Aufgabe korreliert zwar mit der Prozesssicht, passt aber wiederum nicht zu den Produkten.

Je abstrakter die Aufgaben in diesem Fall formuliert sind, desto mehr gehen sie über in die Formulierung einer gewünschten Wirkung (z. B. Leseförderung, Kompetenzvermittlung). Es stellt sich die Frage, ob es tatsächlich die Funktion des Aufgabengliederungsplanes sein soll, die Verantwortlichkeit für eine Wirkung festzuschreiben. Die Übertragung der Verantwortung für eine Wirkung setzt sehr viel Handlungsspielraum bei der Wahl der Instrumente voraus. Im Produktkatalog finden sich die Leseförderung und die Kompetenzvermittlung als Ziel wieder. Daran wird sichtbar, wie sehr in der Praxis die Begriffe Aufgabe, Ergebnis, Ziel und Wirkung vermischt werden.

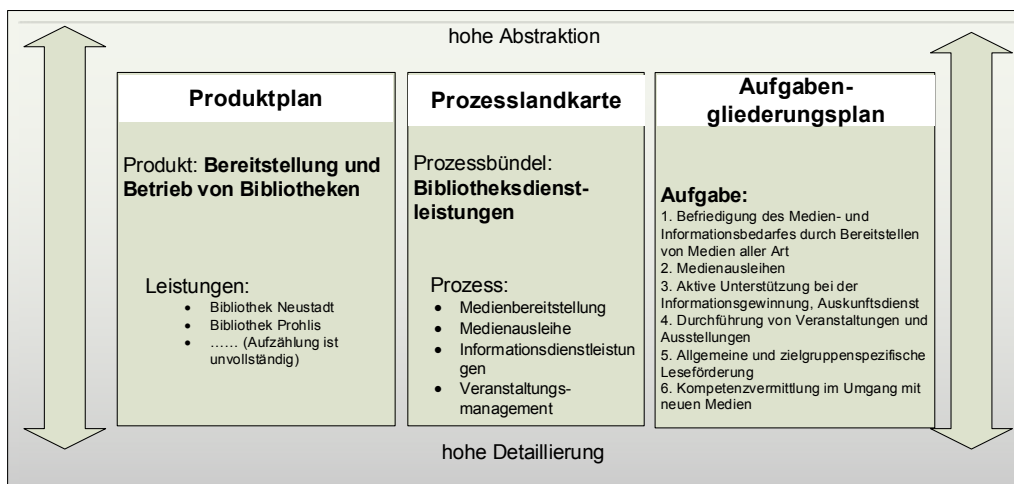


Abbildung 5: Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe am Beispiel der Bibliotheken
(Quelle: eigene Darstellung)

3.3.3 Fachaufgabe Meldeangelegenheiten

Die Strukturierung in Produkte und Leistungen (siehe Abbildung 6) folgt in diesem Beispiel einem eher kostenträgerorientierten Ansatz, d. h. die Produktgliederung dient hier der Beantwortung der Frage: Wofür sind die Kosten entstanden? Das Produkt ist auf sehr hohem Abstraktionsniveau beschrieben. Der Hauptgeschäftsprozess „Meldeangelegenheiten“ umfasst nur einen Teil des Produktes „Melde- und Personenstandswesen“. Zu diesem gehören neben dem Meldewesen auch die Ausländer- und Staatsangehörigkeitsangelegenheiten, die Ausstellung von Personaldokumenten und das

Personenstandswesen. Erst auf der Leistungsebene, also auf der tiefsten Aggregationsstufe in der Produkthierarchie, kann eine sinnvolle Beziehung zu den Prozessen hergestellt werden. Zum Personenstandswesen gehören zum Beispiel die Leistungen a) Beurkundungen, b) das Geburten- und Sterbebuch und c) die Heirats- und Lebenspartnerzeremonien. Sie können als Ergebnis von Prozessen betrachtet werden.

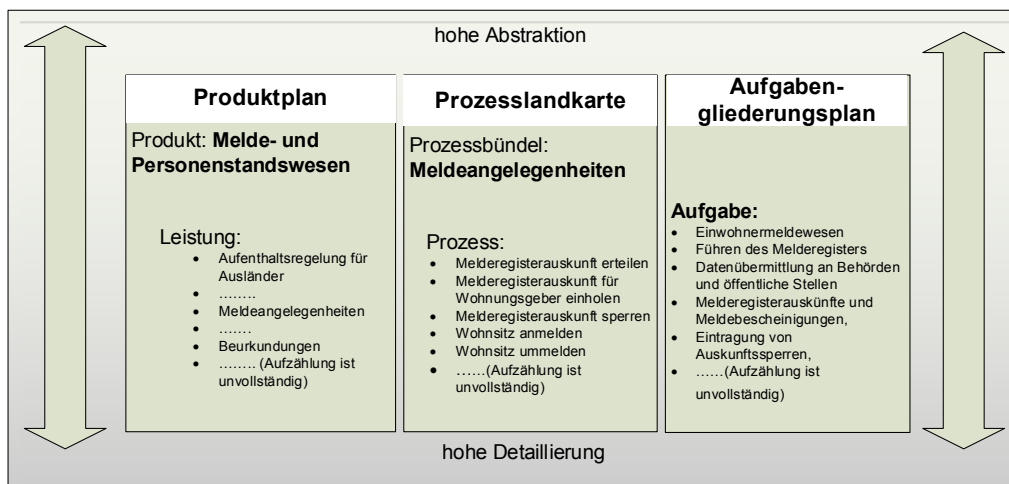


Abbildung 6: Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe am Beispiel der Meldeangelegenheiten (Quelle: eigene Darstellung)

Die Aufgaben weisen sehr unterschiedliche Detaillierungsgrade auf und reichen vom sehr abstrakten „Einwohnermeldewesen“ bis hin zu sehr konkreten Aufgaben, wie z. B. „Eintragung von Auskunftsperren“. Damit lassen sie sich Prozessen und Teilprozessen, aber auch höheren Aggregationsebenen in der Produktstruktur zuordnen. Eine Systematik ist in diesem Fall nicht erkennbar.

3.3.4 Querschnittsaufgabe Zentrale Serviceleistungen

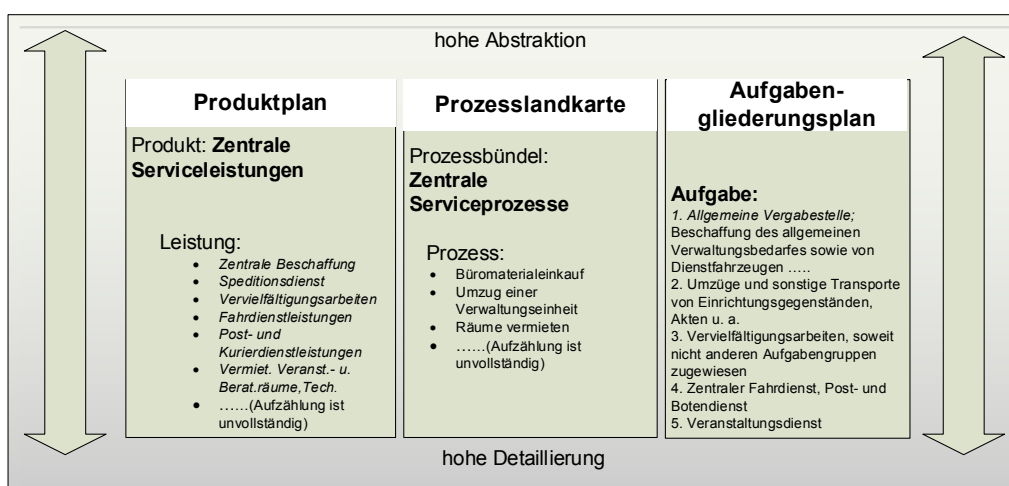


Abbildung 7: Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe am Beispiel zentraler Serviceleistungen (Quelle: eigene Darstellung)

Die Strukturierung in Produkte und Leistungen (siehe Abbildung 7) folgt in diesem

Beispiel ebenfalls einem eher kostenträgerorientierten Ansatz, d. h. die Produktgliederung dient hier der Beantwortung der Frage: Wofür sind die Kosten entstanden?

Die Aufgaben können in diesem Beispiel den Leistungen aus der Produktsicht zugeordnet werden. Unterschiede resultieren vermutlich aus der unterschiedlichen Zusammenfassung von Sachverhalten, für die es keinen erkennbaren Grund gibt. Die Aufgaben lassen sich auch den Prozessen zuordnen.

3.4 Zwischenfazit

Die Beispiele in Abschnitt 3.3 zeigen, wie schwer es ist, eine Beziehung zwischen der Produkt-, der Prozess- und der Aufgabengliederung herzustellen. Der Versuch, die Elemente einander zuzuordnen, scheitert aus folgenden Gründen:

- Es fehlt eine Definition von Produkt, Aufgabe und Prozess, die es theoretisch zulässt, eine Verbindung zwischen diesen drei Ordnungssystemen zu schaffen.
- Der Aufgabengliederungsplan bildet nicht das vollständige Aufgabenspektrum der Kommune ab. Bestimmte Aufgaben wurden (bewusst) nicht aufgenommen – so zum Beispiel „mittelbare Verwaltungsaufgaben, die bei allen Ämtern in gleicher oder ähnlicher Weise vorkommen“ (z. B. Personalangelegenheiten, Haushalts- und Rechnungswesen). Eine Prozesslandkarte hingegen sollte gerade auch diese Geschäftsprozesse abbilden, zum einen, um Optimierungspotenzial zu identifizieren und zum anderen, um dem Prozessverantwortlichen einen Überblick über diese Prozesse zu ermöglichen.
- Produktplan und Aufgabengliederungsplan sind in sich nicht immer stimmig. Dies betrifft die Verwendung unterschiedlicher Abstraktionsebenen (gilt für beide Dokumente) als auch die unterschiedliche Definition von Produkten/Leistungen ebenso wie Aufgaben. Beim Produktplan wurden aufgrund differenzierter Steuerungsabsichten der jeweiligen Produktverantwortlichen Orte der Kostenentstehung und Kostenverursacher vermischt, beim Aufgabengliederungsplan wurden Tätigkeiten und zum Teil Wirkungen vermischt.¹⁶
- Ein weiterer Grund der fehlenden Zuordnungsmöglichkeit ist eher formaler Natur: Produktplan und Prozesslandkarte sind hierarchisch aufgebaut, der Aufgabengliederungsplan ist nur in Aufgabengruppen gegliedert.

Welche Schwierigkeiten resultieren aus der Parallelität der drei Systeme?

Die drei Systeme stehen – was die Ressourcen für Pflege und Kommunikation betrifft – in Konkurrenz zueinander, und müssen sich ständig rechtfertigen, auch wenn unstrittig ist, dass jedes System für sich genommen seine Berechtigung hat.

¹⁶ Prozesse konsistent zu beschreiben ist einfacher, es ist bisher aber auf Grund des notwendigen Detaillierungsgrades noch nicht gelungen, Prozesse flächendeckend zu beschreiben.

Darüber hinaus birgt diese „Dreigleisigkeit“ die Gefahr widersprüchlicher Festlegungen. In der Landeshauptstadt Dresden sind Widersprüche bisher noch nicht zum Problem geworden, weil keines dieser Systeme aggressiv vorangetrieben wird. Stillschweigend wird die „Mehrgleisigkeit“ in Kauf genommen. Verlierer ist derzeit allerdings die „Prozesssicht“. Sie kann sich nicht durchsetzen, obwohl der Nutzen groß wäre.

Außerdem gelingt es derzeit nicht, die per definitionem vorhandenen Defizite eines einzelnen Systems auszugleichen, indem man andere Systeme ergänzend einsetzt. Beispielsweise fehlt im Aufgabengliederungsplan die Zielbeschreibung. Diese ist wiederum im Produktplan enthalten. Produkte und Aufgaben lassen sich aber schwer zueinander in Beziehung setzen.

4 Ein neuer Ansatz zur Verknüpfung der drei Ordnungssysteme

4.1 Überblick

Welchen Ausweg gibt es aus dem im Abschnitt 3.4 beschriebenen Dilemma? Der Idealfall wäre die Existenz nur eines einzigen Ordnungssystems („die eierlegende Wollmilchsau“?). Alternativ wäre auch die Existenz eines führenden Systems vorstellbar, aus dem die anderen abgeleitet werden. Auch die Abschaffung wenigstens eines der drei Ordnungssysteme ist zu überdenken. Um zu entscheiden, welches der drei Systeme gegebenenfalls nicht benötigt wird, kommen wir zurück auf Abschnitt 3.2, in dem wir bereits untersuchten, welche Antworten welches Ordnungssystem auf die Frage liefert: „Wer macht was wofür wie und womit?“

Der Aufgabengliederungsplan weist bei „Wofür“, „Wie“ und „Womit“ Defizite auf. Diese könnten durch Produktplan und Prozessbeschreibung ausgeglichen werden. Das „Wie“ ist ein „Alleinstellungsmerkmal“ der Prozessbeschreibung. Kein anderes Instrument ist in der Lage, darzustellen, wie die Leistungserstellung in der Verwaltung abläuft. Weiterhin eignet sich lediglich die Prozessbeschreibung, das Zusammenwirken mehrerer Organisationseinheiten abzubilden. Zwar muss auch hier Verantwortung (nämlich Prozessverantwortung) eindeutig einer Organisationseinheit zugeordnet werden, aber das Wesen einer Prozessbeschreibung besteht genau darin, dass ein Ablauf in seine einzelnen Arbeitsschritte zerlegt wird, denen wiederum Verantwortliche zugeordnet werden. Damit können Mitwirkungsleistungen wesentlich exakter beschrieben werden, als es der Aufgabengliederungsplan vermag. Beim „Wofür“ ist der Produktplan der Prozesslandkarte überlegen. Um das „Womit“ zu beschreiben, werden sowohl Prozessbeschreibung als auch Produktplan benötigt.

Somit sind Produktplan und Prozesslandkarte erforderlich, da sie Alleinstellungsmerkmale

aufweisen. Nach Meinung der Autorinnen sollten diese beiden Ordnungssysteme als führend angesehen werden. Der Aufgabengliederungsplan kann aus ihnen abgeleitet werden und stellt somit eine nachrangige Sicht dar. Dies bedeutet, wir wollen nicht völlig auf den Aufgabengliederungsplan verzichten. Sein Vorteil besteht darin, dass er bei der Dokumentation der Verantwortlichkeit sehr frei eingesetzt werden kann. Mit der Aufgabe ist es möglich, die Verpflichtung zum Tätigwerden unabhängig vom Ergebnis festzuschreiben. Im Aufgabengliederungsplan können Ergebnisverantwortung, Prozessverantwortung und die Verantwortung für Teil- oder Mitwirkungsleistungen zu einem organisationsbezogenen Gesamtbündel zusammengefasst werden.

Das Ziel der drei Ordnungssysteme muss also sein, gemeinsam das WER, das WAS, das WOFÜR, das WIE und das WOMIT der kommunalen Leistungserstellung zu beschreiben, und nicht unverbunden nebeneinander zu bestehen und zu hoffen, dass Widersprüche die praktische Arbeit nicht erschweren.

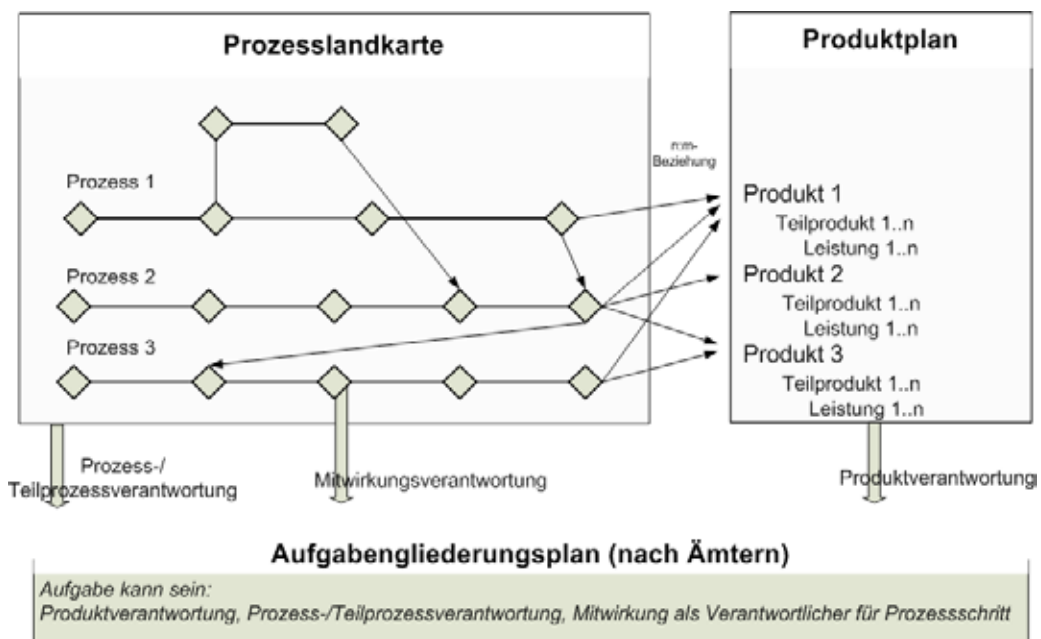


Abbildung 8: **Beziehung zwischen Aufgabe, Produkt und Prozess**
(Quelle: eigene Darstellung)

Dieses neue Miteinander der drei Systeme veranschaulicht Abbildung 8:

- Die Prozesslandkarte stellt die Abläufe in der Verwaltung im notwendigen Detaillierungsgrad dar.
- Der Produktplan stellt den Output der Kommune vollständig und geordnet dar.
- Das Ergebnis eines Prozesses stellt eine Leistung oder einen Teil einer Leistung im Sinne der Produktbeschreibung dar und kann in eine oder mehrere Leistungen eingehen. Für die Erstellung einer Leistung im Sinne des Produktplanes können Ergebnisse eines oder mehrerer Prozesse notwendig sein. Das heißt, zwischen dem

Ergebnis eines Prozesses und der Leistung im Sinne des Produktplanes besteht eine m:n-Beziehung.¹⁷

- Der Aufgabengliederungsplan erhält in diesem Ansatz eine ganz neue Bedeutung. Er fasst aus der Prozessbeschreibung und aus dem Produktplan alle Elemente nach Organisationseinheiten zusammen, für die ein Amt die Fach- und die Ressourcenverantwortung trägt.
- Die Aufgabe ergibt sich dann als Menge aller Verantwortlichkeiten einer Organisationseinheit aus Produktplan und Prozessgliederung, also aus Produktverantwortung, Prozessverantwortung und - bei hinreichender Komplexität oder relativer Selbständigkeit eines Prozessschrittes - auch aus der Mitwirkungsverantwortung.

4.2 Beispiel

Am Beispiel der kommunalen Aufgabe „Wahlen“ soll die Beziehung zwischen Produktplan, Aufgabengliederungsplan und Prozesslandkarte veranschaulicht werden (siehe Abbildung 9).

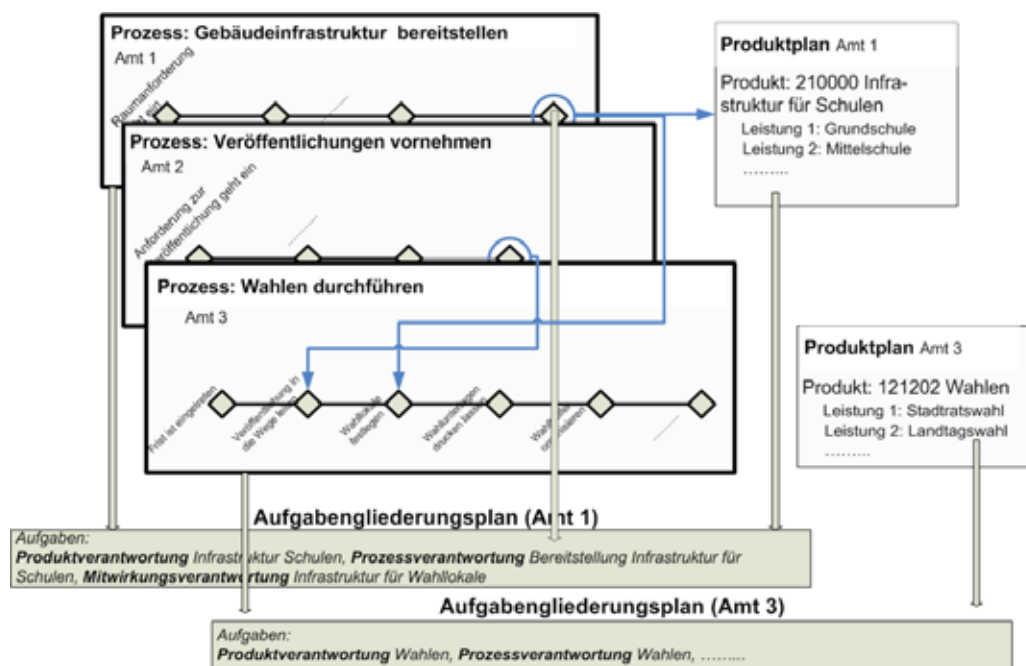


Abbildung 9: Wahlen als Prozess, Produkt und Aufgabe
(Quelle: eigene Darstellung)

Wie schon in Kapitel 3.3 dargestellt wurde, gibt es derzeit in der Landeshauptstadt Dresden für das Produkt Wahlen eine Entsprechung im Aufgabengliederungsplan.

Im Produkt „Wahlen“ wird die Ergebnisverantwortung dargestellt. Diese umfasst:

- die fachliche Konzeption und Planung der Leistungserbringung,
- die Beschaffung der notwendigen Mittel (Personal, Material, Haushalts-Entscheidung)

¹⁷ Bei Produkten, die keine Prozessdarstellung erfordern (z. B. das Projekt Bildungsbüro), sind die Leistungen nicht Ergebnis eines Prozesses.

zur Bereitstellung der notwendigen finanziellen Mittel), wobei nicht nur der Aufwand für den konkreten Prozessablauf vorzusehen ist, sondern es müssen auch die notwendigen Ressourcen für die Bereitschaft zur Leistungserbringung geplant werden (Vorhaltekosten),

- die Erbringung der Leistung,
- die Überwachung der Zielerreichung.

Zur Ergebnisverantwortung gehört insbesondere auch, den Bedarf zu überwachen und sowohl Menge als auch Qualität der Leistungserbringung an die Bedürfnisse der Zielgruppen anzupassen.

Die Produktbeschreibung enthält daher die Ziele und die Zielgruppen ebenso wie einen Hinweis auf die gesetzliche Grundlage für die Leistungserbringung.

Im Produkt „Wahlen“ wird aber nicht sichtbar, in welcher Weise die Leistungserbringung zu erfolgen hat. Erst eine Prozessbeschreibung zum Ablauf der Wahlen liefert diese Information.

In unserem Beispiel liegen Prozessverantwortung und Produktverantwortung in derselben Organisationseinheit. Sie unterscheiden sich nur geringfügig. Prozessverantwortung bezieht sich stärker auf den Ablauf der Leistungserstellung und erst in zweiter Linie auf das Ergebnis, das wiederum bei der Produktverantwortung im Vordergrund steht. Produktverantwortung ist stärker strategisch ausgerichtet als die Prozessverantwortung, die daher auch leichter auf untergeordnete Stellen delegiert werden kann.

Prozessverantwortung bedeutet nicht, dass sämtliche Arbeitsschritte selbst geleistet werden müssen. Es muss vielmehr der gesamte Ablauf so gestaltet werden, dass die notwendigen Mitwirkungsleistungen zum richtigen Zeitpunkt erbracht werden.

Für das Beispiel der Wahlen bedeutet dies: Um die Vorhaltekosten gering zu halten, wird auf vorhandene Kapazitäten zurückgegriffen, z. B. auf die kommunalen Schulen als Wahllokale. Diese Mitwirkungsleistung kann vom Prozessverantwortlichen selbst nicht angewiesen werden, da das Schulverwaltungsamt außerhalb des eigenen Kompetenzbereiches liegt. Im Falle der Landeshauptstadt Dresden liegen die Zuständigkeiten für die Wahlen und das Schulverwaltungsamt auch in unterschiedlichen Geschäftsbereichen. Der Auftrag, die Mitwirkungsleistung zu erbringen, muss daher von übergeordneter Stelle erteilt werden.

Im Aufgabengliederungsplan können diese Aufgaben, die über die eigene Produkt- und Prozessverantwortung hinausgehen, festgeschrieben werden. Die Aufgaben eines Amtes ergeben sich aus Produktplan und aus Prozesslandkarte. Damit wird deutlich, dass

der Aufgabengliederungsplan diesen beiden Ordnungssystemen gegenüber nachrangig ist. Er erfüllt aber eine wesentliche Informationsfunktion, da er aufzeigt, in welche Prozesse und Produkte die Ressourcen eines Amtes eingehen.

4.3 Handlungsempfehlungen

Nachfolgend möchten wir einige Handlungsempfehlungen skizzieren und aufzeigen, wie eine Kommunalverwaltung das neue theoretische Modell in die Praxis umsetzen kann:

1. Eine Prozesslandkarte ist zu erstellen, diese sollte hierarchisch aufgebaut sein. Alle Prozesse der Prozesslandkarte sind zu kategorisieren, z. B. in Führungs-, Unterstützungs- und Kernprozesse. Bei der Erstellung der Prozesslandkarte sollte man entweder mit den ämterübergreifenden Kerngeschäftsprozessen der Verwaltung (z. B. Bauantragsverfahren) oder mit den Unterstützungsprozessen (z. B. Rechnungswesen) beginnen.¹⁸ Beide Vorgehensweisen haben ihre Vorteile: Wählt man den erstgenannten Weg, hat man die Prozesse erfasst, die einen erheblichen Beitrag zur Wertschöpfung der Kommune leisten. Wählt man letztgenannten Weg, stehen danach alle Prozesse zur Verfügung, die die Basis für das „Andocken“ weiterer Prozesse darstellen. Den Prozessen sind Prozessverantwortliche zuzuordnen, für einzelne Prozessschritte ist Mitwirkungsverantwortung festzulegen.
2. Der Produktplan ist zu überarbeiten und mit der Prozesslandkarte abzugleichen, d. h. der Bezug zwischen Prozess in der Prozesslandkarte und Leistung im Produktplan ist herzustellen. Die Ergebnisse der Prozesse müssen den Produkten oder Leistungen zuordenbar sein. Dies kann sichergestellt werden, wenn der Produktplan Ausgangspunkt für die Definition von Prozessen ist. Da der Produktplan Grundlage für den Haushaltsplan ist, deckt er sämtliche Leistungen der Landeshauptstadt Dresden ab, die Ressourcen beanspruchen. Auf dieser Basis kann geprüft werden, welche Prozesse angestoßen werden müssen, um die Produkte zu erstellen, ob es sich lohnt, diese ausführlich in der Prozesslandkarte zu beschreiben und wer Mitwirkungsleistungen zu erbringen hat. Gleichzeitig können die Produkte kategorisiert werden, nach solchen, die tatsächlich Output der Verwaltung darstellen, und solchen, die mehr einer Kostenstelle oder einer Organisationseinheit entsprechen. Damit wird transparent, dass nicht alle Produkte messbaren Output darstellen, sondern dass Produkte zum Teil den Gemeinkosten zuzurechnen sind, die sich nicht am Ergebnis der Leistungserbringung messen lassen. Für die Verwaltungssteuerung kann diese Differenzierung sehr hilfreich sein.

Nachdem die Schritte 1 und 2 ausgeführt wurden, kann **der neue Aufgabengliederungsplan** abgeleitet werden. Das Ganze ist mit einem beträchtlichen Aufwand verbunden und sollte daher Zug um Zug erfolgen.

18 Vgl. Kania, Markus, 2011.

4.4 Der Nutzen des neuen Ansatzes

Der Pflegeaufwand verlagert sich von der Pflege des Aufgabengliederungs- und des Produktplanes auf die Pflege von Produktplan und Prozessgliederung. Der Aufgabengliederungsplan ergibt sich aus diesen beiden Ordnungssystemen. Er würde dann lediglich eine Liste der Ämter mit Produkt- und Prozessbezeichnungen auf hoher Abstraktionsebene enthalten. Deren Präzisierung liefern Produktplan und Prozesslandkarte. Widersprüche, die sich ergeben können, wenn den Organisationseinheiten sowohl Produktverantwortung als auch Prozessverantwortung zugeordnet werden, ohne diese beiden Ebenen aufeinander abzustimmen, können vermieden werden.

Darüber hinaus liefert eine Abstimmung zwischen Produktplan, Aufgabengliederungsplan und Prozesslandkarte zusätzliche Steuerungsinformationen vor allem für die Optimierung interner Abläufe. So kann zum Beispiel transparent dargestellt werden, ob Kapazitäten eines Amtes nur für die Erstellung des oder der eigenen Produkte verwendet werden, oder auch für Zuarbeiten oder Mitwirkungsleistungen in anderen Organisationseinheiten genutzt werden. Die Verpflichtung, diese Leistungen über die eigene Produktverantwortung hinaus zu erbringen, kann im Aufgabengliederungsplan festgeschrieben werden, und in den Prozessbeschreibungen werden die Details der Zusammenarbeit beschrieben.

Damit wird aufgezeigt, wo es Wechselwirkungen zwischen Produktverantwortlichkeiten gibt, ohne schon von Leistungsaustausch im Sinne einer Kunden-/Lieferantenbeziehung sprechen zu müssen.

Die Nachteile der bisher vorrangig nach den Aufgaben gegliederten Verwaltungen - fehlende Zielbeschreibung und fehlende Kundenorientierung - werden durch Produkt- und Prozessbeschreibung beseitigt. Somit werden durch den vorgestellten neuen Ansatz theoretische Grundlagen einer zukunftsorientierten und an den Kundenbedürfnissen ausgerichteten Verwaltungssteuerung geschaffen.

5 Literatur

Bals, Hansjürgen: Neues kommunales Finanz- und Produktmanagement, in: Die neue Kommunalverwaltung, Bd. 10; Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm GmbH, Heidelberg/München/Berlin, 1. Aufl. 2004.

Bokranz, Rainer, Karsten, Lars: Organisationsmanagement in Dienstleistung und Verwaltung, Gestaltungsfelder, Instrumente und Konzepte, 3. Aufl., Wiesbaden 2001.

Kania, Markus: Vortrag auf dem 1. Prozesstag für die öffentliche Verwaltung am 22.09.2011 in Berlin.

Springer Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Aufgabe, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/2754/aufgabe-v8.html> (Seite besucht am 1.9.2013).

Online-Verwaltungslexikon – Wissen für gutes öffentliches Management. Stichwort: Aufgabe, online im Internet: <http://www.olev.de/> (Seite besucht am 01.11.2012)

Bundesministerium des Innern in Zusammenarbeit mit dem Bundesverwaltungsamt (Herausgeber): Handbuch für Organisationsuntersuchungen und Personalbedarfsermittlung, Online im Internet: <http://www.orghandbuch.de> (Seite besucht am 02.11.2012).

Becker, J., Algermissen, L., Falk, Th.: Prozessorientierte Verwaltungsmodernisierung; Prozessmanagement im Zeitalter von E-Government und New Public Management, Springer-Verlag, 2. Aufl., Berlin et al. 2009.

KGSt B 5/1993: Das Neue Steuerungsmodell: Begründung, Konturen, Umsetzung, Köln, 1993.

Scheer, A. W.: ARIS – Vom Geschäftsprozess zum Anwendungssystem, Springer-Verlag, 4. durchges. Aufl., Berlin et al. 2002.

KGSt B 7/2010: Organisation des kommunalen Finanzmanagements, Organisation der Finanzbuchführung und Zahlungsabwicklung als Teil des kommunalen Rechnungswesens, Köln, 2010.

KGSt B 8/1994: Das Neue Steuerungsmodell: Definition und Beschreibung von Produkten, Köln, 1994.

KGSt online im Internet <http://www.kgst.de/themenfelder/organisationsmanagement/organisatorische-grundlagen> (Seite besucht am 20.02.2013).

Aufgabengliederungsplan der Landeshauptstadt Dresden (AGP) vom 14. Oktober 1992, in der Fassung vom 31. Dezember 1998, zuletzt geändert am 1. August 2013.



Herausgeber:

Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen

Der Rektor

Redaktion:

Fritz Lang

Gestaltung und Satz:

Zentrum für Informationstechnologie

Medienstelle

Druck:

Druckerei der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen

Bezug:

Diese Druckschrift kann kostenfrei bezogen werden bei der

Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen

Pressestelle

Herbert-Böhme-Straße 11

01662 Meißen

Telefon: +49 3521 473644

E-Mail: pressestelle@fhsv.sachsen.de

www.fhsv.sachsen.de